

ICMS - SERVIÇOS DE TRANSPORTES AÉREOS - INCIDÊNCIA - CONSTITUCIONALIDADE DOS CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 E ICM NºS 54/89, 72/89, 109/89, 89/90, 6/91, 25/91 E 92/91 - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.089-1/600-DF - IMUNIDADE RECÍPROCA E CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS - INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO EXMO. SR. SECRETÁRIO DE ESTADO DE ECONOMIA E FINANÇAS E MEMORIAL APRESENTADO PELO ESTADO DO RIO DE JANEIRO AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Excelentíssimo Senhor Presidente:

Em atenção ao Of. nº 105-P/MC, datado de 8 de julho corrente, firmado por Vossa Excelência, pelo qual vem comunicado o deferimento de liminar, pelo Excelentíssimo Senhor Relator, *ad referendum* do plenário, para suspender a eficácia de disposições do Convênio ICM-66/88 e outros, até a decisão final da Corte, na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.089-1/600, e em que, também, se me solicita a prestação das informações regimentalmente admitidas, faço chegar, em anexo ao presente, tais informações.

Ao pedir vênha para registrar que aquele deferimento em favor das empresas prestadoras de serviços de transportes aéreos, por ele poupadas da obrigação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte - ICMS, previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal - significará gravíssimas conseqüências ao erário estadual e, por ende, ao atendimento de satisfações de relevantíssimo interesse público, como as de saúde, educação, segurança e outras - panorama que, é lícito supor-se, se repetirá nas demais unidades da Federação -, busco demonstrar, pela peça acostada, a absoluta improcedência das razões da petição inicial.

Sensibiliza-me, ademais - além dos já ponderabilíssimos negativos efeitos no tocante ao grupo das empresas privadas aéreas, que estão a reivindicar insólita imunidade e, exata e surpreendentemente, a *imunidade recíproca* do art. 150, VI, a, da Magna Carta -, a possibilidade de abertura de preocupante precedente, tendo-se em conta que a motivação para a concessão da r. liminar fez espeque no que as empresas interessadas alegaram, pela inicial, como suas dificuldades financeiras e riscos provenientes de execuções fiscais. De notar-se, por oportuno, que o ICMS é dos tributos que se classificam como indiretos, em que o contribuinte de fato, e não o de direito, suporta os ônus fiscais.

Para além de tanto, tal imposto responde, na economia do Estado, por esmagador percentual no conjunto de suas receitas, e que, em função do repasse constitucional dos 25% aos Municípios, traduz-se, para inúmeros deles, em quase sua única fonte de meios.

Peço que Vossa Excelência mande entranhar nos autos estas informações, e espero que, submetendo ao ilustre Senhor Relator, entenda, por bem, ele, à luz das razões que lá se contêm, reconsiderar a concessão do provimento liminar. Todavia, se o não fizer, aguardo que o Egrégio Plenário negue o referendo, não concedendo a cautelar. E, no mérito, que se julgue pela improcedência.

Aproveito a oportunidade para renovar a Vossa Excelência expressões de elevado apreço

Cibilis Viana

Secretário de Estado de Economia e Finanças

ADIn nº 1.089-1/600

ADIn nº 1.083-2

Ref.: ICMS sobre serviços de transportes aéreos

(Convênio ICM 66/88, art. 1º, art. 2º, IX)

Rte.: Procurador-Geral da República

(Sindicato Nacional das Empresas Aeroaviárias)

Rdos.: Ministro da Fazenda e Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal

QUANTO AO MÉRITO

Argumento da Inicial: A competência para legislar seria privativa da União (Art. 21, XII e Art. 22, X, CF/88)

Da inicial, referindo-se à atividade aeronáutica regulada pelo art. 21, XII da CF/88: "Essa atividade privativa da União exclui os Estados de poderem atuar sobre tais atividades".

Os Estados não estão a atuar sobre as atividades. Não estão a legislar sobre "regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aero-espacial", isto sim, competência legiferante privativa da União (art. 22, X, CF/88). A privatividade daquela norma é para legislação de "navegação (...) área". No caso, não se trata disto, e sim, de legislar sobre instituição de tributo da competência de Estado-membro (art. 155, II, CF/88).

É acaciano.

Argumento da Inicial: A Navegação Aérea, por ter natureza de serviço público, não seria alcançada pelo ICMS

O serviço não é prestado por órgão da Administração Pública, mas, porque *concedido*, o é por empresa privada, sujeita, portanto, ao regime de Direito Privado (art. 170, IV, CF/88).

Aliás, assinala-se que a própria "empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias" (art. 173, § 1º, CF/88).

E mais: "As (próprias) empresas públicas e as (próprias) sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais mais extensivos às do setor privado" (fixa o art. 173, 2º, CF/88).

Portanto, se as entidades da Administração Pública Indireta não gozam de privilégios, e se subsumem, por dicção constitucional, ao regime jurídico próprio das empresas privadas, não é sensato subtrair empresa privada aeronáutica da incidência de tal regime, ou seja, do que é próprio da empresa privada.

E que se trata de *concessão a particulares* não resta dúvida. E nem cabe a confusão que foi lançada: Diz o art. 174 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565, de 19.12.86), por seu art. 174, que "Os serviços aéreos compreendem os serviços aéreos privados (arts. 177 a 179) e os serviços aéreos públicos (arts. 180 a 221)", ou seja, dois gêneros. Já quanto ao segundo destes dois, subdivide-o, o mesmo Código, assim: "Art. 175. Os serviços aéreos públicos abrangem os serviços aéreos especializados públicos e os serviços de transporte aéreo público de passageiro, carga ou mala postal, regular ou não-regular, doméstico ou internacional" (grifos acrescentados).

Prossegue o Código, a fixar, pelo art. 180, que "A exploração de serviços aéreos públicos dependerá sempre da prévia concessão, quando se tratar de transporte aéreo regular,

ou de autorização, no caso de transporte aéreo não-regular ou de serviços especializados" (ênfases acrescentadas). E o artigo imediatamente seguinte (art. 181) passa a descrever as exigências para a figura do *cessionário*, evidentemente as de *empresa privada*.

Acrescenta o Código, ainda, e às expressas, que "A relação entre o empresário e o usuário ou beneficiário dos serviços é contratual (...)" - parágrafo 2º do seu art. 175 -, o que isto, e tudo mais que aqui vem dito, se acomoda à previsão do art. 175 da Constituição Federal, que admite que a prestação de serviços públicos possa dar-se (a) diretamente pelo Poder Público, ou (b) através de *empresa privada* sob a forma de *concessão*; e estas, concessão e empresa privada, são as figuras aqui em questão. E pretender que tal empresa privada prestadora de serviços aéreos deixe de ser privada, e deixe de submeter-se ao regime jurídico de empresa privada, tão-somente por ser concessionária, é tão despauterioso quanto pretender o mesmo para uma empresa privada de ônibus pelo mesmo fato de ser concessionária de transportes coletivos urbanos, "v.g."

Argumento da Inicial: Ocorreria a imunidade prevista no art. 150, VI, "A" da Constituição Federal (Imunidade Recíproca)

A norma constitucional da imunidade em foco diz que "(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) instituir impostos sobre (...) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros" (art. 150, VI, a, CF/88).

Trata-se da chamada *imunidade recíproca*, isto é, entre entes políticos constitucionalmente definidos.

O serviço de transporte aéreo de que se cuida não é prestado pela União, mas por empresas privadas (Vasp, Varig, etc.).

Sendo a imunidade recíproca fruto de norma constitucional de incidência restrita aos entes federativos União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, é de ver que a Carta Magna, no máximo, só aceita estendê-la a autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, e, ainda aí, com limitações (reza o § 2º daquele art. 150 que "A vedação do inciso VI, a é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, *vinculados a suas finalidades ESSENCIAIS ou às delas decorrentes*"; ênfases acrescentadas).

E prossegue limitando, e acrescenta a Carta, pelo § 3º do mesmo artigo 150: "As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".

Assim, se a Constituição não admite a imunidade do art. 150, VI, a (a imunidade recíproca) como sequer extensiva às entidades da Administração Pública Indireta (inclusive seus "serviços") quando ocorra contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, é extremamente insensato esperá-la para empresas privadas aeronáuticas.

A imunidade recíproca não aproveita a particulares, é o título da seção IV pela qual ALIOMAR BALEEIRO, na sua festejada obra tributária (1), aprecia o dispositivo que, no Código Tributário Nacional, corresponde ao atual art. 150, VI, a da Constituição de 1988. E por aí afirma que a imunidade recíproca não se estende aos *cessionários de serviço público*.

O Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, em obra atualizada nos termos da Constituição de 1988, deixa inequívoco que:

"A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no art. 150, § 2º, no que atina ao patrimônio, renda e

serviços vinculados às suas finalidades essenciais, *mas não se aplica aos serviços públicos concedidos*, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis." (grifos acrescentados). (2)

Além do mais, sempre foi tranqüila a jurisprudência do Eg. Supremo em que a imunidade recíproca não se aplica aos impostos do tipo indireto, isto é, aqueles em que o contribuinte "*de jure*" transfere ao contribuinte "*de facto*" o ônus fiscal, o que é exatamente o gênero do ICMS ("RTJ-STF" 57/244, 55/188, 55/580 e 55/110).

A argumentação das empresas aéreas, em contrário a tudo isto, é irritante e primariamente despauteriosa! Custa crer!

Argumento da Inicial: O Convênio ICM-66/88 seria espécie normativa inadequada; Lei Complementar é que seria adequada

Ai está um surradissimamente ultrapassado argumento.

Já repellido pelo Egrégio Supremo.

Por inúmeras decisões da Corte, ao longo dos 6 anos de vigência da Constituição Federal.

Decisões passadas, inclusive, em ações diretas de inconstitucionalidade.

Como, por exemplo, na ADIn nº 715-7-DF, relator para o acórdão Sr. Ministro CARLOS VELLOSO (tema do petróleo e seus derivados; Convênio ICM-66/88), na ADIn nº 600-2-MG (tema dos semi-elaborados), na ADIn nº 429-8-DF, relator Sr. Ministro CÉLIO BORJA (tema direto do § 8º do art. 34 do ADCT/88), na ADIn nº 54-DF, relator Sr. Ministro CARLOS MADEIRA (Convênio ICM-66/88), na ADIn nº 33-DF, relator Sr. Ministro ALDIR PASSARINHO (Convênio ICM-66/88), na ADIn nº 128-1-AL, relator Sr. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE (Convênio ICM-66/88). E isto só para mencionar alguns exemplos, e alguns exemplos somente em ações diretas de inconstitucionalidade.

Veja-se.

A inicial pondera serem *convênios* "veículos *inadequados* (grifo acrescentado) para exigência do ICMS (...), lei complementar é necessária, por força do art. 146, C.F. (...) para o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente a definição dos impostos discriminados na Constituição (...)."

Quando a inicial diz serem *convênios* "veículos *inadequados*", o que parece estar querendo fazer significar (com o uso do termo "inadequados" aí empregado de forma tecnicamente equivocada), e a se dizer com mais tecnicidade, é que usar do Convênio CONFAZ (LC 24/75) para estabelecer normas gerais do ICMS - advirta-se, em passant, não para instituir *diretamente* o tributo ICMS, porquanto, isto, sim, é atribuição exclusiva da lei estadual ex vi do art. 155, II, CF/88, o que, aí, então, é que deve ser operado com base naquelas normas gerais -, usar do convênio, repita-se, para estabelecer normas gerais de ICMS seria incidir em inconstitucionalidade formal e orgânica, ou, reconduzidamente em *orgânica* (atenção a que não se trata, no ponto, de inconstitucionalidade material). (3) Porque a inicial sustenta que o tema seria de reserva de lei formal complementar (art. 155, I, 'b', CF/88), lei clássica do Congresso; e não de convênio procedimentalmente regido pela Lei Complementar nº 24/75, isto é, norma editada por todas as unidades federativas. Balda de razão, contudo.

É que a inicial se esqueceu, ou deixou em oblióvio, que o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de 05.10.88 fixou:

"Art. 34.....
.....

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, 'b' (pela redação de 1988; hoje, pela redação da EC-3/93, é art. 155, II), os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Com base neste preceito constitucional é que, por não ter advindo a lei complementar clássica de normas gerais (sem elas, os Estados e o Distrito Federal não poderiam editar suas leis próprias instituidoras do novel ICMS...), é que as unidades federativas baixaram o Convênio ICM-66/88, procedimentalmente gizado pela LC 24/75. Este deitou normas, provisoriamente, no vácuo de lei complementar. Vácuo que persiste até hoje, ultrapassados quase 6 anos do advento da Carta de 88. O que foi feito, assim, subsumidamente àquele § 8º do art. 34 do ADCT/88.

E corretamente.

Como corretamente o tem entendido, bastas vezes, o Egrégio Supremo (atrás, ficou relação de algumas ADIns em que a Corte entendeu satisfeita a constitucionalidade *orgânica*).

Citem-se passagens de alguns votos:

"Na verdade, o ADCT à CF/88, art. 34, § 8º, estabeleceu que, 'se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, 'b', os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria'.

Quer dizer, os Estados e o Distrito Federal estabelecerão convênio que substituirá, provisoriamente, a lei complementar inscrita no inc. XII, do § 2º, do art. 155, valerá o convênio estabelecido pelos Estados e o Distrito Federal." (do voto do Sr. Ministro CARLOS VELLOSO na ADIn nº 715-7-DF, 08.10.92);

"Essa legislação complementar (refere-se ao art. 146, III e ao art. 155, 21º, XII), verdadeiro código nacional do ICMS, ainda não foi editada.

Precatou-se, contudo, a Constituição de que o seu previsível retardamento desse margem à incidência do art. 24, § 3º, segundo o qual, "inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena". De tal modo se repulou imprescindível a disciplina centralizada do ICMS, que se preceituou, no art. 34, § 8º, ADCT, para a hipótese de não ser editada, em sessenta dias, a lei complementar necessária à sua instituição, que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria."

Donde, o Convênio ICM 66, de 14.12.88, que dispõe, com relação ao ICMS, sobre o fato gerador (arts. 1º e 2º), não incidência (art. 3º), base de cálculo (arts. 4º a 20), sujeição passiva (art. 20 e 22), responsável (arts. 23 a 26), localização da operação e da prestação (art. 27) e compensação (arts. 28 a 34).

Esse, no momento, o quadro normativo fundamental do ICMS, que deve servir de parâmetro a aferição da plausibilidade das impugnações endereçadas à legislação estadual pertinente, a cuja análise se procederá." (do voto do Relator, Sr. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, na ADIn nº 128-AL, acolhido à unanimidade do Plenário, a 23.11.89).

Recentemente, ao despachar no Recurso Extraordinário nº 158.327-4-São Paulo, disse o Sr. Ministro CELSO DE MELLO, persistindo naquele entendimento do Eg. Plenário:

"O Convênio ICM n. 66/88 não obstante a provisoriade do regramento normativo que veicula, qualifica-se, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, como SUCEDÂNEO CONSTITUCIONAL DA LEI COMPLEMENTAR exigida pelo art. 146, III, a da Carta Política. Daí, a exata observação de HUGO DE BRITO MACHADO ("Curso de Direito Tributário", p. 253, 7ª ed., 1993, Malheiros), no sentido de que "... o constituinte federal substituiu a lei complementar pelo convênio interestadual, para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS." (despacho de 17.06.94, DJU, Seção I, 29.06.94, p. 17.210; grifos acrescentados).

O Convênio ICM-66/88 é, portanto, "no momento, o quadro normativo fundamental do ICMS", como bem disse Sua Excelência, o Sr. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, é o "SUCEDÂNEO CONSTITUCIONAL DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELO ART. 146, III, a DA CARTA POLÍTICA", no dizer do Sr. Ministro CELSO DE MELLO, gizando, como os a ele pertinentemente subsequentes, na conformidade do permissivo do § 8º do art. 34 do ADCT/88, a matéria de normas gerais no vácuo da lei complementar, vácuo que persiste até o dia de hoje. Sobre suas normas, assim gerais, apoiaram-se e apoiar-se-ão, até que advenha lei complementar em contrário, as leis estaduais que deram e seguirão dando concreção e densificação à competência estadual privativa impositiva para o ICMS delineada no art. 155, II (redação da EC 3/93) da Constituição Federal.

De sorte que não prospera a invocação da inicial do Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias na ADIn nº 1.083-2 - para a qual é baldo de legitimação, à luz do art. 103, I a IX da Carta Magna, como do remansoso entendimento do Eg. STF - que busca amparo em julgados da idade da pedra do tema do Convênio ICM-66/88, julgados que pretende exumar, isto porque superados pelo entendimento atrás exposto e adotado pela Corte Suprema; e julgados de cortes inferiores. Afinal, ao Supremo Tribunal Federal, corte constitucional, compete, "precipualemente, a guarda da Constituição" (art. 102, "caput", CF/88), donde a exclusividade do controle de constitucionalidade concretado, abstrato (letra 'a' do inciso I do art. 102, CF/88) e o julgamento cimeiro no controle de constitucionalidade difuso (letras 'a' a 'c' do inciso III do art. 102, CF/88).

Isto é o quanto basta. Subsidiariamente, contudo, remete-se ao trabalho que vai em anexo, em que o signatário da presente procura estudar a natureza da norma autorizada pelo 21º do art. 34 do ADCT/88. (4)

Argumento da Inicial: Existiria Lesão à Isonomia (não identifica em relação a quem)

Este é um argumento fantástico, delirante, talvez mediúnico, da inicial. Ela o borda com inúmeras abstratas citações doutrinárias sobre as virtudes do princípio da isonomia (virtudes de que ninguém discorda...). Mas não identifica, objetivamente, em que teria consistido a suposta lesão...

É surpreendente!

É estranhíssimo!

O ilustre Sr. Procurador-Geral da República, presto em encampar a inicial do Sindicato das Empresas Aeroviárias (de que afirmou ser "verdadeiramente duvidosa a legitimidade ativa"), e que diz estar a adotar como fundamento jurídico os da inicial deste, fatalmente tal a dificuldade em que aí se enredou, foi somítico, registrando, no particular, tão-somente o seguinte: "Além dos fundamentos acima, deve também ser considerado o mandamento constitucional da isonomia tributária". Mas, indaga-se, por que, em relação a quem ou quem?! Debalde, nada esclareceu.

Já da própria redação do Sindicato colhe-se a seguinte passagem:

"No caso presente, a controvérsia se refere no que concerne a 6ª preliminar, à exigência de Lei Complementar, para aplicabilidade do Convênio 66/88 e convênios subsequentes e leis estaduais que seguiram a mesma linha, usurpando e invadindo área de competência, exclusiva, do legislativo federal com QUORUM qualificado." (trecho da inicial do Sindicato, ADIn 1.083-2).

Realmente, não dá para entender esta algaravia!
Onde a parametrização?

No que aquela caleidoscópica redação qualifica como usurpação de competência?...

Na inexplicada contrastação entre "quorum" para aprovação de lei complementar e quorum para aprovação de convênio dos moldes da LC 24/75 ?!!! Se foi aí, a argumentação padece de uma indigência lógica gigantesca, de uma desconexidade causal surpreendente, de um intolerável primarismo, de uma indesculpável inépcia, tocando as bordas do anedótico!

Se não foi, não foi em nada, em coisa alguma, porque nada mais, além daquele divertido trecho aparentemente motivacional, nada alega. É silente a inicial do Sindicato.

A qualquer sorte, não há lesão ao princípio da isonomia por parte das normas abstratamente impugnadas (Convênio CONFAZ ICM-66/88 etc.).

Argumento da Inicial: Sobre o Conceito de Transporte Aéreo

A inicial, por certo consciente da debilidade dos fundamentos que encampou, desequilibra-se com a maior atenção que dedica ao que assim se pode resumir de suas palavras: "A locução "serviços de transporte interestadual e intermunicipal", constante do art. 155, I, 'b', da Constituição Federal, contudo, não compreende a navegação aérea (ênfases acrescentadas). E espera que o dispositivo (tributação pelo ICMS) só compreenda o transporte de natureza rodoviária.

Raciocínio que arremata assim: "Ademais, a competência para legislar sobre navegação aérea é privativa da União, à qual também compete a exploração desse serviço, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF/88, arts. 22, I e X, e 21, XII, c). Nenhuma ressalva inequívoca existe no texto constitucional que permita aos Estados legislar para o exercício do pretendido poder impositivo na matéria." (ênfases acrescentadas).

Pois bem. Em primeiro lugar, aprecie-se o fiel inteiro teor do dispositivo constitucional que atribui, aos Estados, o poder impositivo quanto ao ICMS. Ele está, na Carta, assim: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". As expressões "ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior", subtraídas pelas transcrições da petição inicial, trabalham, desde logo, na vetorização de espancar a mitigação de sentido que a peça vestibular quis extrair da norma constitucional.

Inicie-se pelo trecho "Nenhuma ressalva inequívoca existe no texto constitucional que permita aos Estados legislar para o exercício do pretendido poder impositivo na matéria" (ênfases acrescentadas) que a inicial ostenta.

Ela pretende, com isto, que a competência impositiva, em relação a cada uma das espécies, dos modos de transporte, só se pudesse efetivar desde que registrada, às expressas - por meio de algo que apelida de "ressalva inequívoca" - a respectiva espécie, o modo, a modalidade do transporte. Seria, a seu sentir, de exigir-se, destaque, menção específica, pela redação constitucional, a cada uma das modalidades de prestações de serviços de transporte (rodoviário, aeroviário, etc.), o que seria de todo insensato, especialmente tendo-se em conta a conhecida característica da pequena densidade e da textura aberta das normas constitucionais. (5)

A estapafúrdia exigência da dita "ressalva inequívoca" consistiria na insólita construção redacional que afirmasse que o ICMS impor-se-ia às prestações de serviços de transporte inclusive - e por esta forma está a reclamar a tal "ressalva inequívoca" - inclusive, repita-se, assim às claras, aos transportes aéreos. E isto importa em absurdez, em insensatez gritante. Tal "ressalva inequívoca" constituiria uma ressalva às avessas, ao inverso, de cabeça para baixo, uma anti-ressalva, posto que só se ressalva em tópico de regra geral, sobretudo em redação de texto constitucional, para excluir, para retirar, nunca para dizer que está incluído em regra de índole geral o que, por ser ela geral, ampla, já tem necessariamente aquilo por incluído, já o tem por dentro.

Quando o inciso II do art. 155 da Carta enseja tributar-se pelo ICMS as "prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior", tal redação está a contemplar o gênero transporte, portanto, a abranger todas as suas espécies (rodoviário, aéreo, etc.). A redação limita-se ao gênero, não especifica qualquer espécie, nem, ademais, subtrai alguma.

A inicial anda na contramão da lógica. E na contra-mão da constitucionalística, "concessa venia".

Note-se.

GOMES CANOTILHO, ao descrever o seu Catálogo-Tópico dos Princípios da Interpretação Constitucional, ensina:

O princípio da máxima efetividade

Este princípio, também designado por *princípio da eficiência* ou *princípio da interpretação efetiva*, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais (...). (6)

E a inicial não atende a este princípio de interpretação, vez que opera exatamente em sentido contrário a ele, ao pretender atribuir sentido de menor eficácia ao inciso II do art. 155 da Carta (com a redação da EC 3/93).

Outro excepcional constitucionalista luso, o também professor JORGE MIRANDA, de forma igual leciona, ao versar "a função racionalizadora da interpretação constitucional".

"Deve assentar-se no postulado de que todas as normas constitucionais são verdadeiras normas jurídicas e desempenham uma função útil no ordenamento. A nenhuma pode dar-se uma interpretação que lhe retire ou diminua a razão de ser (...); a cada norma constitucional é preciso conferir, ligada a todas as outras normas, o máximo de capacidade de regulamentação.

Os preceitos constitucionais devem ser interpretados não só no que explicitamente ostentam como também no que implicitamente deles resulta. Contudo, a eficácia implícita de quaisquer preceitos deve, por seu lado, ser pensada em conjugação com a eficácia, implícita, ou explícita, dos outros comandos (é isso o que acontece, nomeadamente, no domínio das competências dos órgãos (...))." (7)

A observação final de JORGE MIRANDA - aqui, pensar na eficácia implícita da norma tributante de que se cuida em conjugação com o domínio das competências - leva a pensar no inciso II do art. 155 da Carta imbricadamente com o princípio federativo e com a autonomia dos Estados-membros (arts. 1º e 18), o que se reconduz à necessidade de estes se dotarem de meios para prover seus objetivos. Mas, ainda, suscita outro

importante aspecto: é que, comparando-se os elencos de competências legiferantes impositivas que a Constituição confere, de um lado, à União (incisos I a VII do art. 153; importação, exportação, renda, produção de industrializados, operações de crédito, propriedade territorial e grandes fortunas), e, de outro, aos Estados (incisos I a III do art. 155; transmissão "causa mortis", circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte, comunicação, e propriedade de veículos), não se divisa, no tocante à atividade transportadora exercida pelas empresas aéreas, isto fato gerador, (1º) nenhuma faculdade impositiva constitucionalmente deferida à União, mas, ao revés, (2º) atina-se com a pertinência da do inciso II do art. 155, deferida aos Estados.

Para além disto, tal aspecto que se acaba de abordar ainda faz provocar outra consideração: é que não faria sentido rechaçar as conclusões que se acabam de extrair, porquanto o rechaço levaria a ter por *imunes* os serviços de transportes aéreos. E se era para os ter de tal forma, a norma imunizante - esta, sim - deveria ter vindo, e *não veio*, expressa, explícita, no conjunto das letras *a a d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (normas de imunidade). (8)

Pensar como se acaba de fazer é atuar harmoniosamente com o magistério de CANOTILHO e de JORGE MIRANDA que acima se invocou.

E fica a nu o real propósito das empresas em questão: o que elas querem é lograr, arduamente, uma imunidade que a Constituição não lhes conferiu!

Em especiosa e incoerente construção, a inicial apela, contudo, para o que chama de "elemento histórico", fazendo chamada a possíveis idéias suscitadas a quando da atividade da Assembléia Constituinte (de resto, não as identifica concretamente, mas, ao revés, incoerente e paradoxalmente, aponta "que revelam o objetivo de ampliar o campo de incidência do antigo ICM"). Conjuga (!) este raciocínio (!) com esterilmente burlesco jogo de palavras, pretendendo que as empresas dedicadas ao *transporte aéreo* não efetuam *transporte aéreo*, mas, sim, navegação aérea, logo, não se submetem à imposição prevista no inciso II do art. 155 (que eloge prestação de transportes).

Mais uma vez divorcia-se da moderna constitucionalística.

Mestre CANOTILHO, ao discorrer sobre os conceitos básicos das estruturas metodológicas interpretação, aplicação e concretização do Direito Constitucional, deita lições magistrais no referente à interpretação "sob o ponto de vista da lingüística e da filosofia da linguagem", no que ensina e adverte:

"Sob o ponto de vista da lingüística, a interpretação das normas constitucionais será, assim, uma *interpretação semântica* das formulações normativas do texto constitucional, que se preocupa fundamentalmente em determinar o *significado* das expressões lingüísticas nelas contidas. Note-se, porém, que, sendo a interpretação uma operação de caráter *lingüístico* realizada num determinado *contexto* histórico-social, isso significa: (a) a interpretação refere-se sempre a normas reveladas por enunciados lingüísticos, e não a qualquer intenção ou vontade da lei ("*mens/voluntas legis*") ou do legislador ("*mens/voluntas legislatoris*"); (b) a interpretação é uma actividade condicionada pelo *contexto*, pois efectua-se em condições sociais historicamente caracterizadas, produtoras de determinados "usos" lingüísticos, decisivamente operantes na atribuição do significado. O primeiro ponto (a) é importante porque marca uma decisiva ruptura com a metodologia tradicional quer da interpretação subjectiva (interpretação = "investigação da *mens legislatoris*") quer da interpretação objectiva (interpretação = "investigação da *mens legis*"). A atribuição de um significado (mediação semântica de um enunciado lingüístico-normativo) não procura ou investiga vontades com *pré-existência real* (...). (9)

Assim, o apelo da inicial, pretensamente meio pelo histórico, meio pelo lingüístico, a "*vontades com pré-existência real*" é desprovido de idoneidade científica, ante a moderna constitucionalística. Aliás, anteriormente a tanto, já não era, sequer, de se ter em consideração quer (1) por desacompanhado de indicação de fonte, e de fonte validamente adequada, quer (2) porque é a própria inicial que averba que a arquitetura do novel ICMS teve em conta "o objetivo de ampliar o campo de incidência do antigo ICM".

Ademais, é de notar-se que a doutrina (contemporânea à edição da Carta de 88) já entendia em sentido exatamente em contrário ao que perfilha a inicial desta ADIn, e tinha por sem dúvida subsumível ao ICMS a atividade das empresas aéreas provocadoras do controle de constitucionalidade de que se cuida aqui. Com efeito, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, comentarista do Sistema Tributário da nova Constituição, expõe:

"Impende observar, ainda, que os impostos sobre os serviços de transportes e comunicações, transplantados da competência da União para a dos Estados-membros, estavam parcialmente implantados. O de transporte sobre serviços de cargas e pessoas por meio rodoviário e o de comunicações sobre telefonia e telex. Há campo, teoricamente, para a expansão dos fatos jurígenos. *A outorga constitucional permite sejam tributados os serviços de transporte por via ferroviária, AÉREA, lacustre, fluvial e marítima. (...) Que o estado-membro pode, querendo, alcançar tais fatos com o ICMS é indubitável. Mera questão de oportunidade e conveniência no exercício da competência constitucional*". (10) (ênfases acrescentadas).

No que SACHA CALMON não está solitário, vez que outro emérito tributarista, RICARDO LOBO TORRES, entende da mesma forma no que toca às empresas aéreas. (11)

E, finalmente, não faz o menor sentido a bisonha especulação pseudoliterar que pretende que VASP e demais empresas dedicadas ao transporte aéreo, não efetuem transporte aéreo, mas navegação aérea, o que, a teor daquela especulação, fá-las-ia subtraírem-se à imposição prevista no inciso II do art. 155 da Constituição. Já o Decreto-Lei nº 32, de 18.11.66 (Código Brasileiro do Ar), dispunha, às expressas, sobre os "SERVIÇOS AÉREOS", destinando-lhes a inteireza de seu Título VI (arts. 69 a 79). Seu art. 74 mencionava "SERVIÇOS AÉREOS DE TRANSPORTE". O Título VII (arts. 80 a 96) tinha por cabeçalho a expressão "DO TRANSPORTE AÉREO"; pelo seu Capítulo I ("Das Definições") registrava:

"Art. 80. Transportador, para efeito do presente Código, é a pessoa natural ou jurídica, proprietária ou exploradora da aeronave, que se obriga, em nome próprio, a executar serviço aéreo de transporte de pessoas ou coisas."

Do atual Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565, de 19.12.86) - que já se abordou atrás - não são outros os tratamentos, de resto, conciliados com a Constituição. Repetidas vezes ele menciona, pela literalidade de seu texto, "Serviços aéreos", "serviços de transporte aéreo", "transporte doméstico", "contrato de transporte aéreo"; "transportar passageiro, bagagem, carga", "relação jurídica entre o empresário e o usuário ou beneficiário dos serviços", etc.

Quanto ao "*fumus boni iuris*"

Do que se acaba de expor, resulta indiscutível, insofismável, inafastável, "*data venia*", que inexistente o requisito do "*fumus boni iuris*" a dar espeque à inicial desta ADIn, que, em momento nacional em que toda a cidadania procura prestigiar os salutares princípios do Estado Democrático de Direito, navega em sentido oposto, ao desejar que as empresas

aéreas subtraíam-se à obrigação impositiva do ICMS. Ou será que tais empresas pretendem que a autoridade fiscal recém-exonerada tenha razão ao afirmar publicamente que, neste País, só a classe média assalariada paga imposto ?!

Quanto ao "periculum in mora"

1. A petição inicial da presente ADIn nº 1.089-1/600-DF dá por existente "periculum in mora", tendo-o por "sobejamente demonstrado na inicial da ADIn nº 1.083-2-DF" (esta última, a do Sindicato das empresas aéreas) acrescentando:

"(...) porque as empresas aéreas encontram-se em difícil situação financeira e estão sendo compelidas ao pagamento do imposto mediante várias ações de execução fiscal. Daí porque acentua a inicial:

"O dano temido, no momento, é gravíssimo, pois corresponde à possibilidade de paralisação das Empresas que integram o quadro de associadas do requerente que não terão possibilidade de continuar operando, se tiverem suas receitas bloqueadas, como já está acontecendo com a VASP, ficando essas empresas sujeitas até à falência."

Louvada em tais considerações, requer "medida cautelar de suspensão da vigência dos atos normativos impugnados até o julgamento final da ação".

2. A r. decisão do eminente Relator, Sr. Ministro FRANCISCO REZEK, faz transcrever aquele trecho da inicial (até a expressão "se tiverem suas receitas bloqueadas"), e decide nos seguintes termos:

"Sendo estas as circunstâncias, concedo, *ad referendum do plenário, a liminar, para suspender a eficácia dos atos normativos aqui impugnados, até que o Supremo Tribunal Federal tome decisão definitiva sobre o mérito da ação direta.*

Determino, ainda, considerando a identidade do objeto e o que proposto pelo requerente, a apensação da ADIn 1083 a estes autos."

3. Quer dizer, o que justificou a concessão liminar de suspensão de eficácia de atos normativos em sede de controle abstrato de constitucionalidade, foi o panorama que veio descrito assim:

- (a)- "as empresas aéreas encontram-se em difícil situação financeira";
- (b)- "estão sendo compelidas ao pagamento do imposto mediante várias ações de execução fiscal";
- (c)- "possibilidade de paralisação das Empresas";
- (d)- "que não terão possibilidade de continuar operando se tiverem suas receitas bloqueadas";
- (e)- "como já está acontecendo com a VASP";
- (f)- "ficando essas mesmas empresas sujeitas até à falência".

4. Ora, nisto, como descrito na inicial, impressiona a alegação motivacional de que as empresas aéreas encontrar-se-iam em "difícil situação financeira". E parece ter por base a situação concreta da empresa VASP, a julgar pela descrição trazida.

Com base em tal alegação de dificuldades financeiras de algumas empresas (e a partir da acusada situação de uma delas), é provocado o importante controle de constitucionalidade em tese, abstrato, por via do qual se logra a grave suspensão de eficácia de *normas gerais* da Federação, indispensáveis ao exercício tributante por parte de todas as unidades da dita Federação, privandas, pois, de receitas indispensáveis ao atendimento de reclamos elementares das populações, como saúde, segurança, escola, etc.

5. Tal quadro coloca em pauta perplexidades preliminarmente óbvias: (1ª) os autos de uma ação direta, como esta, conterão elementos técnicos suficientemente probantes a estabelecer a convicção de que há dificuldades financeiras individualmente, e até setorialmente configuradas?; (2ª) poderiam, até, procedimentalmente falando-se, contê-los, e os conter sujeitos a contrastação, seria sede própria a apreciação de tal jaez punctualizada?

Parece claro que a resposta a tais indagações é, *concessa maxima venia, um peremptório não.*

Dificuldades financeiras, que enfrentassem, porventura, empresas de outros setores (o *Jornal do Brasil* de domingo, 24.07.94, dá conta de que as seguradoras atravessariam quadra de enormes dificuldades financeiras, e que os bancos vêm de ter seu movimento reduzido a 30% com a introdução do Plano Real) justificariam parificação?

6. No presente caso, das empresas aéreas, haveria nexos causal entre a imposição tributária (ICMS) e as alegadas dificuldades financeiras? Se houvesse, nesse nexos, seria hábil a deflagrar o grave controle abstrato de constitucionalidade, e, especialmente, a factibilizá-lo liminarmente?

7. E como responsabilizar-se o ICMS pelas alegadas desgraças financeiras, já que, quanto à sua tipicidade, examinada do ponto de vista do "critério econômico, ou critério financeiro, também conhecido como critério da repercussão, ou sistema anglo-saxão, aceito por Stuart Mill, Carlos H. Rau, Adolph Wagner, G.A. Helferich, Hugh Dalton, Fernand Baudhuin, João Pedro da Veiga Filho, Augusto Olímpio Viveiros de Castro, De Plácido e Silva e outros", classifica-se o ICMS como imposto indireto, cuja distinção para o direito precisamente "acha-se no elemento econômico, na análise da possibilidade ou não da translação ou transferência do imposto." (12)

Como observa BERNARDO RIBEIRO DE MORAES,

"Nos impostos *indiretos*, o contribuinte de direito transfere para outras pessoas a carga tributária, as quais suportam o imposto como contribuinte de fato. Neste tipo de imposto, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato não se confundem, pois há a transferência do ônus tributário de uma pessoa (contribuinte de direito) para outra (contribuinte de fato). Nos impostos indiretos, exige-se o imposto de uma pessoa, com a esperança e a intenção de que esta passará o ônus fiscal para outra. São impostos que repercutem economicamente." (13)

Na mesma trilha, vai RICARDO LOBO TORRES. (14)

Então, como validamente apontar-se na exigibilidade do ICMS o nexos causal das pretensas desgraças financeiras da VASP e das que as demais suas congêneres poderiam vir a suportar?

Como ?!

Se o seus clientes, usuários dos serviços aéreos, passageiros, são os que verdadeiramente suportam o ônus fiscal, ao adquirirem o bilhete de passagem aérea, já lhes entregam o quantitativo relativo pertinente ao ICMS, e tais recursos, estagiando certo período nos cofres das empresas, devem, adiante, ser por elas repassados ao Estado?

Onde, então, a incidência tributária seria de molde a provocar *falência*, como, terroristicamente, apregoam as empresas em questão ?!!!

8. Mas - agrega a inicial -, as empresas estariam sendo "compelidas ao pagamento do imposto mediante várias ações de execução fiscal (...) como já está acontecendo com a VASP".

E aí, diante desta afirmação, impende desagregar as coisas. Ou a motivação seria a exigibilidade do ICMS, ou a propositura de executivos fiscais e suas conseqüências. Ou, ao

menos, esta imediata, aquela, remota. Da exigibilidade do tributo, já se falou. Veja-se, agora, o tema das execuções fiscais.

Não se alcança ver como propositura de execução fiscal possa justificar a deflagração do controle abstrato de constitucionalidade...

Impedir-se propositura de execução fiscal conflita com o princípio do acesso ao Poder Judiciário consagrado no art. 5º, XXXV da Magna Carta, vedando-se-lhe o exercício de direito de acesso democrático a ele, a reclamar crédito que lhe entende não satisfazer devedor renitente.

A execução fiscal dá-se na conformidade do ordenamento jurídico, com normação rendida ao *due process of law*, com os meios e recursos inerentes à ampla defesa (art. 5º, LV, CF/88). Tramita pelas vias da minuciosa Lei nº 6.830/90, oportunizando longa e exauriente discussão a partir de ação do réu contra o autor, os embargos de executado, do art. 16, com 30 dias de prazo. Ao executado se lhe abrem todos os meios de defesa, todos os recursos, não se lhe vedando, sequer, a impugnação, em controle difuso de constitucionalidade que lhe rende acesso até ao Eg. Supremo Tribunal Federal (CF/88, art. 102, III); isto é, toda a matéria discutida na presente ADIn poderia ser debatida no executivo (e não se privaria o Poder Público, de forma drasticamente generalizada, da obtenção das receitas tributárias que visam a satisfazer o superior interesse público).

Diz a inicial que a empresa VASP vem suportando execuções fiscais. Muito bem. Em sendo assim, dispondo de todos os meios e recursos inerentes à sua ampla defesa, logrará vitória se com ela estiver o Direito. Se não estiver, afinal, é de ser condenada, e por que não? Aliás, se vier a ser condenada é porque retém a receita, que percebeu de terceiros, e retém indebitamente. Então, por que ao contrário, dar-se solução através da grave, circumspecta, transcendente e relevantíssima via da suspensão da eficácia de norma jurídica abstrata? Quando até mesmo episódio de "receitas bloqueadas" é passível de encontrar tratamento, em tese, no ordenamento jurídico?

9. Definitivamente, *permissa maxima venia*, a cautelar, *in casu*, provoca a respeitosa e rígida irrisignação de parte do Estado-membro. Que levanta, até a invocação de página das lições do mestre KARL LARENZ, estampada na sua excepcional *Metodologia da Ciência do Direito*. A isto, as presentes razões são levadas diante da alegação da peça vestibular de que poderia advir falência de empresa aérea, o que seria hábil a gerar, quicá, conseqüências graves. Aquele sábio, em disceptação sobre problemas especiais de interpretação das leis, e particularmente a interpretação da Constituição, coloca a questão da perspectiva de *falência*, de tal sorte oferecida ao Judiciário. E discute sobre se, em tal situação, é possível ao Tribunal Constitucional abandonar os critérios jurídicos de interpretação e se estará obrigado "a resoluções que já não podem ser fundamentadas apenas com ponderações jurídicas" (note-se que, aí, lança a alternativa "mas só 'politicamente', a saber, atendendo ao bem comum e, particularmente, à capacidade funcional do Estado de Direito Social", alternativa que não parece agasalhar a situação vertente nos presentes autos).

Especificamente mencionando situação de perspectiva de falência, o mestre alemão opina:

"Segundo KRIELE, os elementos mais importantes da obtenção da resolução são na verdade a avaliação prévia das conseqüências previsíveis, assim como a sua "ponderação imparcial" (sob o ponto de vista do interesse mais fundamental). A este propósito gostaria de dizer agora, a jeito de conclusão, o seguinte: na actividade decisória normal, particularmente na dos tribunais civis, a questão sobre as conseqüências ulteriores que, porventura, sobrevenham, à resolução pensada - por exemplo, a questão das conseqüências econômicas não desejadas de uma abertura de

falência (grifo acrescentado) legalmente preceituada ou da nulidade de um contrato - não desempenha em geral qualquer papel. Em primeiro lugar, os tribunais não estão de modo algum em situação de abarcar corretamente no seu campo de visão estas conseqüências; em segundo lugar, o legislador (com as regras sobre abertura de falência ou da nulidade de contratos) tomou decisões prévias, que não é lícito aos tribunais deitar por terra; em terceiro lugar, a parte que tem a lei do seu lado espera que lhe seja atribuído pelo tribunal o que por direito lhe cabe." (15)

Esta é a posição que o Estado-membro respeitosa e reinvindica. Sem deixar de, por escrupulo, mencionar que, em meio a enormes reticências, ressalvas e precatos, LARENZ aceita a idéia de situações absolutamente excepcionais em relação às quais o Tribunal se veja diante da insuficiência dos "meios normais de argumentação jurídica", em que haja "lugar para um desenvolvimento do Direito transcendente à lei". Mas estas, adverte e ressalva, consistem em situações de "grande alcance político para o futuro da comunidade" (16). Exceção que, desenganadamente, não contempla o caso da administração e das finanças da VASP...

CONCLUSÃO

Ex positis, roga-se que Sua Excelência, o eminente Senhor Ministro Relator, reconsidere sua v. decisão que concedeu a medida liminar *ad referendum* do Excelso Plenário, e, se, por seu duto entendimento, vier a entender por não o fazer, que a Egrégia Corte, em sua composição plenária, não acompanhe aquela liminar, reformando-a, e negue a medida cautelar. Em julgamento definitivo, espera-se, também, o duto julgamento pela improcedência desta ação direta de inconstitucionalidade nº 1.089-1/600, que ajuizou Sua Excelência, o Senhor Procurador-Geral da República. No tocante à apensada ADIn nº 1.083-2, proposta pelo Sindicato Nacional das Empresas Aéreas, clama-se pela mesma sorte de provimento, acrescidos, todavia, de preliminar indeferimento da petição inicial por escancarada deficiência de legitimação ativa, na esteira do que tem feito iterativo, em casos que tais, o Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Do Rio de Janeiro para Brasília, julho de 1994

Cibilis Viana

Secretário de Economia e Finanças
do Estado do Rio de Janeiro

Humberto Ribeiro Soares

Assessor Especial
do Secretário de Economia e Finanças

NOTAS

1. ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Forense, 1986, p. 84/85.

2. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1991, p. 121.

(3) J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (*Fundamentos da Constituição*, Coimbra, Coimbra Editora, 1991, p. 267) delimitam os distintos conceitos de inconstitucionalidade *formal*, inconstitucionalidade *orgânica* e inconstitucionalidade *material* assim: "inconstitucionalidade *formal* - infração das normas sobre a *forma* e o *processo de formação dos actos*" (...) "inconstitucionalidade *orgânica* - infração das normas de *competência*" (...) "inconstitucionalidade *material* - vício substancial do *conteúdo* do acto".

(4) Do Procurador do Estado do Rio de Janeiro, HUMBERTO RIBEIRO SOARES, *Convênio Tributário e a Constituição de 1988*, Imprensa Oficial do Estado do Rio de Janeiro, nov/1992. Este trabalho constou das razões

da Apelação Cível nº 3.397/90, e foi acolhido, à unanimidade, pela Eg 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a 17.12.91, relator o eminente Desembargador Thiago Ribas Filho. Nele se sustenta que a provisão do § 8º do art. 34 do ADCT/88 modela uma espécie normativa do processo legislativo transitório a que foi emprestada eficácia de lei complementar nacional; que se compatibiliza por uma vertente, com a noção de polissemia de lei, que CANOTILHO tão magistralmente versa no seu festejado "Direito Constitucional", ao apreciar as modernas estruturas organizatório-funcionais, passando pela Teoria do Estado e do Direito, pela análise estrutural (SCHMITT, FORSTHOFF; Constituição de Weimar, "leis-medida", Constituições modernas, etc.) e pela econômico-política. De onde conclui CANOTILHO que o significado técnico-jurídico de lei (polissemia) deve resultar da escalpelização "da constituição concreta de um determinado país", ou melhor, da interpretação constitucional constitucionalmente adequada. Por outra vertente, sustenta-se, ainda, a harmonia da provisão normativa em tela com outra, da Carta brasileira de 88, que confere competência legislativa plena aos Estados-membros em tema de Direito Tributário (§ 3º, art. 24 c/c o "caput" e inciso I do mesmo artigo). Dá-se atenção, por sua pertinência à hipótese, ao contido no § 5º (particularmente "in fine") do art. 34 do ADCT/88, à vista do fenômeno da recepção; e do da revogação global ou de sistema (cf. JORGE MIRANDA), qual o operado pela Constituição Federal de 05.10.88 em relação ao ordenamento constitucional anterior.

(5) A propósito, consultar J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, Coimbra, Livraria Almedina, 6ª edição revista, novembro de 1993, pp. 183 e 188.

(6) J.J. GOMES CANOTILHO, *op. cit.*, p. 227

(7) JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo II, 3ª edição, totalmente revista e atualizada, 1991, Coimbra, Coimbra Editora, p. 260.

(8) "Diferentemente da Não Incidência comum relativamente a omissão voluntária ou lacuna da legislação ordinária, existe ainda a Imunidade que é uma Não Incidência Qualificada, porque as situações ou fatos são jurídica e previamente qualificadas pela Constituição Federal como insuscetíveis de imposição"; "(...) a imunidade é categoria constitucional." (RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Imunidades*, Saraiva, 2ª edição revista e atualizada, 1992, pp. 111 e 66.

(9) J.J. GOMES CANOTILHO, *op. cit.*, p. 211.

(10) SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, Forense, 1989, p. 225.

(11) RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar, 1993, p. 319.

(12) BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio de Direito Tributário*, 1º vol., 2ª edição, revista e atualizada até 1993, Forense, 1993, p. 435.

(13) BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *ibidem*.

(14) RICARDO LOBO TORRES, *op. cit.*, p. 309.

(15) KARL LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução da 5ª edição do original alemão por José Lamego, 2ª edição revista, 1983, Lisboa, Fundação Calouste Kulbenkian, p. 440.

(16) KARL LARENZ, *op. cit.*, p. 441.