

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



19

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

19

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lídia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix* 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
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(ABRIL - 1997)



Lyria Palombini
é a autora da obra
reproduzida em destaque,
na capa, e dos desenhos das
páginas 9, 24, 34, 38, 62,
67, 81, 88 e 99.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

ICMS - Competência Exclusiva do Senado Federal para Fixação das Alíquotas Interestaduais do ICMS na Navegação Aérea

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Consulta-me o SNEA - Sindicato Nacional das Empresas Aéreas, sobre o projeto de Resolução nº 113 de 1996, do Senado Federal, que estabelece alíquotas de ICMS de 1% na prestação de serviços de transporte aéreo interestadual de passageiros, carga e mala fiscal, e de 4% nas operações relativas ao fornecimento de querosene para aeronaves.

A justificação do projeto vincula-se à edição da Lei Complementar nº 87/96, à decisão do STF na ADIN nº 1089/94 e à crise da indústria aeronáutica, que está levando à desnacionalização da frota, hoje superior a 60%.

Há parecer da assessoria daquela Casa Legislativa entendendo que ao Senado cabe o estabelecimento de alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas para dirimir conflitos, por força do disposto no inciso V do § 2º do artigo 155, não lhe cabendo implementar o princípio da seletividade de alíquotas.

Não há transcrição, no referido parecer, do inciso IV do § 2º do artigo 155, mas apenas do inciso V.

Pergunta, a consulente, se o projeto de Resolução do Senado Federal é constitucional.

Resposta

O projeto de Resolução nº 113 de 1996 é constitucional, se se admitir a constitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96, ao pretender incluir a navegação aérea, como operação incidida pelo ICMS¹.

1 Escrevi: "Em outras palavras, se não fosse por ter, o constituinte, considerado o serviço de navegação aérea diverso daquele de transporte rodoviário, ferroviário ou aquaviário, excluindo-o da competência tributária dos Estados, pelo argumento atrás apresentado, a imunidade poderia ser argüida, na medida em que tais serviços são prestados pela União através de concessionários.



Ives Gandra da Silva Martins é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional e Direito Econômico.

Responderei, pois, à consulta, partindo da premissa, apenas para efeitos de argumentação, da constitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96, não representando esta posição aceitação da tese de que a Lei Complementar nº 87/96 harmoniza-se com o estatuto supremo.

De rigor, o STF não se definiu, ainda, sobre a constitucionalidade da lei complementar como veículo hábil para introduzir a incidência do ICMS sobre o transporte aéreo².

Por nove votos a zero, entendeu, a Suprema Corte, na ADIN 1089/94, que a navegação aérea não está sujeita ao ICMS, com inúmeros aspectos sendo levantados sobre a falta de sustentação jurídica da pretensão dos Estados.

Dentre eles, podem ser destacados três. O primeiro, é de que carecia o Convênio de forças necessárias a respaldar a instituição do imposto sobre essa atividade, pois impôs, o constituinte, para o exercício do poder de tributar, o veículo da lei complementar prévia³.

Pelo artigo 150, inciso VI, letra 'a', os Estados estão proibidos de instituir impostos sobre os serviços da União e é serviço da União a navegação aérea, mesmo que prestado por concessionário, se a União não tiver condições de prestá-lo ou se entender melhor não explorá-lo diretamente, mas através de terceiros.

Como se percebe, por qualquer ângulo que se examine a questão, resta evidente a nenhuma possibilidade de imposição que os Estados, através de seus Secretários da Fazenda transformados em legisladores complementares, se auto-outorgaram. Os serviços prestados são intrinsecamente imunes pois prestação de competência da União transferida às empresas consulentes, sob sua rígida supervisão e controle em regime de concessão e permissão (táxis aéreos). E para a navegação aérea não houve a exceção constitucional outorgada aos transportes rodoviários, ferroviários ou aquaviários, se instituída a incidência por lei complementar" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 7, abril de 1996, p. 89).

- 2 Relembro as conclusões precisas de Aires Fernandino Barreto sobre a matéria, em parecer a que também me foi permitido ter acesso: "Do que se expôs, já é possível, em síntese, concluir que: a) a hipótese de incidência do ICMS se esgota na prestação, em caráter habitual, de utilidade (material e imaterial) identificável como serviço de transporte intermunicipal ou interestadual ou como de comunicação, a outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado;
b) de consequente, não se pode alcançar, por via de ICMS, a prestação de serviço público, subordinada que está ao regime de direito administrativo;
c) transporte aéreo é nítido serviço público, quer quando diretamente pelo Estado, quer quando o seu exercício é conferido a outra pessoa, física ou jurídica, pública ou privada;
d) no nosso sistema, impostos são tributos não vinculados a qualquer atividade estatal, sendo, destarte, constitucional (artigos 153, 155 e 156, da C.F.) e legalmente (artigo 16 do CTN) inexistíveis em relação à prestação de serviços públicos, pelo estado ou por quem lhe faça as vezes;
e) as taxas (tributos vinculados) têm por arquétipo constitucional, precisamente, a 'remuneração' de serviços públicos (além do exercício do poder de polícia), específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II da C.F., e seu desdobramento efetuado pelos artigos 77 a 79, do CTN). Só por meio de taxa podem ser tributados os serviços públicos".
- 3 O Procurador-Geral da República em seu memorial de 8 de abril de 1996 na referida ação, disse: "Há, finalmente, a discussão em torno do significado da expressão 'serviços de transporte interestadual e intermunicipal', constante do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, que dá competência aos Estados e ao Distrito Federal *para instituir* o ICMS. Tal discussão serviria para verificar se se deve incluir ou não no fato gerador do imposto o transporte aéreo. Vê-se, de logo, que a discussão é estéril, pois tal norma constitucional *apenas confere* competência aos Estados e ao Distrito Federal. Não define contribuintes ou fato gerador. Os contribuintes, o fato gerador e a base de cálculo do imposto somente são definidos em lei complementar (CF, art. 146, III 'a'). O que foi dito anteriormente revela, por si só, que tal expressão não pode e não deve ser interpretada no seu sentido meramente literal. A instituição de impostos, de acordo com a Constituição Federal, deve obedecer aos parâmetros estabelecidos em lei complementar editada pelo Congresso Nacional.
Além disso, como esclarecido minuciosamente por Vossa Excelência no voto proferido no julgamento, em Plenário, da liminar requerida nestes autos, 'a Constituinte de 1988, quando construiu o chamado 'novo ICMS', fê-lo por composição de ingredientes vários, entre os quais não se encontrava nada que dissesse respeito ao transporte aéreo - como, de resto, tampouco ao transporte ferroviário. O elemento tributário que veio a compor, ao lado de outros, o novo ICMS, era um imposto relacionado única e exclusivamente com o transporte de superfície, com transporte rodoviário ... Na Assembleia Constituinte ... não houve em momento algum referência à perspectiva de se ampliar o escopo do imposto sobre transportes... E há ainda que se considerar que a Constituição Federal, quando desejou se referir a transporte aéreo, utilizou expressamente o termo *navegação aérea* (artigos 21, inciso XII, alínea 'c' e 22, inciso X), enquanto, ao fazer menção a transporte rodoviário, usou da expressão *serviços de transporte* (artigos 21, inciso XII, alínea 'e', e 22, incisos IX e XI)" (ADI nº 1089/1-600-DF).

Mesmo assim, alguns ministros demonstraram dúvidas se tal instrumento legislativo teria esse vigor, outros silenciando a respeito.

O segundo aspecto referido foi o fato de o constituinte não ter tratado a navegação aérea como transporte, por questões de segurança e por vinculação ao Ministério da Aeronáutica, ao ponto de referir-se aos transportes aquaviários, rodoviários e ferroviários e não se referir a transporte aéreo, sobre destacar essa atividade do inciso referente aos transportes, colocando-a como inciso distinto⁴.

Está o artigo 21, inciso XII, alíneas "c", "d" e "e" da Constituição Federal, assim redigido:



"Art. 21 Compete à União: ... XII. explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União: ... c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária; d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território; e) os serviços de transporte rodoviário in-

4 Escrevi: "Ora, reza o artigo 21, inciso XII, 'c' da Constituição Federal que: 'Art. 21. Compete à União: ... XII. explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: ... c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária'.

Como se visualiza, tais atividades apenas podem ser exploradas pela União ou sob sua tutela, lendo-se, no artigo 22 (competência privativa legislativa), inciso X, que: "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: ... X. regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial".

Assim sendo, tanto na competência de atribuições, quanto naquela, legislativa, a competência da União é privativa não só para explorar a navegação aérea, como também para legislar sobre seu regime jurídico amplo, *não abrindo espaço algum para que Estados e Municípios entrem em tal área*, como abre em outros segmentos, o que ocorre, por exemplo, quanto aos transportes rodoviário, ferroviário e aquaviário.

Muito embora na competência legislativa concorrente, caiba aos Estados legislar sobre Finanças Públicas, à evidência, não é possível que, a título do exercício de tal competência, possam interferir nas atribuições privativas da União. Haveria uma razão para assim agir o constituinte? À nitidez, realça aos olhos de todos os intérpretes a relevância dos campos deixados à exploração exclusiva da União. São áreas em que o serviço público que o Poder Central deve prestar é de tal importância que apenas a unidade de exploração permitiria fossem bem prestados. E, nestas, alguns serviços ganham particular relevância, como a navegação aérea. Nem aos Estados, para tais matérias, entendeu, o constituinte, devesse ser outorgada competência supletiva com faculdade de explorar ou legislar, risco de se perder a unidade considerada de essencialidade nuclear.

É interessante notar que os mais relevantes aspectos de tais serviços já se encontravam na competência legislativa passada (E.C. 1/69), em clara demonstração de que não é novidade a regra do atual texto constitucional.

De todas as espécies de serviços públicos, apenas aqueles elencados no artigo 21, inciso XII, da Constituição Federal, entendeu, o constituinte, serem de tal importância que não poderia deixar ao arbítrio das demais entidades federativas, a não ser com as expressas exceções plasmadas no texto magno.

No que diz respeito à navegação aérea, nenhuma exceção foi aberta. A razão fundamental residiu, de um lado, na importância objetiva do serviço e, de outro lado, na necessidade de unidade dessa prestação para todo o território nacional, não se admitindo critérios, regras, fórmulas diversas capazes de dificultar ou inviabilizar, por sua variedade, a eficiência da prestação.

Em outras palavras, por serem tais serviços *essenciais e universais*, não podem receber qualquer espécie de interferência de outras entidades federativas, daí resultando a razão de ser privativa a competência legislativa, não se abrindo qualquer exceção de natureza constitucional" (Revista Dialética de Direito Tributário nº 7, ob. cit., pp. 77/79).

terestadual e internacional de passageiros" (grifos meus).

E a terceira tese, bem acentuada pelo Ministro Relator e seguida por outros, foi a de que se o imposto sobre transportes, no passado, não incidia sobre a navegação aérea, e se tal imposto foi transferido para a competência dos Estados, sem que, em nenhum momento da Constituinte, se tenha falado em tributar a navegação aérea, como poderiam os Estados criar um "imposto inexistente" na Constituição? Como poderiam a lei complementar ou o Convênio introduzir, no sistema tributário, um tributo não existente na Carta pretérita e nem criado durante os debates constituintes⁵?

Em outras palavras, por esta tese, nem mesmo a lei complementar poderia introduzir imposto que não existia na Constituição anterior e que não foi discutido na Constituinte, de tal forma que não teria o legislador complementar forças para instituir tributo sem perfil no sistema.

À evidência, à luz deste entendimento, a Lei Complementar nº 87/96 continua de manifesta inconstitucionalidade⁶.

Se constitucional fosse a L.C. nº 87/96, que não é, à nitidez, o projeto de Resolução nº 113 de 1996 do Senado, seria rigorosamente constitucional.

Com efeito, estabelece o inciso IV do § 2º do artigo 155, que:

5. O Ministro Relator Francisco Rezek realça este aspecto, ou seja, de que a Constituição não criou o ICMS sobre a navegação aérea: "A esse respeito, dados originários do Congresso Nacional fazem ver que na Carta de 67 ficara estatuído (artigo 22) que compete à União decretar imposto sobre serviços de transportes e comunicações. Um decreto-lei do mesmo ano instituiu então o imposto sobre o transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, efetuado pelas empresas rodoviárias. A Emenda de 69 não muda coisa alguma. Um decreto-lei do ano de 75 estende a incidência do imposto para o transporte rodoviário de cargas e o qualifica como 'imposto sobre serviços de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros e cargas'. A Emenda nº 27, em 1985, separa em dois incisos da Carta os impostos sobre comunicações e transportes; e ainda em 85 a Lei nº 7.450 (artigo 94) altera a denominação do imposto, daí por diante chamado de 'imposto sobre transportes'. Na Assembléia Nacional Constituinte, no âmbito da comissão sobre o sistema tributário, pretendeu-se ampliar a base do ICM da competência dos Estados para favorecê-los, incluindo o imposto sobre serviços de qualquer natureza, mais o imposto sobre transportes e o imposto sobre comunicações. Houve, entretanto, reação dos municípios, sem nenhum gosto pela idéia de se verem privados do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Diante disso, o novo ICMS se compôs, finalmente, do antigo ICM, do antigo imposto sobre transportes, do antigo imposto sobre comunicações, e ainda dos impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, e mineração. Não houve em momento algum referência à perspectiva de se ampliar o escopo do imposto sobre transportes, ou de qualquer dos outros. Foi esse o argumento que me fez ver espectro de bom direito na tese do Procurador-Geral da República; e vale acrescentar que nenhuma extravagância se poderia detectar na tese de que esse tipo de transporte escapa à tributação do transporte nas suas categorias comuns. Ocorre-me a circunstância enfatizada por alguns dos memoriais, e um tanto notória, de que esse comércio se exercita, na maioria dos países do mundo, pelo próprio Estado. Anos atrás causava espécie o fato de que o Brasil perfilasse, com os Estados Unidos da América, entre aqueles raros países onde a aviação civil internacional era exercitada por empresa particular, quando a regra não era essa. A regra era e continua sendo - apesar de alguns empreendimentos privatizantes, destacadamente no Reino Unido - a empresa aérea pertencer ao Estado. Se não lhe pertence é de algum modo por ele subsidiada. Se a ele não pertence nem por ele é subsidiada, é objeto de um tratamento fiscal condizente com a percepção do alto risco que esse tipo de empreendimento comporta" (notas taquigráficas, ADI 1089-1-DF, pp. 5/6).
6. O Ministro Ilmar Galvão, na referida ADIN, ao defender a tese de que a lei complementar deveria regular a matéria, declarou o que deveria dizer a lei, exigências estas não constantes da L.C. 87/96: "*Na hipótese específica de transporte de passageiro, não há norma apta a definir cada um dos lugares em que se deve recrutar e executar os serviços e conseqüentemente verificar o fato gerador do tributo, que vêm a ser os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, e o modo pelo qual ela deve ser cumprida, na hipótese se de graça, caso alguém admitir uma passagem aérea de ida e volta, de Manaus para Porto Alegre, eventualmente cumprida com as interrupções temporárias em escalas intermediárias, com baldeações, com utilização de rotas alternativas e com trechos cobertos por diversas empresas, incidentes rotineiros em viagens da espécie*" (grifos meus) (notas taquigráficas).

“resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, *estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação*” (grifos meus)

sendo tal dispositivo não uma faculdade, mas um dever⁷.

Em outras palavras, ao Senado Federal, Casa Legislativa da Federação, incumbe, nos tributos de “vocação nacional” - o princípio da cumulatividade

s   de de fácil aplica  o em tributos nacionais -, como    o ICMS, definir alíquotas para as opera  es interestaduais e de exporta  o - hoje as saídas para o exterior foram desoneradas pela L.C. 87/96.

O sentido do inciso IV do    2      inequívoco. Objetiva sistematizar as opera  es relativas    circula  o de mercadorias e presta  es de serviços quando transcendem às forças impositivas de cada unidade federativa, para que os reflexos em tais opera  es sejam idênticos para todo o país. Sendo o Senado a Casa da Federa  o, nada mais lógico, claro,

7 Assim comentei o dispositivo, no volume VI, tomo I, dos Comentários    Constitui  o do Brasil, que estou escrevendo com Celso Bastos: “Em matéria de alíquota há a considerar algumas altera  es no Texto anterior. Tinha o    5   do art. 23 a seguinte dic  o: ‘   5  . A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas opera  es internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolu  o tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas opera  es e para as de exporta  o’.

O Texto atual cuida da matéria com três inc  sos.

O primeiro deles    dedicado às alíquotas interestaduais.

Apesar de, no processo legislativo, não se falar a quem cabe a veicula  o de comandos legislativos, por Resolu  o, o inc. IV esclarece que tal matéria    regulada dessa forma.

Mant  m-se a iniciativa do Presidente da República para provocar a Resolu  o, apenas exigindo-se que seja a mesma aprovada por maioria absoluta de seus membros. O Senado, todavia, independentemente da iniciativa presidencial, poderá também ser provocado por um terço dos seus membros, o que, de rigor, não    difícil na medida em que a aprova  o será sempre pela maioria absoluta. Ora, quem pode obter a maioria absoluta, com maior facilidade obter   uma proposta assinada por um terço da Casa Legislativa Superior.

Um outro aspecto de relevo reside na obrigatoriedade de estabelecer o Senado Federal as alíquotas para as opera  es interestaduais e de exporta  o.

O tempo do verbo utilizado    o futuro do indicativo, o que vale dizer, ao Senado Federal caberá o estabelecimento das alíquotas aplicáveis a tais opera  es.

Colocou-se, tão logo entrou o sistema em vigor, o problema sobre se as resolu  es anteriores do Senado teriam sido recepcionadas pelo atual sistema.

A doutrina houve por bem entender que apenas no concernente    parte recepcionada do ICM. A parte nova, acrescentada por força da Constitui  o de 1988, dependerá de uma resolu  o senatorial, não podendo os Estados estabelecer alíquotas para tais opera  es.

Acresce-se o fato de que a Constitui  o Federal tornou competência exclusiva do Senado o estabelecimento de tais alíquotas, de tal forma que, na parte nova, sem alíquotas originárias do Senado não teriam os Estados competência legislativa, mormente porque o    8   do art. 34 das Disposi  es Transitórias fala apenas em lei complementar e Resolu  o Senatorial não se confunde com lei complementar.

Adicione-se ainda que o princípio da tipicidade fechada não permitirá interpreta  o extensiva, objetivando amalgamar lei complementar não outorgada pela Constitui  o.

O problema foi em maio de 1989 solucionado com a Resolu  o n   22/89, que estabeleceu as alíquotas para as opera  es interestaduais e de exporta  o.

Um último aspecto merece ser examinado, a saber: se poderá o Senado Federal estabelecer limites de alíquotas para atua  o dos Estados, determinando o máximo e mínimo para tais opera  es e presta  o de serviços.

Entendo que não, em face do inc. IV apenas ser aplicável às opera  es em presta  o de serviços interestaduais e internacionais.

Por tais opera  es e presta  o de serviços as alíquotas são por inteiro estabelecidas pelo Senado, sem possibilidade de os Estados atuarem entre seus limites. Desta forma, a competência    plena e excludente, inadmissível delega  o de competência impositiva para estabelecer alíquotas diversas daquelas determinadas pelo Senado” (Ed. Saraiva, 1990, pp. 417/420).

meridiano, que a definição de alíquotas aplicáveis a tais operações lhe fosse atribuída não ficando ao livre arbítrio dos Estados⁸.

Para tal formulação, *apenas e exclusivamente* o Senado é competente, não havendo, no comando supremo do inciso IV, outorga de uma "faculdade", mas de um "dever" à Casa de Leis Federativa, para definir quais as alíquotas aplicáveis em tais operações ou prestações de serviços.

É distinta a atuação (obrigatória) do Senado Federal no que diz respeito ao inciso IV, daquela que está estatuída no inciso V, cuja letra "a" cuida de operações internas e a letra "b" de relações de conflito, cabendo-lhe, nos dois casos, estabelecer alíquotas mínimas ou máximas, como faculdade, lembrando-se que o inciso VI, que cuida das deliberações dos Estados, está parametrando as alíquotas internas pelas alíquotas interestaduais estabelecidas pelo Senado⁹.

Em outras palavras, o Sistema Tributário desenhado na Constituição, com

clareza, impõe ao Senado a definição das alíquotas nas operações de prestação de serviços interestaduais, e torna facultativa sua atuação no que diz respeito às alíquotas internas ou de conflito de interesses entre Estados, não se podendo confundir ambas as atuações, em face da própria natureza do ICMS, que, sendo um tributo estadual, tem reflexos tributários nacionais. No que é nacional, o Senado tem a obrigação de definir alíquotas (operações interestaduais). No que é estadual, é facultado ao Senado estabelecer alíquotas mínimas ou máximas, em caso de conflito de interesse¹⁰.

Ora, se há uma obrigação nitidamente imposta pelo constituinte para a definição das alíquotas de operações interestaduais, à evidência, nesta definição deve, a Casa Maior do Congresso, levar em consideração todos os elementos que compõem sua conformação, em que a seletividade é fator necessário.

Tributaristas desavisados têm se manifestado no sentido de que os tributos indiretos ou reais não geram a justi-

8 Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao hospedar a competência exclusiva do Senado escreveu: "Resolução do Senado. Como é sabido, a Constituição atribui ao Senado Federal a função de representar os Estados e o Distrito Federal (v., acima, art. 46, *caput*). Em razão disso, segundo já estava no direito anterior (Emenda nº 1/69, art. 23, § 5º, com a redação dada pela Emenda nº 23/83), cabe ao Senado, no interesse de todos esses entes, fixar por meio de resolução as alíquotas relativas às operações e prestações interestaduais e de exportação.

Note-se que, no direito anterior, o Senado Federal fixava a alíquota máxima; hoje estabelece a alíquota aplicável.

A resolução, no direito anterior, deveria ser de iniciativa do Presidente da República, exclusivamente. Hoje, essa iniciativa pode ser um ato coletivo de senadores, que perfaçam um terço da Casa.

Por outro lado, o texto em exame, ao contrário do anterior, reclama a maioria absoluta de votos para a aprovação da resolução em causa" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 120).

9 Os incisos V e VI do § 2º do artigo 155 têm a seguinte dicção: "V. é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, 'g', as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais".

10 José Cretella Jr. ensina: "Antes podiam aos Estados, de comum acordo, estabelecer ou fixar alíquotas inferiores. Agora, mediante resolução do Senado Federal, por iniciativa de um terço e aprovação da maioria absoluta de seus membros, todos os Estados da Federação deverão acatar a alíquota devida, fixada nas operações de âmbito interno, inferiores à alíquota estadual, como também, agora, é possível, por iniciativa da maioria dos Senadores e com a aprovação de dois terços de seus membros, o estabelecimento de alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico, que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, 'b')" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. VII, Ed. Forense Universitária, 1992, p. 3661).

ça social, própria da política tributária aplicável aos tributos pessoais ou diretos.

Assim é que, para tais ideólogos da tributação, a progressividade das alíquotas, que permite maior incidência sobre os mais ricos, daria a tal categoria de impostos, como ocorre no imposto sobre a renda, a possibilidade de se fazer justiça social, o que não ocorreria com os tributos indiretos, que são necessariamente regressivos¹¹.

Atualmente, tal linha de raciocínio, no mundo contemporâneo, já não tem mais adeptos de expressão, visto que os tributos indiretos, pelo princípio da seletividade, também podem ser utilizados como instrumento para atingir a pre-

tendida justiça social, com tributação maior das operações menos úteis e menor naquelas em que o interesse social é inequívoco¹².

Dáí porque, o princípio da "seletividade" das alíquotas gera, nos impostos indiretos, a mesma "justiça social" que a "progressividade" nos tributos diretos.

Ora, a justiça social é algo definitivamente vinculado ao desenvolvimento de regiões mais pobres e mais carentes. A indústria do turismo, por exemplo, é hoje uma realidade muito mais necessária para os Estados do Norte, do Nordeste e do Brasil Central, do que para os Estados do Sul¹³.

Em outras palavras, facilitar o acesso ao Norte, Nordeste e Brasil Central,

11 Gilberto de Ulhôa Canto ataca tais "sociólogos do direito" dizendo: "Desejo aproveitar a oportunidade para dizer que o dispositivo é infeliz, porque consagra o princípio de progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, numa época em que a validade do mesmo tem sido objeto de questionamento em vários países do mundo.

Na Comunidade Econômica Européia e noutras partes do mundo sustenta-se que a progressividade satisfaz objetivos ideológicos anti-capitalistas mas não atende o setor público recursos mais elevados colhidos no setor privado com desfalga das potencialidades deste, muito melhores do que as do Estado, como empresário. Não quero considerar o mérito das opiniões em ambos os sentidos, mas o simples fato da existência da controvérsia parece contraindicar uma tomada de posição em termos de norma constitucional. Nota-se uma tendência clara no sentido da redução das alíquotas do imposto de renda, nos Estados Unidos, no Canadá e na Europa, justamente para possibilitar maior intercâmbio financeiro internacional, de sorte que a Constituição estratificou no seu bojo um princípio cuja adoção deve ser deixada aos artífices da política fiscal, e optou pela posição que se divorcia daquela que os países desenvolvidos estão assumindo, e na qual têm sido seguidos pelos países em desenvolvimento" (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 14, Co-edição CEEU/Resenha Tributária, 1989, p. 24).

12 Henry Tilbery ensina: "12.6 - O conceito da 'essencialidade' não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.

12.7 - Consequentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

12.8 - Pela perspectiva da Ciência das Finanças não prevalecem as concepções da filosofia pura sobre o 'essencial', mas a orientação político-econômica do governo; a sua orientação sobre o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual. O princípio: 'a cada um conforme suas necessidades' não é um monopólio dos governos socialistas, mas é objetivo de todos os governos de qualquer filosofia econômica e política, no mundo atual, que se caracteriza pela transformação das estruturas sócio-econômicas existentes.

12.9 - Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários e liberar forças para investimentos mercedores de apoio. Ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta da redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal" (Estudos Tributários, Ed. Resenha Tributária, SP, 1974, pp. 345/346).

13 Em livro coordenado pelo saudoso Professor Antonio Roberto Sampaio Dória e escrito por Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Cláudio de Lima Santos, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção e Roselene Lopes Sciarântola (Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento, José Bushatsky Editor) tal aspecto é realçado.

é, indiscutivelmente, facilitar o desenvolvimento dessas regiões, verdadeiros oásis turísticos do mundo, ainda não devidamente explorados.

Desta forma, atende ao princípio da seletividade qualquer alíquota de ICMS que venha a ser estabelecida de forma moderada ou quase nula, objetivando o desenvolvimento econômico e social do país, em um dos segmentos de maior potencialidade.

É de se lembrar que, no mundo inteiro, salvo raríssimas exceções, a navegação aérea não é tributada por impostos indiretos, objetivando a agilização do turismo. É de se lembrar, tam-

bém, que, por ser atividade pertinente à segurança nacional, defrontar-se com dificuldades permanentes em face da intensa competição internacional, demandar altos custos e expressivos investimentos, em quase todos os países é estatal¹⁴.

Ora, se no estabelecimento de alíquotas progressivas para os tributos diretos, e seletivas para os tributos indiretos, a política tributária busca promover "justiça social", desenvolvimento econômico e nível adequado da carga fiscal, à nitidez, só é possível a definição das alíquotas quantificando-as, à luz dos dois princípios¹⁵.

14 Hely Lopes Meirelles inclusive sobre a navegação aérea no Brasil demonstra seu encarceramento aos rígidos ditames militares: "No que tange aos transportes aéreos, as atividades do Ministério da Aeronáutica estão sujeitas à coordenação com o Ministério da Infra-Estrutura, através da Secretaria Nacional de Transportes *que será obrigatoriamente ouvida sobre concessão de linhas, tarifas, subvenções e salários*. Por outro lado, o Presidente da República, caso entenda conveniente, poderá integrar a aviação comercial, compreendendo linhas aéreas regulares, subvenções e tarifas, no Ministério da Infra-Estrutura, *permanecendo com o da Aeronáutica as atividades relacionadas com a infra-estrutura aeronáutica e com as pesquisas, bem como as relativas ao controle de pessoal e de aeronaves* (D.L. 200/67, art. 164), o que de modo algum discrepa das áreas de competência legalmente fixadas para esse ministério, constantes do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565, de 19-12-1986)" (grifos meus) (Direito Administrativo Brasileiro, 13º ed., Ed. Rev. dos Tribunais, 1987, p. 648).

15 Gustavo Miguez de Mello demonstra que a verdadeira política tributária objetiva menos a arrecadação e mais outros objetivos de relevância, conforme o quadro que elaborou:

Quadro I
As Finalidades da Cobrança de Tributos

Especificação das Finalidades	Autores e Comissões
Justiça Fiscal	Ruy Barbosa, Constituição Federal do Brasil de 1946(x), Royal Commission on Taxation (Canadá), Joseph Pechman, Fuentes Quintana, J.M. Sidou.
Alocação de Recursos	Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
Desenvolvimento Econômico	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Walter Heller.
(estabilização Interna I) Pleno Emprego	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
(estabilização Interna II) Combate/Inflação	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
(estabilização Externa) Equilíbrio Balanço de Pagamentos Internacionais	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
Finalidade Social	John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, J.M. Sidou, Richard Musgrave e Malcom Gillis, Walter Heller.
Coordenação Fiscal Inter-Governamental	Carl Shoup
Finalidade Política	Royal Commission on Taxation, J.M. Sidou, Walter Heller.
Finalidade Jurídica	Royal Commission on Taxation.
Finalidade Administrativa	Richard Musgrave e Malcom Gillis, Royal Commission on Taxation.

Observações (x) referência feita à adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendia a finalidade referente a justiça fiscal.

(Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil, Mapa Fiscal Editora, 1979, p. 20).

Em outras palavras, quem define as alíquotas nos tributos informados pelo princípio da seletividade, deve defini-las de acordo com nível dos fatores relevantes que as compõem, ou seja, para os tributos sujeitos ao princípio da seletividade, as alíquotas terão que ser necessariamente seletivas.

Com o devido respeito à assessoria do Senado Federal, que declara:

“O ICMS é imposto da competência estadual e, em decorrência dos princípios da exclusividade dos impostos e da indelegabilidade de competência tributária, previstos nos arts. 7º e 17 do Código Tributário Nacional, somente os Estados e o Distrito Federal poderiam sobre ele legislar” (grifos meus),

a tese é inaceitável, na medida em que não se pode interpretar a Constituição Federal à luz da legislação infraconstitucional (CTN), de resto diploma apenas em parte recepcionado pela nova ordem jurídica instaurada a partir de 1988¹⁶.

A competência determinada pela lei suprema para a definição das alíquotas é do Senado e a outorga dessa competência é constitucional, nunca de diploma inferior (CTN).

Pela linha de raciocínio que adotou, incorreu, a assessoria do Senado, em outro equívoco, ao declarar:

“Em nosso entendimento, entretanto, essa atribuição cometida ao Senado esgota-se no balizamento da tributa-

ção do ICMS, não abarcando a instituição da seletividade do imposto. A leitura do já citado dispositivo constitucional e destes que transcrevemos a seguir leva-nos a crer que ao Senado incumbe, tão-somente, fixar as alíquotas (uniformes para todas as mercadorias e serviços) nas operações e prestações interestaduais e de exportação e, facultativamente, as alíquotas máximas e mínimas para as operações internas.

Art. 155 ...

§ 2º ...

V - É facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros”.

Como se percebe, o “poder-dever” de definição de alíquotas do Senado para as operações interestaduais, não está no inciso V do artigo 155 § 2º, que cuida de equacionamento de “conflitos de interesses” e de “alíquotas internas”, por isto de natureza facultativa, mas no começo do inciso IV, *que não abre qualquer “faculdade” ao Senado Federal para seu estabelecimento*¹⁷.

16 Carlos Maximiliano preleciona: “Por outro lado, as leis fundamentais devem ser mais rigorosamente obrigatórias do que as ordinárias, visto pertencerem, em geral, à classe das *imperativas e de ordem pública*; ao passo que as comerciais e as civis se alinham, em regra, entre as *permissivas e de ordem privada*; aquela circunstância obriga o hermenêuta a precauções especiais e à observância de reservas peculiares à espécie jurídica. A própria *Freie Rechtsfindung* moderada, a escola da Livre Indagação *praeter legem*, escrupuliza em transpor as raíais do Direito Privado” (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., Ed. Forense, 1979, p. 305).

17 Pinto Ferreira comenta o inciso V: “Enquanto o inc. IV do art. 155 preceitua um comando obrigatório, que permite a utilização do mandado de injunção, quando a Câmara Alta nada providencie, o inc. V do mesmo artigo, com suas alíneas ‘a’ e ‘b’, refere-se a faculdade do Senado Federal de fixar as alíquotas máximas e mínimas nas operações internas. O ICMS é um imposto de importância nacional, mas de competência impositiva do Estado, e que pode ser disciplinado pelo Senado Federal” (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 452).

Em outras palavras, a assessoria do Senado Federal, ao defender - no que agiu corretamente - o poder dos Estados em definir as "alíquotas internas", sendo meramente facultativo o estabelecimento de alíquotas mínimas pelo Senado Federal, não transcreveu o inciso IV, de resto, o único aplicável à espécie, isto é, ao projeto de Resolução, que impõe ao Senado o estabelecimento das alíquotas aplicáveis.

E ao falar, o constituinte, em alíquotas aplicáveis a um imposto seletivo, à nitidez, apenas poderia falar de alíquotas aplicáveis de acordo com os princípios que o informam¹⁸.

Se cabe ao Senado Federal:

"estabelecer as alíquotas aplicáveis", como pretender que tais alíquotas sejam "aplicáveis" sem o princípio da seletividade?

É de se lembrar que apenas o Senado Federal, por ser a Casa da Federação, tem uma visão completa do país - nenhum Estado a teria - razão pela qual é, nas operações interestaduais, a única Casa com a possibilidade de instituir o princípio da seletividade de forma adequada e correta. E, por esta razão, o constituinte apenas ao Senado Federal outorgou tal competência¹⁹.

É de se lembrar, por fim, que a navegação aérea ocorre em todo o país, sendo, pois, uma prestação de serviços que sempre transcende as fronteiras das unidades federativas.

Apenas ao Senado, portanto, cabe a definição das alíquotas que necessariamente terão que ser baixas para não prejudicar um dos fatores de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, que é o turismo²⁰.

18 Hugo de Brito Machado claramente faz menção à limitação imposta ao legislador estadual: "O Constituinte de 1988, ao mesmo tempo em que admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, item III), preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual, no que pertine à fixação de alíquotas, estabelecendo o seguinte: "1. Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. 2. É facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. 3. As alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo a título de incentivo, instituído com as cautelas exigidas pela Constituição para a outorga de isenções. 4. Nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizada em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. 5. Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado no qual estiver localizado este a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna" (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Ed. Forense, 1992, p. 265).

19 Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: "Aqui temos um sistema muito complexo: a) o Senado Federal, por resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (art. 155, IV); b) em princípio, as Assembleias Legislativas de cada Estado fixarão as alíquotas internas que nunca poderão ser inferiores às fixadas pelo Senado para as operações interestaduais; c) salvo se os Estados, em conjunto, mediante deliberação em convênio, aprovada dita deliberação pelas respectivas Assembleias Legislativas, resolverem fixá-las abaixo do limite referido em 'b' supra (os Legislativos referendam o convênio ou não. Prevalecerá, na negativa, a regra já mencionada na letra 'b' retro); d) em funcionamento o sistema, faculta-se ao Senado, como poder mediador e moderador: *primus* - mediante resolução de um terço de seus membros e aprovada por maioria absoluta, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, retirando eficácia às leis estaduais em contrário (piso) e *secundus* - mediante resolução de iniciativa de metade mais um dos seus membros e aprovada por dois terços dos mesmos, fixar alíquotas máximas para as operações internas (teto) com o fito de 'resolver', arbitrando, 'conflitos específicos' que envolvam interesses de Estados.

Na presença do Senado explica-se por ser a Casa Legislativa dos Estados da Federação. O sistema é complexo e flexível" (grifos meus) (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 237).

20 O artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, está assim redigido: "Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado,

Já que o país não pretende seguir a política mais inteligente das demais nações, que é não tributar a navegação aérea, para fortalecê-la, que pelo menos o Senado Federal, torne a tributação tão leve que impeça a criação de um "protecționismo às avessas" - visto que as viagens internacionais não são tributadas pelo ICMS - favorecendo o turismo externo e não nacional.

Por esta razão, é que, sabiamente, o constituinte tirou dos Estados a competência para definição de tais alíquotas, para transferir tal "poder-dever" ao Senado Federal, Casa Legislativa que representa a Federação²¹.

Entendo, pois - se constitucional for a Lei Complementar nº 87/96 na criação de ICMS não previsto na Constituição para a navegação aérea - ser o Senado Federal, por força do inciso IV do artigo 155 § 2º da Carta Máxima, a Casa Legislativa competente para definir as "alíquotas aplicáveis" a operações interestaduais, necessariamente informadas pelo princípio da seletividade. E, por decorrência, entendo ser constitucional o projeto de Resolução nº 113/96.

NOTA DA DIALÉTICA

O Senado Federal aprovou a Resolução nº 15, de 13.12.96, estabelecendo alíquota para cobrança do ICMS, como segue:

Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28, do Regimento Interno promulgo a seguinte Resolução nº 95, de 1996.

Fixa alíquota para cobrança do ICMS.
O Senado Federal resolve:

Art. 1º - É estabelecida, quanto ao imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, a alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 13 de dezembro de 1996.

Senador José Sarney
Presidente do Senado Federal
(DOU 1 - 16.12.96).

ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País", conseguindo o princípio do favorecimento fiscal para as regiões menos favorecidas e tendo recebido de Wolgran Junqueira o seguinte comentário: "Observa-se este princípio uma das máximas estabelecidas por Adam Smith no tocante ao imposto: é a uniformidade. É como lembra Salvador Oria (818): "Cuando se habla de justicia se asocia de inmediato la idea de igualdad, y este segundo concepto sugiere a su vez, espontáneamente, los de generalidad y uniformidad en las cargas impositivas".

Todos devem contribuir de forma igual desde que estejam dentro do mesmo quadro de circunstâncias e condições. Tratamento igual aos iguais e desigual, aos desiguais.

Entretanto, abre, a Constituição, uma exceção. É a relativa concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio sócio-econômico entre diferentes regiões do país" (grifos meus) (Comentários à Constituição de 1988, volume 2, Ed. Julex Livros, 1989, p. 873).

- 21 Ricardo Lobo Torres claramente expõe: "As alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais serão estabelecidas em resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, § 2º, IV). Dilargou-se a competência do Senado, que no regime constitucional anterior só fixava a alíquota interestadual máxima (art. 23, § 5º, na redação da Emenda 23/83)" (Curso de Direito Financeiro e Tributário, ed. Renovar, RJ, 1993, p. 321).