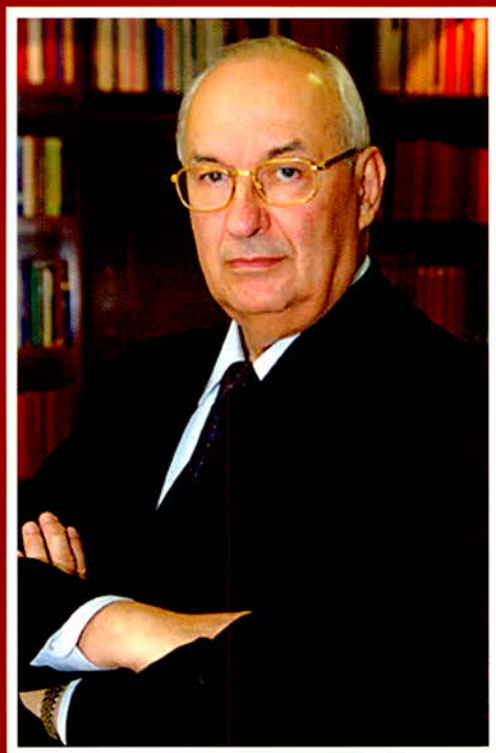


DIGESTO  
DA  
ADVOCACIA  
GANDRA  
MARTINS



Uma história de luta  
em defesa  
dos direitos da cidadania

DIGESTO DA ADVOCACIA GANDRA MARTINS  
Uma história de luta em defesa dos direitos da cidadania

DIGESTO DA ADVOCACIA  
GANDRA MARTINS

Uma história de luta  
em defesa dos direitos  
da cidadania

Este livro acabou de se imprimir a  
12 de fevereiro de 2005, data do  
septuagésimo aniversário do homenageado  
Ives Gandra da Silva Martins,  
na Paulus Gráfica.

QUADRANTE, Sociedade de Publicações Culturais  
Rua Iperoig, 604 - Tel.: 3873-2270 - Fax: 3673-0750  
CEP 05016-000 - São Paulo - SP  
info@quadrante.com.br - www.quadrante.com.br

## ÍNDICE

APRESENTAÇÃO .....	7
PERFIL: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, de <i>Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i> .....	9
O CASO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE, de <i>Cláudia Fonseca Morato Pavan</i> .....	13
A LEI COMPLEMENTAR: GARANTIA DO CONTRIBUINTE E DE UNIFORMIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO, de <i>Fátima Fernandes Rodrigues de Souza</i> .....	41
NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE FÉRIAS NÃO GOZADAS E LICENÇA-PRÊMIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS, de <i>Francisco José de Castro Rezek</i> .....	71
A LUTA DE IVES GANDRA MARTINS CONTRA O IPTU PROGRESSIVO, de <i>José Ruben Marone</i> .....	89
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS “LISTAS TELEFÔNICAS”, de <i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i> .....	145
A BATALHA CONTRA A QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO, de <i>Soraya David Monteiro Locatelli</i> .....	175
CURRICULUM VITAE - IVES GANDRA DA SILVA MARTINS .....	219

## APRESENTAÇÃO

Este livro é uma homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins – fundador de nosso escritório – por ocasião de seu 70º aniversário.

Todos nós, seus colegas e sócios, depois de muita discussão sobre qual seria a melhor forma de celebrar essa data, concordamos que o caminho, talvez, fosse tornar realidade um sonho que há muito tempo nosso homenageado acalenta e que, vezes sem conta, manifestou, em nossas reuniões de diretoria: registrar os casos mais marcantes do escritório, compondo uma espécie de “digesto” da Advocacia Gandra Martins.

Pesquisando os arquivos, na difícil tarefa de selecionar alguns dos casos que haveriam de ser compilados, toda a história do escritório desfilou perante nossos olhos. Para alguns – os mais antigos – sob a forma de saudosas memórias, fazendo-os reviver episódios (às vezes até mesmo pitorescos) que marcaram a defesa de cada caso; para outros, como um documentário da combativa e edificante atuação profissional de um homem apaixonado pelo Direito e capaz de motivar, mobilizar e entusiasmar toda uma equipe, na sustentação de uma tese jurídica e na defesa intransigente da Justiça, seja para o caso concreto, seja para a implementação, em sede legislativa ou jurisprudencial, dos valores intrínsecos à nossa sociedade e à natureza humana.

Via de regra, o que sempre esteve em jogo, nos casos relatados, foi a defesa de um direito fundamental, protegido pela Constituição e ameaçado ou desrespeitado pelo Estado. Mas há, também, temas que envolvem a proteção de um interesse estatal, desenvolvidos dentro do melhor espírito cívico de quem ama seu País e as instituições democráticas acima de tudo.

Em todos esses temas ressaltam teses fundamentadas em aprofundados estudos do direito brasileiro e comparado, a partir de uma impressionante intuição jurídica – talento inato de nosso homenageado –, e que tiveram repercussões importantes na jurisprudência de nosso País. Foram sustentações

memoráveis, vencedoras perante a Suprema Corte; pareceres doutrinários, acolhidos pelos Tribunais; sugestões apresentadas a título de colaboração perante os Poderes Legislativo e Executivo, e que, uma vez aceitas, se converteram em leis e em atos administrativos.

Estamos conscientes de que o relato das questões selecionadas, se pode dar testemunho da relevância das teses defendidas e da dimensão das lutas travadas para a consagração de temas hoje pacificados, não é, entretanto, capaz de reproduzir as angústias e as emoções vividas, as frustrações de batalhas perdidas e o júbilo do êxito final – ingredientes que tornam a nossa, a mais bela e instigante das profissões.

Acreditamos, no entanto, que os escritos ora reunidos conferem ao leitor uma idéia daquilo que a advocacia apresenta de melhor, do grau de excelência e satisfação que se alcança quando seu exercício é inspirado em valores de ética, competência, responsabilidade, seriedade, amor ao estudo do Direito, dedicação à Justiça, entusiasmo e, por que não?, poesia.

Narramos causas ganhas e perdidas, para demonstrar que a derrota de uma questão não é capaz de afastar o advogado daquela que é “a mais universal das aspirações humanas”<sup>1</sup>: o Direito. Da descrição que fizemos é possível notar que a derrota traz ao advogado, quando cumprida com fidelidade e zelo a sua vocação, paz de espírito pelo trabalho bem cumprido e, ainda, a oportunidade de influenciar, mesmo que sem ganhar o caso concreto, o aperfeiçoamento do Direito.

Nossa pretensão foi, assim, contar, a partir de alguns dos casos históricos da Advocacia Gandra Martins, a aventura de um homem que, exercendo “a mais nobre profissão sobre a terra”<sup>2</sup>, guiado pelo ideal de Justiça, não se cansa e nunca se arrepende da luta. Se conseguimos, ou não, desempenhar essa tarefa, é o que o leitor descobrirá ao debruçar-se sobre as páginas que se seguem.

---

(1) MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decálogo do Advogado. In: [www.gandramartins.adv.br](http://www.gandramartins.adv.br)

(2) Idem.

PERFIL: IVES GANDRA  
DA SILVA MARTINS<sup>3</sup>

*Fátima Fernandes Rodrigues de Souza*

---

(3) Artigo publicado no Jornal do Advogado em 1996.

Conheci Ives Gandra da Silva Martins no final da década de 60.

Ele, jovem e dinâmico advogado, a conduzir com entusiasmo e competência sua banca de advocacia, não obstante as dificuldades que o regime vigente à época impunha ao exercício dessa profissão. Eu, ainda estudante, em busca de um estágio e sem a mínima noção do que era direito tributário. Desde o princípio, impressionou-me, naquele que me deu a primeira oportunidade de trabalho, a paixão pela advocacia, o amor pelo estudo do direito e pela cultura em geral, a capacidade de trabalho, a disciplina, a responsabilidade profissional e o respeito pelas pessoas.

Esses traços marcantes de sua personalidade são revelados, de forma bastante nítida, na obra que produziu, ao longo destes últimos 26 anos.

Do amor pela advocacia – traduzido no “Decálogo do Advogado”, de sua autoria –, dá testemunho a intensa atuação profissional, combativa e ética, que lhe grangeou, a um só tempo, confiança e fidelidade de seus clientes (muitos deles o acompanham desde o início de sua banca) e respeito e admiração de funcionários, colegas, magistrados – recebeu o Colar do Mérito Judiciário dos Tribunais de São Paulo, Rio de Janeiro e Pernambuco – e de todos quantos com ele convivem nos meios forenses.

A convicção de que o jurista não pode viver encastelado na ciência que escolheu, mas deve conhecer melhor a realidade que o cerca para exercer com plenitude o seu mister, levou-o a visitar outras searas do conhecimento científico – como a ciência da finanças, a economia, a filosofia, a sociologia, a história –, o que lhe permite uma abordagem sempre original da problemática jurídica, a partir de dados da realidade, como se vê de sua “Teoria da Imposição Tributária”.

A dedicação incondicional ao estudo do direito promoveu o alargamento do campo de sua atuação profissional e acadêmica, a partir do tributário para outros ramos do direito, especialmente o constitucional e o econômico, de que fazem prova 40 livros escritos individualmente, 100 em co-autoria, e mais de 800 estudos publicados no Brasil e em diversos países como Alemanha, Angola, Argentina, Bahamas, Bélgica, Canadá, Espanha, Holanda, Inglaterra, Portugal, Taiwan e Estados Unidos.

Uma das atividades a que se dedica com maior satisfação é a discussão de

temas científicos, mediante a coordenação de cursos, congressos e simpósios. Nessas ocasiões, partilhando generosamente os seus conhecimentos, jamais ignora ou menospreza os que defendem posições diversas das suas. Antes, convida-os, democraticamente, para o debate acadêmico – inspirado no lema “ciência se faz com verdade e não com vaidade” – e, ainda que defenda com paixão aquilo em que acredita, combate idéias, não pessoas.

Se, de um lado, essa incessante busca do conhecimento faz de sua obra jurídica uma das mais fecundas do país, de outro, trouxe-lhe a consciência de não poder furtar-se de participar intensamente da vida pública nacional, não pela via política – para a qual foi tantas vezes convidado e sempre rejeitou, ciente de não ser o seu caminho –, mas pela crítica responsável e construtiva, formulada quer através dos veículos de comunicação com os quais é chamado a colaborar, quer através do contato direto com os órgãos públicos, como dão testemunho os diversos pronunciamentos perante comissões técnicas, no Congresso Nacional.

A lucidez advinda da admirável cultura humanística de que é detentor, coloca-o, não raras vezes, na desconfortável situação de ter de criticar duramente aquilo que a maioria aplaude, pela simples razão de enxergar mais além da realidade do momento. Aconteceu, por exemplo, por ocasião do plano cruzado, do qual foi o primeiro a apontar as imperfeições, não obstante a euforia que presidiu a sua implantação. O mesmo se deu quando veio à luz a Constituição atual, pois, a par de aplaudir as conquistas no plano dos direitos e garantias individuais, criticou, desde a primeira hora, a transferência de receitas da União para as demais unidades da federação sem a transferência dos encargos na mesma extensão, a inadequação do sistema tributário, o agigantamento do aparato estatal e outros problemas de que hoje a nação e o Governo têm consciência e lutam para corrigir.

O amor pela cultura despertou-lhe, também, o amor pelas artes, especialmente a música clássica, que sempre o acompanha, tanto no lazer como em seu ambiente de trabalho, embora os caminhos da vida o tenham afastado do piano, para o qual, desde cedo, segundo dizem, revelou especial aptidão. Na literatura, maneja com desenvoltura vários gêneros, com predileção pela poesia, cuja técnica domina a partir da inspiração haurida no amor de Ruth, sólido alicerce sobre o qual repousa sua personalidade.

Porém, a partir de todos esses atributos – facilmente reconhecíveis mesmo pelos que acompanham à distância o seu trabalho – o que mais fascina aos que, como eu, têm o privilégio de conviver com Ives Gandra, é a naturalidade com que vive, no dia a dia, os elevados valores cristãos que escolheu para pautar a sua vida. Essa incrível e corajosa coerência é que, a meu ver, faz dele, mais do que um ser humano admirável, um exemplo a seguir.

# O CASO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE

*Cláudia Fonseca Morato Pavan*

O Brasil adota, desde a Emenda Constitucional 16, de 1965<sup>4</sup>, com a introdução da ação direta de inconstitucionalidade, forma mista de controle jurisdicional de constitucionalidade, podendo este ser exercido na via difusa (controle por exceção) e na via concentrada (controle por ação). Há, assim, entre nós, a possibilidade de uma lei ser afastada por determinados juízes, na análise do caso concreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, e, ao mesmo tempo, ser tida por constitucional por outros juízes, à vista de outras lides.

A última decisão acerca da constitucionalidade ou não da lei cabe ao Supremo Tribunal Federal, seja em sede difusa, seja em sede concentrada de controle de constitucionalidade.

Considerando que as decisões do Supremo Tribunal Federal, prolatadas em sede de controle difuso de constitucionalidade, não têm o condão de coagir as demais instâncias a decidir da mesma forma – dada a inexistência, em países de *civil law*, da sistemática de vinculação adotada pelos países de *common law* (*stare decisis*) –, as lides se perpetuam até a última instância, cabendo aos recursos previstos na legislação adjetiva o papel de conferir oportunidade para uniformização da jurisprudência.

Essa situação é agravada pelo fato de as ações diretas de inconstitucionalidade, cujas decisões têm eficácia *erga omnes* e, por força de criação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, efeito vinculante<sup>5</sup>, demandarem longo prazo de tempo para a sua apreciação definitiva.

---

(4) Ressalva-se, no entanto, que a ação direta, concebida pela EC 16/65, constituiu uma ampliação da representação interventiva, introduzida no direito brasileiro pela Constituição de 1934 e aperfeiçoada pela Constituição de 1946.

(5) Agora expressamente acatado pela Lei 9868/99 (artigo escrito antes da edição da EC 45/04).

Tendo em vista esses inconvenientes da adoção do controle difuso de constitucionalidade por países de *civil law*, o Governo Federal se ocupou de procurar uma solução para a questão.

Assim, quando no cargo de Presidente da República, Fernando Collor de Mello pretendeu reformar a Constituição Federal, o que resultou na elaboração do chamado “emendão constitucional” que, entre outras previsões de natureza previdenciária e tributária, atribuía ao Supremo Tribunal Federal a faculdade de avocar causas em trâmite perante os demais tribunais para decidir acerca da constitucionalidade ou não da legislação aplicável. Eis o teor do projeto de emenda constitucional, que pretendia acrescentar a alínea “r” ao inciso I do art. 102 CF, alargando a competência do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos<sup>6</sup>:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipua-  
mente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar originalmente:

...

r) as causas processadas perante quaisquer juízes ou tribunais, cuja avocação deferir a pedido do Procurador-Geral da República, do Advogado-Geral da União, quando decorrer imediato perigo de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança ou às finanças públicas, para que se suspendam os efeitos da decisão proferida e para que o conhecimento integral da lide lhe seja devolvido”.

Cuidava-se, na verdade, de tentativa de re-introdução da avocatória, inserida na Constituição de 1969, pela Emenda n. 7/77, e repelida por quase toda a doutrina nacional, como instrumento de verdadeira autocracia. Argumentava-se que a avocação, pelo Supremo Tribunal Federal, de feitos em trâmite perante os demais juízes viola o princípio do juiz natural e implica no julgamento da causa não à luz do direito aplicável, mas sim em consideração às questões políticas envolvidas.

Essa proposta foi veementemente combatida por Ives Gandra da Silva Martins que, em artigo publicado no jornal “O Estado de S. Paulo”, em 25.01.1992, sugeriu outra solução para o problema aqui sumamente mencionado, consistente na dificuldade de harmonização da jurisprudência de

(6) Apud, MACIEL, Adhemar Ferreira. “Avocatória: Violação do ‘Juiz Natural’ ou uma exigência de nossos tempos”. In, TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *As Garantias do Cidadão na Justiça*. São Paulo: Saraiva, 1993. Págs. 197/198.

primeiro e segundo graus com a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal<sup>7</sup>. Confira-se:

“Um dos aspectos que mais têm preocupado o país, pelo prisma da nova ordem constitucional, é a valorização dos juizados de primeira instância – louvável conquista da cidadania – sem a contrapartida de um instrumento processual de uniformização célere, omissão incompreensível do constituinte na conformação do controle difuso e concentrado de constitucionalidade.

A força outorgada aos juízes de 1ª instância, sem um instrumental adequado de ação para os Tribunais Superiores, subverte a hierarquia necessária – e mais do que isto – a tranqüilidade para a preservação da ordem jurídica, pois qualquer questão constitucional da maior relevância pode ser decidida de forma satisfativa, desde que o Tribunal imediatamente superior não suspenda a eficácia de decisões que garantam benefícios ou direitos.

Podendo um juiz de 1ª instância, na hipótese aventada, ofertar satisfação definitiva do direito pleiteado e não podendo um Ministro de Tribunal Superior agir se não quando, na tramitação procedimental, as questões forem-lhe submetidas, não é desavisado dizer que hoje um juiz de 1ª instância, mormente na Justiça Federal, em determinadas circunstâncias, é mais forte que um Ministro do S.T.J. ou S.T.F., que só pode julgar os grandes temas, em ações diretas de inconstitucionalidade, ou nos processos em grau de recurso.

---

(7) No mesmo sentido foi a conclusão do VII Encontro Nacional dos integrantes da Justiça Federal que, ao aprovarem a “Carta de Canela”, consignaram: “Os Juízes Federais, reunidos no VII Encontro Nacional, manifestam-se contrários à reedição da advocatária, lembrando que este instrumento processual não se coaduna com o momento histórico em que vivemos. Várias instituições oficiais, com o restabelecimento das liberdades democráticas, foram conquistando o apoio e a confiança da população, sendo que, no caso do Judiciário, passou ele a ser o último reduto em que o povo deposita suas esperanças. A Constituição de 1988, absolutamente primorosa quanto a direitos e garantias fundamentais e coletivas, não comporta emenda que, ainda que por via transversa, vise a suprimir a garantia do Juiz Natural, aquele a quem, de imediato, é entregue a causa e está mais próximo do jurisdicionado. Pelos mesmos motivos, manifestam-se os Juízes Federais do Brasil o seu repúdio ao projeto de lei que limita a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público, por seu conteúdo contrário ao exercício da cidadania e seus direitos, como o livre acesso ao Judiciário, em flagrante inconstitucionalidade. Os Juízes Federais, preocupados com tais iniciativas, conclamam os parlamentares e a sociedade para a repulsa a essas pretensões, vez que entendem não haver mais espaço político para tais atentados à (*sic*) nossa vocação democrática, neste momento em que o projeto é construir uma sociedade justa, democrática e participativa”. (Apud, MACIEL, Adhemar Ferreira. Op. cit. Pág. 198).

**Não pretendo** com este breve artigo e longa introdução **defender a advocatória**. Esta veio marcada pelo estigma do regime totalitário e é **utilizada para suspender 'decisões jurídicas', à luz de 'argumentos políticos', como os de grave lesão à ordem pública, econômica ou financeira**. Manifesto-me, hoje, contra a emenda econômica ou financeira. **Manifesto-me, hoje, contra a emenda constitucional que pretende reintroduzir a advocatória**.

Entendo, todavia, que o controle real da constitucionalidade não pode ficar apenas nas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão ou contra ato ou lei, maculados pelo vício maior do universo jurídico.

Há necessidade de uma ação de contrapartida, isto é, uma ação 'declaratória de constitucionalidade', cuja titularidade para proposição seria de todas as pessoas elencadas no artigo 103 da Constituição Federal, que cuida das ações diretas de inconstitucionalidade.

Entre as vantagens de tal proposta sobre a advocatória, militam:

- a) a competência do S.T.F. seria originária e não decorrencial;
- b) os motivos para sua proposição seriam 'jurídicos' e não meramente 'políticos';
- c) não haveria interferência direta nas decisões de 1ª instância suspendendo sua eficácia, mas decisão definitiva sobre a questão suscitada;
- d) em questões polêmicas, a uniformização far-se-ia com rapidez, ofertando-se ao cidadão e ao Estado uma interpretação definitiva.

..." (grifamos)

À época, os tribunais se encontravam abarrotados por ações individuais e coletivas, nas quais se pleiteava reajuste dos proventos de aposentadoria à razão de 147%, enquanto que o INSS havia aplicado, para o mesmo período, o índice de 54,60%. Foram prolatadas decisões em diversos sentidos e o litígio se prolongava, em prejuízo de ambas as partes – INSS e aposentados –. À vista desse cenário é que foi proposta, por Ives Gandra, a solução supra, na tentativa de evitar a re-introdução da advocatória em nosso ordenamento, até então vista pelo Governo como uma solução para a questão.

De fato, da leitura sistemática da Constituição Federal extrai-se a rejeição do poder advocatório. A Constituição atual disponibilizou um amplo acesso à Justiça, mediante os mais diversos institutos. O constituinte cuidou de evitar

que o texto constitucional fosse esvaziado por políticas que colocassem em risco a própria efetivação desses direitos.

Com o advento do *impeachment* do Presidente Collor, assumiu o cargo de chefe de Executivo Itamar Franco, que concentrou esforços na aprovação da Emenda Constitucional nº 03, publicada no Diário Oficial em 18 de março de 1993, introduzindo alterações nos arts. 102 CF, com o fim de outorgar ao Supremo Tribunal Federal competência para julgar ação declaratória de lei ou ato normativo federal a ser proposta, com exclusividade, pelo Presidente da República, pela Mesa do Senado Federal, pela Mesa da Câmara dos Deputados ou pelo Procurador Geral da República (art. 103 § 4º CF). A decisão proferida em sede de ação declaratória de constitucionalidade produz, por força de previsão constitucional expressa, eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo (art. 102 § 2º CF).

A EC 03/93 inspirou-se no PEC 130/1992, apresentado pelo Deputado Roberto Campos, com a seguinte justificativa:

“Além de conferir **eficácia erga omnes** às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade, a presente proposta de emenda constitucional introduz no direito brasileiro o conceito de **efeito vinculante** em relação aos órgãos e agentes públicos. Trata-se de instituto jurídico desenvolvido no Direito processual alemão, que tem por objetivo outorgar maior eficácia às decisões proferidas por aquela Corte Constitucional, assegurando força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados **fundamentos** ou **motivos determinantes** (tragende Gründe).

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei (eficácia erga omnes) não lograriam evitar esse fato. Todavia, o efeito vinculante, que deflui dos fundamentos determinantes (tragende Gründe) da decisão, obriga o legislador a observar estritamente a interpretação que o tribunal conferiu à Constituição. Conseqüência semelhante se tem quanto às chamadas normas paralelas. Se o tribunal declarar a inconstitucionalidade de uma Lei do Estado A, o efeito vinculante terá o condão de impedir a aplicação de norma de conteúdo semelhante do Estado B ou C (Cf. Christian Patalozza, comentário ao § 31, I, da Lei do Tribunal Constitucional Alemão (Bundesverfassungsgesetz) in: Direito Processual Constitucional (Verfas-

sungsprozessrecht), 2ª edição, Verlag C.H. Beck, Munique, 1982, pp. 170/171, que explica o efeito vinculante, suas conseqüências e a diferença entre ele e a eficácia seja **inter partes** ou **erga omnes**)." (grifos no original)

O texto constitucional passou a ter a seguinte redação:

"Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo.

Art. 103. Podem propor a ação de inconstitucionalidade:

...

§ 4º A ação declaratória de constitucionalidade poderá ser proposta pelo Presidente da República, pela Mesa do Senado Federal, pela Mesa da Câmara dos Deputados ou pelo Procurador-Geral da República".

Ao ver deturpada a sua idéia, da qual, na verdade, só restou o nome – ação declaratória de constitucionalidade –, Ives Gandra manifestou, pela imprensa, seu repúdio à ação criada pela EC 03/93<sup>8</sup>:

"Devo lembrar que o nome da ação foi por mim sugerido pela primeira vez em artigo para O Estado de S. Paulo e nele publicado em 25.1.92 com idêntica rotulação, no então Caderno de Justiça (pág. 8).

Não gostaria, entretanto, que o batismo oficial pudesse levar alguns colegas a pensar que o bizarro texto surgido tenha algo a ver

(8) *Emenda viola direitos dos cidadãos*. O Estado de S. Paulo, 01.06.1993. Caderno Cidades. Pág. 04.

com a minha proposta original. Sou pai do nome, mas não da ação.

...

Considero, pois, de manifesta inconstitucionalidade tal emenda. Ao ter sugerido este tipo de ação para atalhar o perigo da advocatória, vi, infelizmente, minha proposta adulterada pelo eminente amigo e deputado Benito Gama, em cuja concepção não tive qualquer participação. Resisto a qualquer 'investigação de paternidade'. Este filho bastardo não é meu, apesar de ter adotado o constituinte o mesmo nome que daria ao filho que não gerei.

Espero que a comunidade jurídica do País repudie mais este atentado aos poderes constituídos (Executivo e Legislativo federais), aos direitos do cidadão, com o superior apoio do Poder Judiciário à tese da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional”.

Procurado pela Associação dos Magistrados Brasileiros, Ives Gandra patrocinou, por intermédio da Advocacia Gandra Martins, o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade em face do art. 1º da EC 03/93, na parte em que pretendeu alterar os arts. 102 e 103 CF.

Nos autos da referida ação, que tomou o número 913-3/DF, foi extensivamente demonstrado que a EC 03/93 violou os seguintes direitos e garantias, todos preservados pela cláusula da imutabilidade, contida no art. 60 § 4º IV CF:

- devido processo legal, ampla defesa e contraditório, na medida em que a EC 03/93 suprimiu a função criadora judicial;
- princípio da separação dos poderes, com a redução do papel do Supremo Tribunal Federal a mero órgão de consulta dos Poderes Legislativo e Executivo.

E ainda, a ação direta de constitucionalidade seria incompatível com o sistema jurídico nacional, baseado na presunção de validade da lei e do ato administrativo.

Confira-se trecho da petição inicial na qual são desenvolvidos os fundamentos supra aduzidos:

“Em ambas as vias de controle encontram-se plenamente respeitados os direitos e garantias individuais representados pelo devido processo legal, pela ampla defesa, pelo contraditório, o que se dá, inclusive na ação direta de inconstitucionalidade, pela instauração da bilateralidade da relação processual, através do chamamento, como parte do feito, do órgão emanador da lei ou do ato através do

Advogado Geral da União a quem caberá sustentar a constitucionalidade da norma contrastada com um ou alguns dispositivos da Lei Maior.

Tal não se dá com a ação declaratória de constitucionalidade.

De início, é de se observar que sequer foi estabelecido, como requisito para o seu cabimento, a existência de dúvida razoável quanto à constitucionalidade da lei ou do ato normativo, o que possibilita que se suscitem julgamentos prematuros da questão constitucional.

O Supremo Tribunal poderá ser chamado a pronunciar-se imediatamente após a publicação da lei ou ato normativo federal, devendo contrastá-la com toda a legislação para aferir a sua constitucionalidade, inclusive no plano da hierarquia das normas, sem que a ocorrência de fatos concretos lhe possibilite análise e a experiência decorrente de sua aplicação, o que, além de trazer danos irreparáveis a direitos individuais, poderá ilidir a separação de funções, consagrada no art. 2º da CF, transformando a Suprema Corte em órgão consultivo da conduta do Legislativo e do Executivo, como se lhe coubesse, previamente à aplicação de lei, dar-lhe o beneplácito.

Ademais disso, a força vinculante atribuída pela nova redação do art. 103, à decisão que reconheça a constitucionalidade da lei ou do ato federal por essa via, retira, dos demais órgãos do Judiciário e do próprio Supremo Tribunal Federal, a legitimidade ativa para deflagrar novo julgamento a respeito, impedindo que questões individuais sejam suscitadas ou subam à superior instância, pois estarão sumariamente decididas, sem o exaurimento do devido processo legal, sem o exercício da ampla defesa e do contraditório.

...

Nem se alegue que essa situação também restaria configurada na ação direta de inconstitucionalidade. Nesse tipo de ação além de conformar-se a bilateralidade imprescindível à instauração da relação processual, como acima demonstrado, a incompatibilidade entre a lei e o estatuto Supremo é de mais simples detecção que a sua constitucionalidade, que pressupõe, muitas vezes, o contraste da lei com vasta gama de normas infraconstitucionais.

Em outras palavras, a ação direta de inconstitucionalidade, com contraditório assegurado, opõe uma norma, cuja inconstitucionalidade é tida por manifesta, a um texto constitucional específico. A

ação declaratória de constitucionalidade impõe o exame de uma lei, que goza da presunção de legalidade, em face de todo o ordenamento jurídico existente. Vale dizer, a ação direta de inconstitucionalidade propõe um controle concentrado formal e materialmente, e a declaratória de constitucionalidade, um controle formalmente concentrado e materialmente difuso, na medida em que a compatibilidade da lei ou do ato com o Estatuto Supremo, deverá ser aferida deve ser à luz da Constitucionalidade, explícita e implícita, de todo o ordenamento jurídico constitucional do país!

Assim, para além de inexistir contraditório e de o cidadão e a sociedade não terem como se defender, visto que não poderão integrar a lide, a ação declaratória de constitucionalidade, por possuir força vinculante e eficácia erga omnes – efeitos que muitos não reconhecem nem mesmo à ação direta de inconstitucionalidade –, a todos obriga, podendo vir a causar danos irreparáveis àqueles por ela atingidos, impossibilitados de exercer o direito de defesa.

De ressaltar que a figura esculpida na Emenda nº 3 apenas no nome se identifica com aquela sugerida pelo patrono da autora, como alternativa à avocatória então cogitada pelo Governo Collor, ao enviar ao Congresso projeto de Emenda Constitucional. A proposta de então – formulada para evitar o mal maior – previa que, no prazo regulamentar para que o Ministério Público falasse, todas as entidades com legitimidade ativa para ação direta de inconstitucionalidade pudessem ingressar no feito, contestando os fundamentos da ação, como assistentes.

A eliminação do devido processo legal, na figura veiculada pela Emenda nº 3 – fazendo com que o Estado possa exigir provimento jurisdicional definitivo sem que a sociedade possa participar do processo e atribuindo a tal provimento a força de obrigar a todos os cidadãos, com o encerramento dos processos versando a mesma matéria que se encontrem nas instâncias inferiores – fere de maneira inequívoca cláusula pétrea contida no art. 60 parágrafo 4º inciso IV assim redigido:

(omissis)

...

Trata-se, ademais, de um instrumento que gera perplexidades em face de nosso ordenamento consagrar a presunção da validade da lei e do ato administrativo”.

O feito foi levado a julgamento em sessão plenária de 18.08.93. Após longas discussões acerca do requisito da pertinência temática – de construção pretoriana –, consistente na necessidade de existência de relação entre o objeto social da entidade de classe provocadora do controle objetivo de constitucionalidade e a norma impugnada, o Tribunal, por maioria de votos, vencidos os E. Mins. Marco Aurélio, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, não conheceu da ação por entender que a autora careceria de legitimidade para propositura do feito em razão de não ver configurada a relação de pertinência<sup>9</sup>.

O Relator, E. Min. Moreira Alves, reconheceu, em seu voto, a importância da matéria suscitada pelo Dr. Ives Gandra, em nome da AMB, de molde a justificar a análise desses fundamentos, incidentalmente, quando do conhecimento, pelo Tribunal, da primeira ação declaratória de constitucionalidade que viesse a ser ajuizada. Confira-se:

“Dado, porém, o caráter prejudicial, com relação às novas ações declaratórias de constitucionalidade, da questão constitucional objeto da presente ação, adianto que, se o voto que acabo de proferir for acolhido, a suscitarei, de forma incidental, na ação declaratória de inconstitucionalidade nº 1 a que esta foi apensada, para que, ouvida a Procuradoria-Geral da República, seja julgada preliminarmente, em questão de ordem”.

Dois dias após a sessão de julgamento da ADI 913, sobreveio despacho nos autos da ADC 1-1/DF, do E. Min. Relator, Moreira Alves, suscitando

---

(9) Eis o teor da ementa: “Ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Associação dos Magistrados Brasileiros. Artigo 1º da Emenda Constitucional nº 03/93, na parte em que altera os artigos 102 e 103 do texto original da Constitucional. Pedido de liminar. – Já se firmou nesta Corte o entendimento de que as entidades de classe de âmbito nacional para legitimação para propor ação direta de inconstitucionalidade têm de preencher o requisito objetivo da relação de pertinência entre o interesse específico da classe, para cuja defesa essas entidades são constituídas, e o ato normativo que é argüido como inconstitucional (cfe. as ADIns. 77, 138 e 159). – No caso, trata-se de questão interna do Poder Judiciário, cujo pretense interesse da magistratura é colocado em termos de contraposição de poderes entre seus órgãos sob a alegação de que os acrescidos a um – que é o seu órgão-cúpula – coartam a independência dos que lhe são hierarquicamente inferiores. Questões dessa natureza, que dizem respeito, ‘lato sensu’, à organização do Poder Judiciário, sem lhe coartarem a pertinência com as finalidades da autora, quer encarada estritamente como entidade de classe, quer encarada excepcionalmente como entidade de defesa do Poder Judiciário, porque, no caso, quanto a ele em si mesmo, nada há que defender por lhe ter a Emenda Constitucional impugnada ampliado o âmbito do controle concentrado da constitucionalidade dos atos normativos. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, porque não tem a autora, por falta de relação de pertinência, legitimidade para propô-la” (ADI 913-3/DF, DJ 05.05.1995, Ementário 1785-1).

prejudicial de inconstitucionalidade<sup>10</sup>, o que demandou o apensamento da ADI 913-3 a esta primeira ação declaratória.

As questões suscitadas por Ives Gandra, nos autos da ADI 913, foram apreciadas em sede de Questão Ordem, preliminarmente ao julgamento da ADC 1-1. Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha concluído, por maioria de votos<sup>11</sup>, pela constitucionalidade dos dispositivos impugnados da EC 03/93, reconheceu a procedência do argumento, levantado por Ives Gandra, de que o Supremo Tribunal Federal se convolaria em mero órgão de consulta do Poder Legislativo, tanto que, para não declarar a inconstitucionalidade da letra “a” do inciso I do artigo 102 CF e do § 2º também desse artigo 102, criou requisito de admissibilidade da ADC, consistente na demonstração de prévia controvérsia jurisprudencial acerca da constitucionalidade do dispositivo objeto da Ação Declaratória de Constitucionalidade<sup>12</sup>.

Confiram-se os trechos pertinentes do acórdão<sup>13</sup>:

– VOTO DO E. MIN. MOREIRA ALVES:

“..., visando a ação declaratória de constitucionalidade à preservação da presunção de constitucionalidade do ato normativo, é ínsito a essa ação, para caracterizar-se o interesse objetivo de agir por parte dos legitimados para propô-la, que pré-exista controvérsia que ponha em risco essa presunção, e, portanto, controvérsia judicial no exercício do controle difuso de constitucionalidade, por ser esta que caracteriza inequivocamente esse risco. Dessa controvérsia, que deverá ser demonstrada na inicial, afluem, inclusive, os argumentos pró e contra a constitucionalidade, ou não, do ato normativo em causa, possibilitando a esta Corte o conhecimento deles de como têm sido eles apreciados judicialmente. Portanto, por meio dessa ação, o Supremo Tribunal Federal uniformizará o entendimento judicial sobre a constitucionalidade, ou não, de um ato nor-

---

(10) Confira-se: “Tendo em vista a controvérsia já existente quanto à constitucionalidade, ou não, da Emenda Constitucional nº 03/93, no tocante à instituição da ação declaratória de constitucionalidade – e disso dá notícia a ADIn nº 913 (cujos autos estão anexos aos desta ação) que não foi conhecida por ilegitimidade ativa ad causam –, levanto, incidentemente, para exame, a prejudicial de inconstitucionalidade e determino que, a respeito dela, seja aberta vista à Procuradoria-Geral da República para manifestar-se”. (DJ 20.08.93)

(11) Vencido o E. Min. Marco Aurélio.

(12) Brasil. Supremo Tribunal Federal. ADC 1-1/DF. Questão de Ordem. Rel. Min. Moreira Alves. Sessão de 27.10.1993. DJ 16.06.1995. Ementário 1791-1.

(13) Idem.

mativo federal em face da Carta Magna, sem qualquer caráter, pois, de órgão consultivo de outro Poder, e sem que, portanto, atue, de qualquer modo, como órgão de certa forma participante do processo legislativo....

...

Por outro lado, partindo do pressuposto de que é ínsita à propositura dessa ação a demonstração, em sua inicial – com a juntada de sua comprovação –, da controvérsia judicial que põe em risco a presunção de constitucionalidade do ato normativo sob exame, observo que, no caso, esse requisito está devidamente preenchido, permitindo à Corte o conhecimento das alegações em favor da constitucionalidade e contra ela, e do modo como estão sendo decididas num ou noutro sentido.

...”

– VOTO DO E. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE:

“...

Dá-se, porém, que, ao contrário do que sucede na ADIn, à vista a presunção da constitucionalidade, só a resistência concreta à aplicação de determinada norma legal substantiva o interesse de agir para a declaração de sua constitucionalidade. Mostrou o eminente Relator, portanto, que o interesse de agir só se atualiza, só se manifesta de modo a autorizar a propositura da ação declaratória de constitucionalidade, quando haja controvérsia judicial, objetivamente demonstrada e em proporções relevantes, sobre a validade de determinada norma legal.

...”

– VOTO DO E. MIN. FRANCISCO REZEK:

“...

Preparei-me de início para só ver como aceitável essa inovação – sem embargo do seu imensurável valor ético, social e político, e da extraordinária oportunidade desse produto legislativo de nível constitucional – na medida em que pudesse dar-se espaço ao contraditório, pressupor alguma forma de controvérsia para que o juiz (no caso, o Supremo Tribunal Federal) nunca perdesse sua característica inarredável de árbitro, de autoridade imparcial que diz, ante duas teses em confronto, qual a certa e qual a errada.

O imperativo da preexistência de controvérsia pretoriana, que o

Ministro relator afirma, basta-me. O fato de que a questão jurídica já tenha sido suscitada ante foros diversos e já tenha produzido não só um confronto contraditório em cada um desses feitos, mas soluções judiciárias também desencontradas, esse pano de fundo basta-me para que opere, então, o Supremo Tribunal Federal, ante uma ação direta declaratória de constitucionalidade, como o árbitro, como a casa que dará deslinde a algo que já provocou polêmica entre magistrados.

...”

– VOTO DO E. MIN. ILMAR GALVÃO:

“Senhor Presidente, concordo plenamente com o voto do eminente Relator, no que toca à constitucionalidade da emenda; aos pressupostos fixados para o exercício da ação, principalmente àquele alusivo à prova da controvérsia, e quanto à necessidade de a inicial vir acompanhada da comprovação dos trâmites percorridos pelo processo legislativo do diploma normativo impugnado.

...”

– VOTO DO E. MIN. CARLOS VELLOSO:

“... A regra é que a lei se presume constitucional. A situação de incerteza no que toca à legitimidade constitucional do ato normativo é resolvida com a utilização da ação direta de inconstitucionalidade. Desta forma, não há falar, em princípio, em ação de constitucionalidade. Caso haverá, entretanto, que poderá ocorrer controvérsia séria a respeito da constitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo. Na hipótese, por exemplo, da existência de inúmeras ações em andamento nos juízos ou tribunais, em que a constitucionalidade da lei é impugnada. Essa controvérsia justifica, a meu juízo, a existência da ação declaratória de constitucionalidade.

A norma argüida de inconstitucionalidade, a norma da Emenda nº 3, de 1993, que institui a ação declaratória de constitucionalidade, há de ser interpretada, portanto, neste sentido: a ação declaratória de constitucionalidade pressupõe controvérsia séria a respeito da lei ou ato normativo federal, o que o autor da ação deverá demonstrar com a inicial. Com essa interpretação, afasta-se a primeira argüição de inconstitucionalidade.

...”

## – VOTO DO E. MIN. NÉRI DA SILVEIRA:

“ ...

Compreendo, todavia, que essa aparente dificuldade formal, à míngua de disciplina constitucional ou legal do processo da ação declaratória de constitucionalidade, resta superada, com a exigência que se há de ter como ínsita, ao novo instituto, qual seja, a demonstração, com a inicial, do dissídio em torno da constitucionalidade da emenda à Constituição ou da lei, ou mesmo do ato normativo, todos do âmbito federal, já instaurado em Cortes, Juízos ou órgãos judiciários, à época do ajuizamento da ação. É que, em realidade, não se tratando de consulta à Corte Suprema, mas de ação, com decisão materialmente jurisdicional, impõe-se, à instauração da demanda em exame, que se faça comprovada, desde logo, a existência de controvérsia em torno da validade ou não da lei ou ato normativo federal, nos Tribunais do País. De contrário, o litígio não teria justificativa, na instância originária e única desta Corte, que se transformaria, desse modo, em órgão de consulta prévia, acerca da constitucionalidade da lei ou ato normativo federal, para que os Poderes da República aplicassem a norma, com certeza de sua validade. Decerto esta não é tarefa compatível com a competência do STF, não se enquadrando na atribuição precípua de guarda da Constituição, “ut” art. 102, “caput”, do Texto Básico, onde não se insere a função consultiva. Não demonstrada a controvérsia entre Juízes e Cortes Judiciárias, acerca da constitucionalidade da lei ou ato normativo federal, objeto da ação declaratória de constitucionalidade, esta não há de ter curso no STF”.

Da leitura dos votos supra transcritos, vê-se que houve êxito, ainda que não absoluto, na ação proposta pela Advocacia Gandra Martins, que tinha como objetivo não só ver prestigiados os direitos e garantias fundamentais invocados, bem como proteger o Supremo Tribunal Federal de sua condenação a mero órgão de consulta do Poder Legislativo, garantindo o exercício da sua nobre função de guardião da Constituição Federal.

De fato, o Eg. Supremo Tribunal Federal acabou por limitar o conhecimento das ações declaratórias de constitucionalidade à prévia demonstração de divergência jurisprudencial acerca da interpretação de determinado dispositivo de lei ou ato normativo federal. Essa construção pretoriana, esvaziou, em muito, a utilidade dessa ação.

Na verdade, a exigência de demonstração da existência de divergência jurisprudencial, concreta e atual, acerca de determinada lei ou ato normativo

federal, foi o mecanismo encontrado pelo Supremo Tribunal Federal para, sem acatar a argumentação desenvolvida por Ives Gandra, nos autos da ADI 913, não permitir que o Supremo Tribunal Federal fosse transformado em mero órgão de consulta dos demais Poderes.

Movido por sua indignação e convencido da inconstitucionalidade da EC 03/93, no que se refere à alteração do rol de ações de competência originária do Supremo Tribunal Federal, para incluir o cabimento da ação declaratória de constitucionalidade, Ives Gandra coordenou, conjuntamente com o E. Min. Gilmar Ferreira Mendes, a elaboração do livro intitulado *Ação Declaratória de Constitucionalidade*<sup>14</sup>, que contou com a participação de 10 (dez) autores de renomado saber jurídico<sup>15</sup>, todos com posição oposta à manutenção, no texto constitucional, dos dispositivos que introduziram a ação declaratória de constitucionalidade. Em seu artigo, escrito em co-autoria com Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Ives Gandra sustenta:<sup>16</sup>

“A referida figura que foi concebida a pretexto de assegurar maior celeridade nos pronunciamentos do Poder Judiciário sobre determinada lei ou ato normativo federal, é, em verdade, instrumento *tendente a suprimir garantias fundamentais*, como o acesso ao Judiciário, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, além de exterminar a função jurisdicional enquanto tal e ofender o princípio da separação de funções entre os Poderes da República, sendo, outrossim, incompatível com nosso sistema jurídico, inspirado pela presunção de validade da lei e do ato administrativo”.

Resta mencionar que, quando do julgamento da ADC 1-1, o Supremo Tribunal Federal decidiu adotar, na ADC, as mesmas regras processuais previstas no RISTF para o trâmite da ADI – exceto no que houvesse incompatibilidade em virtude da diferença de objeto – e que foram encampadas pela Lei 9868/99. A saber:

- juntada da documentação relativa ao processo legislativo para viabilizar a análise da constitucionalidade formal;
- demonstração da existência de controvérsia judicial acerca da presunção de constitucionalidade do ato normativo

---

(14) *Ação Declaratória de Constitucionalidade*. Ed. Saraiva: São Paulo, 1995. 1ª ed. 2ª Tiragem.

(15) Ana Maria Scartezzini, Arnaldo Wald, Celso Ribeiro Batos, Edvaldo Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar Ferreira Mendes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Rogério Cruz e Tucci e Marcelo Figueiredo.

(16) *Op. Cit.* Pág. 122.

envolvido (art. 14 III da Lei 9868/99), tal como se dava com a extinta Representação para interpretação de lei<sup>17</sup>. O objeto da ADC não é delimitado pelo autor e sim, pela controvérsia judicial apontada;

- impossibilidade de assistência, mesmo daqueles legitimados para a propositura da ADI (art. 18 da Lei 9868/99);

- desnecessidade de oitiva do Advogado Geral da União (já que a ADC visa preservar a presunção de constitucionalidade da norma, não há razão para que o AGU atue como curador dessa mesma presunção)<sup>18</sup>;

- remessa dos autos ao Procurador Geral da República para officiar como *custos legis* (art. 19 da Lei 9868/99) – em ADC proposta pelo Procurador Geral da República, não há qualquer restrição à emissão de parecer, que pode ser tanto no sentido da constitucionalidade quanto da inconstitucionalidade da norma questionada –;

- adoção de quorum qualificado, tanto para a declaração negativa quanto para positiva, que consiste na presença mínima de oito Ministros na Sessão, sendo necessários 6 votos no mesmo sentido para que seja proclamada decisão (arts. 22 e 23 da Lei 9868/99);

- vedada a desistência por se tratar de processo objetivo de controle de constitucionalidade que transcende ao interesse das partes;

- petição inicial em duas vias (art. 14 parágrafo único da Lei 9868/99).

A ADI e ADC sempre foram vistas como ações similares, porém com “sinais trocados”. De fato, o provimento jurisdicional a ser proferido nos au-

---

(17) Muito embora a ADC e a Representação sejam institutos processuais distintos, as razões que ensejam a admissão da ADC são as mesmas que autorizavam o conhecimento de Representação, como se denota da ementa do acórdão na Representação 1288: “I-1 – Dá ensejo à interpretação de lei, em tese, pelo Supremo Tribunal Federal, em processo de Representação, o conflito interpretativo instaurado em grande número de demandas judiciais em curso, congestionando a justiça e causando perplexidade aos ligantes, ao propósito do critério legal vigente sobre o reajuste das prestações da casa própria financiada pelo SFH” (DJ 07.11.86)

(18) A ausência de oitiva do Advogado Geral da União é criticada por SAULO RAMOS (In, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 5, pág. 21 a 29), por comprometer o contraditório. Ademais, no entender desse renomado constitucionalista a decisão que julga improcedente a ADC corresponde à que julga procedente a ADI, não há razão, portanto, para ouvir o Advogado Geral da União em uma hipótese e não na outra.

tos da ADC pode ser tanto positivo, ou seja, provendo a ação para declarar a constitucionalidade de determinada norma ou ato administrativo de caráter normativo, ou negativo, improvendo a ação, por considerar inconstitucional a norma atacada. A natureza dúplice dessas ações é reconhecida pela Lei 9868/99 ao tratar, no mesmo dispositivo, das decisões proferidas em ADI e ADC, determinando que “proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória” (art. 24).

Acerca dos efeitos dúlices da ADI e da ADC, confirmam-se os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins<sup>19</sup>:

“... as duas ações configuram facetas complementares do mesmo fenômeno de salvaguarda judicial da lei suprema. Com efeito, sempre que não provida, a ação direta de inconstitucionalidade implica uma declaração de constitucionalidade, tendo os efeitos desta não daquela. Por outro lado, sempre que não provida uma ação declaratória de constitucionalidade, ganha ela contornos de ação direta de inconstitucionalidade porque seus efeitos são idênticos àqueles de uma declaração de inconstitucionalidade”.

O tempo se encarregou de demonstrar que, em sendo a ADI e ADC “ações de sinais opostos” – como entende a jurisprudência, a maior parte da doutrina e, ainda, deflui da Lei 9868/98 –, não havia qualquer necessidade e utilidade, na criação de mais uma ação para exercício do controle objetivo de constitucionalidade. Tanto assim o é que, até o momento em que elaborado o presente artigo, só foram ajuizadas 09 (nove) dessas ações, das quais, 02 (duas) foram julgadas procedentes, 03 (três) não foram conhecidas e 04 (quatro) estão tramitando<sup>20</sup>.

De qualquer sorte, vale aproveitar a oportunidade, para mencionar algumas particularidades, no que se refere ao processamento da ADC, que foram longamente analisadas por Ives Gandra, ao comentar a Lei 9868/99, em obra conjunta com o E. Min. Gilmar Mendes<sup>21</sup>.

---

(19) *Distinção entre suspensão de vigência e materialidade do direito suspenso em processo cautelar de ação direta de inconstitucionalidade com liminar concedida – Parecer*, In, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política nº 09, pg. 105.

(20) Fonte: Banco Nacional de Dados do Poder Judiciário, site: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)

(21) *Controle Concentrado de Constitucionalidade. Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

A decisão final que julgar procedente ou improcedente a ADC é irrecorível, salvo o oferecimento de embargos declaratórios. Também não pode ser objeto de Ação Rescisória, conforme inteligência do art. 26 da Lei 9868/99. A previsão explícita da irrecorribilidade foi elogiada por Ives Gandra, nos seguintes termos<sup>22</sup>:

“A Lei n. 9.868, assume, em seu art. 26, posição clara em relação à irrecorribilidade e à não-rescindibilidade da decisão proferida na ADIn ou na ADC. Além de ser plenamente condizente com a atuação da jurisdição constitucional, tal providência rende homenagem à segurança jurídica e à economia processual, permitindo o imediato encerramento do processo e evitando a interposição de recursos de caráter notadamente protelatório”.

Mesmo anteriormente ao advento da Lei 9868/99, o Supremo Tribunal Federal já havia assentado ser incabível ação rescisória em face de acórdão proferido em ADC, aplicando as mesmas regras previstas no regimento interno para a ADI.

Parece-nos, todavia, que o incabimento de ação rescisória só é pertinente quando se cuide de acórdão que tenha julgado procedente ADI, ou improcedente ADC, pois, nestes casos, o Tribunal, ao rescindir o acórdão estaria atuando como verdadeiro “legislador positivo”, restaurando a vigência e eficácia de lei, outrora tida por inconstitucional.

No que toca à ADC, a decisão que tenha considerado procedente a ação, declarando a constitucionalidade da lei, se rescindida, implicaria o reconhecimento de que a lei objeto da ADC não goza de fundamento de validade e, portanto, carece de vigência e eficácia. O mesmo se dá, com relação a acórdão que julgue improcedente ADI. Esse entendimento coaduna-se com a noção de que o texto constitucional deve ser interpretado evolutivamente e com a certeza de que a constitucionalidade ou não de uma norma não é algo estanque, perene.

A revisibilidade, bem como, a possibilidade de rescisão dos julgados, é técnica que garante a aplicação da Justiça, transmitindo aos jurisdicionados segurança quanto ao acerto da decisão e a necessidade de acatá-la. Por essa razão, parece-nos, à primeira análise, que das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, considerando constitucional a norma atacada, poderia caber ação rescisória.

---

(22) Idem. Pág. 313.

Ademais, como supra alinhavado, a constitucionalidade de uma norma não é perene, não há exatidão matemática quanto a adequação das leis ao texto constitucional. O entendimento sobre a Constituição e a consciência jurídica acerca dos valores prestigiados pelo ordenamento, mudam com o passar do tempo, podendo acarretar inconstitucionalidade superveniente, à qual o Supremo Tribunal Federal não pode calar<sup>23</sup>.

O art. 21 da Lei 9868/99 prevê o cabimento de medida cautelar em ação declaratória, com eficácia "ex nunc" e "erga omnes" e efeito vinculante consistente na determinação a todos os juízes e tribunais para suspender o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da liminar, até julgamento definitivo da ADC.

Anteriormente à edição da Lei 9868/99 e na omissão constitucional em prever o cabimento de medida cautelar em ADC, não havia consenso entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal em reconhecer a extensão do poder cautelar à ADC. Quando do julgamento da ADC 4<sup>24</sup>, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento, com base em precedente da lavra do E. Min. Thompson Flores em sede de representação de inconstitucionalidade<sup>25</sup>, entendendo que o poder de cautela é inerente a qualquer atividade jurisdicional, inclusive ao processo de controle abstrato de normas, independente de norma autorizativa.

A concessão de medida cautelar em ADC se justificaria para evitar agravamento do estado de insegurança ou de incerteza jurídica que se pretende afastar com a declaração de constitucionalidade. Decidiu, então, o Supremo Tribunal Federal, naquela assentada, o cabimento de medida cautelar em ADC com eficácia "erga omnes" e "ex tunc" e, com efeito vinculante, consistente na suspensão dos processos ou do julgamento das ações que envolvam a aplicação da norma questionada até a decisão final da ação declaratória. Para o E. Min. Marco Aurélio que restou vencido nesse julgamento, acompanhado do E. Min. Ilmar Galvão, não se pode alcançar com a concessão de medida liminar em sede de controle concentrado de normas providência que implique a suspensão não de ato normativo, mas de atos judiciais formalizados em processo, sem que o Supremo Tribunal Federal decida caso a caso. "Ora, se a norma merece interpretação controvertida, não há razão

---

(23) Sobre a inconstitucionalidade superveniente, confira-se decisão na ADI 1.504-RS, Rel. E. Min. MOREIRA ALVES, Boletim Informativo do Supremo Tribunal Federal nº 56, sob o título "Processo de Inconstitucionalização". Nessa assentada o Supremo Tribunal Federal reconhece que "Uma norma que, no momento de sua edição seja *constitucional* pode vir a tornar-se *inconstitucional* em virtude da ocorrência de um fato. (...)".

(24) DJ 21.05.99, Rel. E. Min. SYDNEY SANCHES.

(25) Rp. 933 (liminar), RTJ 76:342/343.

para lhe conferir força maior, protegendo a norma em detrimento da Constituição Federal”.

A medida cautelar em ADC deve ser concedida por maioria absoluta do Plenário do Supremo Tribunal Federal (art. 21 da Lei 9868/98).

Note-se que, muito embora, a Lei 9868/99 preveja o cabimento de cautelar em ADC exclusivamente para suspender o julgamento de processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo questionados, até julgamento definitivo daquela ação, quando do julgamento da ADC 8, a medida cautelar foi deferida não só para suspender a prolação de decisões que envolvessem o dispositivo objeto do controle concentrado de constitucionalidade, mas, inclusive, para sustar os efeitos futuros inerentes a decisões anteriormente proferidas, excluídas aquelas alcançadas pela coisa julgada<sup>26</sup>.

A decisão em ADC tem, ainda, eficácia “erga omnes”, como é próprio do controle concentrado de constitucionalidade e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública das três esferas.

A dificuldade em se conferir eficácia ampla às decisões do Supremo Tribunal Federal, sem ferir direitos e garantias individuais é um problema antigo. As Constituições brasileiras, desde a de 1934, sempre conferiram competência privativa ao Senado Federal para suspender a execução da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional pelo STF (CF/34 art. 91, IV, CF/46 art. 64, CF/67-69 art. 42 VII, CF/88 art. 52 X).

Parece-nos que, tal consignado em trabalho doutrinário da lavra do E. Min. Moreira Alves<sup>27</sup>, as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade por possuírem eficácia “erga omnes”, não devem sequer ser comunicadas ao Senado Federal.

Para parte da doutrina, no entanto, enquanto não for expressamente alterada a CF para retirar o inc. X do art. 52, permanece a necessidade de resolução do Senado Federal a suspender a vigência de lei<sup>28</sup>.

Na prática, as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade são comunicadas ao órgão do qual emanou o ato normativo em questão, não se perquirindo da necessidade de Resolução do Senado Federal para que aquele ato normativo deixe de ser

---

(26) Resultado do julgamento publicado no DJ em 22.10.99.

(27) In, *As Garantias do Cidadão na Justiça*. Coord. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira. São Paulo: Ed. Saraiva, 1993.

(28) Confira-se, artigo de Saulo Ramos, In *Cadernos de Pesquisas Tributárias e Finanças Públicas* 11/22.

aplicado, já que a eficácia “erga omnes” implica reconhecer força de lei às decisões do Supremo Tribunal Federal em ADI e ADC. Se assim não fosse, as decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade não teriam qualquer força decisória.

De fato, a concessão de efeitos “erga omnes” às decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade atende aos princípios da segurança jurídica e da isonomia.

A introdução do efeito vinculante no direito constitucional brasileiro se deu, por meio da EC 03/93, dispondo que a decisão proferida em ADC terá efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo (art. 102 § 2º CF).

Efeito vinculante pode ser conceituado em face do texto constitucional brasileiro como a força que tem as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, de impedir que os demais os órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo deixem de aplicar a lei declarada constitucional ou apliquem a lei declarada inconstitucional, sob o fundamento de sua validade ou invalidade face a CF.

A Lei 9868/99 (art. 28, parágrafo único), ao disciplinar o efeito vinculante, não repetiu a ressalva constante do §2º do art. 102 CF, segundo a qual apenas os **demais** órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo encontram-se vinculados à decisão proferida em ADC<sup>29</sup>.

Nesse aspecto, parece-nos que o referido dispositivo carece de respaldo constitucional, por pretender uma auto-vinculação do Supremo Tribunal Federal às decisões proferidas em controle de constitucionalidade, inviabilizando o progresso na interpretação do direito constitucional, que restaria petrificado.

Em razão do efeito vinculante, as decisões em ADC ensejam, quando desrespeitadas pelos demais Juízes e Tribunais, o oferecimento de reclamação (art. 102 I CF), inclusive com pedido de liminar, objetivando provimento jurisdicional que assegure a autoridade das decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Quanto a extensão material do efeito vinculante há, no entanto, grande divergência doutrinária.

Se formos analisar o efeito vinculante no direito comparado, encontrare-

---

(29) Eis o texto do dispositivo em questão: ‘Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal’.

mos os mais variados modelos. No direito alemão, por exemplo, a força vinculante das decisões da Corte Constitucional assegura que não apenas a parte dispositiva da sentença deverá ser observada por todos os juízes e Tribunais, bem como os chamados fundamentos ou motivos determinantes.

Mais uma vez, lançando luz sobre a matéria, Ives Gandra analisa os limites objetivos do efeito vinculante, enfrentando a questão nos seguintes termos:

“Problema de inegável relevo diz respeito aos limites objetivos do *efeito vinculante*, isto é, à parte da decisão que tem efeito vinculante para os órgãos constitucionais, tribunais e autoridades administrativas. Em suma, indaga-se, tal como em relação à coisa julgada e à força de lei, se o efeito vinculante está adstrito à parte dispositiva da decisão ou se ele se estende também aos chamados *fundamentos determinantes*, ou, ainda, se o efeito vinculante abrange também as considerações marginais, *as coisas digas de passagem*, isto é, os chamados *obiter dicta*.

Enquanto em relação à coisa julgada e à força de lei domina a idéia de que elas não de se limitar à parte dispositiva da decisão, sustenta o *Tribunal Constitucional alemão* que o efeito vinculante se estende, igualmente, aos fundamentos determinantes da decisão.

Segundo esse entendimento, a eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios dimanados da parte dispositiva e os fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os tribunais e autoridades nos casos futuros.

Outras correntes doutrinárias sustentam que, tal como a coisa julgada, o efeito vinculante limita-se à parte dispositiva da decisão, de modo que, do prisma objetivo, não haveria distinção entre a coisa julgada e o efeito vinculante.

A diferença entre as duas posições extremadas não é meramente semântica ou teórica, apresentando profundas conseqüências também no plano prático.

Enquanto o entendimento esposado pelo *Tribunal Constitucional alemão* importa não só na proibição de que se contrarie a decisão proferida no caso concreto em toda a sua dimensão, mas também na obrigação de todos os órgãos constitucionais de adequar a sua conduta, nas situações futuras, à orientação dimanada da decisão, considera a concepção que defende uma interpretação restriti-

va do § 31, I, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional que o efeito vinculante há de ficar limitado à parte dispositiva da decisão, realçando, assim, a qualidade judicial da decisão.

A aproximação dessas duas posições extremadas é feita mediante o desenvolvimento de orientações mediadoras, que acabam por fundir elementos das concepções principais.

Assim, propõe Vogel que a coisa julgada ultrapasse os estritos limites da parte dispositiva, abrangendo também a 'norma decisória concreta'. A norma decisória concreta seria aquela 'idéia jurídica subjacente à formulação contida na parte dispositiva, que, concebida de forma geral, permite não só a decisão do caso concreto, mas também a decisão de casos semelhantes. Por seu lado, sustenta Kriele que a força dos precedentes, que presumivelmente vincula os Tribunais, é reforçada no direito alemão pelo disposto no § 31, I, da Lei do *Tribunal Constitucional alemão*. A semelhante resultado chegam as reflexões de Bachof, segundo o qual o papel fundamental do *Tribunal Constitucional alemão* consiste na extensão de suas decisões aos casos ou situações paralelas.

Tal como já anotado, parecia inequívoco o propósito do legislador alemão, ao formular o § 31 da Lei Orgânica do Tribunal, de dotar a decisão de uma eficácia transcendente.

É certo, por outro lado, que a limitação do efeito vinculante à parte dispositiva da decisão tornaria de todo despiciendo esse instituto, uma vez que ele pouco acrescentaria aos institutos da coisa julgada e da *força de lei*. Ademais tal redução diminuiria significativamente a contribuição do Tribunal para a preservação e desenvolvimento da ordem constitucional.

Aceita a idéia de uma eficácia transcendente à própria coisa julgada, afigura-se legítimo indagar sobre o significado do efeito *vinculante* para os órgãos estatais que não são partes do processo.

Segundo a doutrina dominante, são as seguintes conseqüências do efeito vinculante para os não-partícipes do processo:

(1) ainda que não tenham integrado o processo os órgãos constitucionais estão obrigados, na medida de suas responsabilidades e atribuições, a tomar as necessárias providências para o desfazimento do estado de ilegitimidade;

(2) assim, declarada a inconstitucionalidade de uma lei estadual, ficam os órgãos constitucionais de outros Estados, nos quais

vigem leis de teor idêntico, obrigados a revogar ou modificar os referidos textos legislativos;

(3) também os órgãos não partícipes do processo ficam obrigados a observar, nos limites de suas atribuições, a decisão proferida, sendo-lhes vedado adotar conduta ou praticar ato de teor semelhante àquele declarado inconstitucional pelo *Bundesverfassungsgericht* (proibição de reiteração em sentido lato: *Wiederholungsverbot im weiteren Sinne oder Nachahmungsverbot*). A Lei do Tribunal Constitucional alemão autoriza o Tribunal, no processo de recurso constitucional (*Verfassungsbeschwerde*), a incorporar a proibição de reiteração da medida considerada inconstitucional na parte dispositiva da decisão (§ 95, I, 2)<sup>30</sup>.

Quando da introdução do efeito vinculante no direito pátrio, muitas vezes se levantaram sob o argumento de que haveria violação ao direito de acesso individual à Justiça e à independência dos demais Juízes e Tribunais. Argumentou-se que a função jurisdicional inferior ficaria adstrita à leitura da última decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria em debate. O Direito deixaria de se adaptar às necessidades sociais, estancado por força de decisões do Supremo Tribunal Federal.

Na tentativa de minimizar as conseqüências negativas do efeito vinculante, a doutrina tem sustentado que o efeito vinculante deve ser aplicado somente a questões idênticas àquela em que foi lançado o precedente. Assim, se o magistrado de instância inferior ou os advogados das partes apresentarem nova faceta do Direito, não examinada pelo Supremo Tribunal Federal, não há efeito vinculante. Essa solução, defendida por Ives Gandra da Silva Martins, entre outros, reproduz o sistema norte americano em que a força do precedente se circunscreve à “ratio decidendi”, sendo permitido a qualquer juiz ou tribunal deixar de aplicar o precedente se entender que o caso concreto é diverso do que foi analisado pela Corte Constitucional (“distinguishing”). Essa doutrina defende ainda que o Supremo Tribunal Federal poderia rever a sua decisão sempre que novos argumentos fossem levados à sua consideração (“overruling”)<sup>31</sup>.

---

(30) *Controle Concentrado de Constitucionalidade. Comentários à Lei n. 9868, de 10-11-1999*. Págs. 339 a 342.

(31) Note-se, que o Ministro Moreira Alves em artigo publicado pela Saraiva (*As Garantias do Cidadão na Justiça – Coord. Sálvio de Figueiredo Teixeira*), sustenta a inaplicabilidade do “overruling” no direito brasileiro, uma vez que o STF ao analisar ADI e ADC não está adstrito aos fundamentos aduzidos pelo subscritor da ação.

Essa será, ao que tudo indica, nova batalha, da qual o homenageado pelo livro no qual se insere esse modesto artigo, com certeza, não se furtará, cumprindo sua vocação de advogado e, assim, consagrando aquela que é sua característica mais marcante: a busca incessante pela valorização do homem e dos valores éticos e morais. Que os novos e velhos advogados tenham, como eu, a oportunidade de ver que aí vai um brilhante jurista mas, antes de tudo, um grande homem, apaixonado por todas as facetas da vida, uma pessoa que não pactua com a comodidade da alma, enfim, alguém que se seria bom se fôssemos capazes de imitar.

## – BIBLIOGRAFIA:

- ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva 2002.
- FILHO, Nagib Slaibi. “Ação Declaratória de Constitucionalidade”. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1994. Pág. 116.
- HART, Herbert L. A.. *The concept of Law. Ed. Claredon Law Series*. New York: Oxford University Press, 1961. Pág. 138.
- MARINS, James. “A desmoralizante declaratória de constitucionalidade”, in Revista de Processo, nº 72. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. Pág. 96-97.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Distinção entre suspensão de vigência e materialidade do direito suspenso em processo cautelar de ação direta de inconstitucionalidade com liminar concedida – Parecer”, In, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política nº 09. Pág. 105.
- 
- \_\_\_\_\_ ; GARCIA, Fátima Fernandes de Souza. “Ação Declaratória de Constitucionalidade”. Apud. MARTINS, Ives Gandra; Gilmar Ferreira Mendes. (coord.) *Ação Declaratória de Constitucionalidade*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995. 1ª ed. 2ª Tiragem. Pág. 122.
- 
- \_\_\_\_\_ ; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle Concentrado de Constitucionalidade. Comentários à Lei 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade – Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990. Pág. 250/251.
- RAMOS, Saulo. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 5, págs. 21 a 29.

RÊGO, Bruno Noura de Moraes. "ADI e ADC – comentários sobre a Lei 9.868, de 11 de novembro de 1999", in, RDDT 60/36-67.

STRECK, Lenio Luiz. "Jurisdição Constitucional e Hermenêutica". Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2002. Págs. 425 a 587 e 614 a 628.

TEIXERA, Sálvio De Figueiredo. "As Garantias do Cidadão na Justiça". São Paulo: Ed. Saraiva, 1993.

A LEI COMPLEMENTAR:  
GARANTIA DO CONTRIBUINTE  
E DE UNIFORMIDADE DO SISTEMA  
TRIBUTÁRIO

*Fátima Fernandes Rodrigues de Souza*

Tema que, desde a primeira hora, chamou a atenção de **Ives Gandra da Silva Martins**, é o que se refere à importância da lei complementar, no âmbito tributário.

Cumulando o perfil de jurista com o de advogado militante, dedicado a defender o direito dos contribuintes, não lhe escapou tratar-se de veículo imprescindível para assegurar a uniformidade do sistema tributário nacional, constituindo, justamente por isso, precioso instrumento de garantia dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

No presente trabalho, são relatados três importantes casos defendidos por nosso escritório, com apoio em sua doutrina, em que a falta de lei complementar foi o fundamento decisivo para que o Judiciário reconhecesse a inconstitucionalidade da pretensão fiscal.

Antes, porém, faz-se necessário uma breve retrospectiva sobre a introdução da lei complementar no sistema tributário, a polêmica que envolveu a definição de suas funções, e o papel fundamental que nosso homenageado desempenhou na conformação do texto constitucional vigente sobre a matéria.

## **I – A lei complementar tributária na Constituição**

A Constituição de 1946, no seu art. 5º XV, “b”, atribuía à União competência para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”, tendo “por pressuposto a autonomia desse ramo do direito, o reconhecimento das autonomias locais impositivas, nos campos que lhes são próprios e privativos, e a

conveniência de uma codificação de princípios” – como sublinhado por Gilberto de Ulhoa Canto, ao rememorar os primórdios da codificação do direito tributário, escudado em material de elaboração constitucional, disponibilizado pelo então deputado Aliomar Baleeiro (Normas Gerais de Direito Financeiro).

No entanto, o sistema tributário nela plasmado redundara da evolução histórica, implicando “sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e diferenciados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste”, como reconheceu a Comissão encarregada da reforma tributária objeto da EC 18/1965, cujos vetores inspiraram as Cartas que foram posteriormente promulgadas.

Tendo em vista a partilha da competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o art. 19 da Constituição de 1967, previu a lei complementar como instrumento apto a dispor sobre normas gerais de direito tributário, conflitos de competência nessa matéria e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, com o objetivo de *traçar as linhas gerais* do ordenamento jurídico tributário nacional.

Tratando-se de veículo legislativo com quorum qualificado de aprovação, entendeu, o constituinte, revestir-se das condições necessárias para representar, no campo tributário, o papel de *lei nacional*, endereçada às três ordens parciais de governo, tendo por limite a competência legislativa de cada qual, de forma a assegurar o princípio federativo e a autonomia das entidades federadas.

Alguns juristas passaram, entretanto, a defender que a norma em tela, reproduzida na EC 1/69, haveria de ser interpretada com temperamentos, sob pena de colocar-se em xeque a autonomia dos Estados.

Desenvolveu-se, então, intenso debate doutrinário quanto a função dúlice ou tríplice da lei complementar tributária.

Sustentavam alguns que somente lhe caberia instituir normas gerais destinadas a regular limitações ao poder de tributar ou a dirimir conflitos de competência. Outros, afirmavam que, além dessas matérias, caberia à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, definindo os aspectos estruturais dos tributos e suas espécies, de forma a balizar a legislação ordinária, à qual toca instituir os tributos de competência de cada ente tributante.

**Ives Gandra da Silva Martins**, desde o início, sustentou a função tríplice da lei complementar tributária, salientando que, ao contrário de representar agravo ao federalismo, ato legislativo com esse perfil revestia a condição

de lei nacional, concorrendo para a harmonia das unidades federadas, e, pois, para o fortalecimento da Federação.

Com a objetividade de sempre, assim expôs o seu pensamento:

*“Tem-se discutido fartamente haver princípios constitucionais que superiores são a outros, de tal maneira que a República e a Federação, por serem inalteráveis por emendas, teriam seus suportes sobrevoando em importância aos demais comandos maiores, sujeitos à revogação, pelos mecanismos impostos pela própria lei magna.*

*A compreensão, todavia, dos dois pressupostos nem sempre tem sido feita a luz do espírito científico necessário – mesmo que aqueles que o façam se intitulem os únicos autorizados a definir o que seja ou não científico – com o que sua exegese costuma gerar mais confusões que soluções, sobre desestabilizar a coerente e sistemática contextura da ordem jurídico – tributária nacional. Por essa linha de raciocínio e na busca de adeptos à sua particular visão do federalismo, aqueles que subordinam a totalidade dos dispositivos constitucionais aos dois princípios fundamentais aceitam alguns e excluem outros sob a alegação de que os expressos princípios constitucionais devem ser excluídos ou reinterpretados sempre que se choquem com os implícitos princípios decorrentes da Federação e da República por eles descobertos.*

*Adotam, não obstante o brilho intelectual de seus defensores, a máxima exegética mais condenada por Ferrara ao dizer que o intérprete não pode alterar a lei para nela colocar o que lhe seja conveniente ou nela ler o que nela escrito não está por questão de mera preferência doutrinária.*

*Um dos postulados dessa corrente tributária visa atingir os fundamentos da lei complementar, pretendendo nela ver apenas duas funções e sem perceber que representa a trílice destinação mais fundamental aspecto do sistema tributário pátrio.*

*Negam seus propugnadores que possa a lei complementar estabelecer normas gerais, sob a alegação de que tal função desnaturaria a Federação, pois impedindo a vivência sem limites e barreiras dos entes federados em seu direito à irrestrita autonomia financeira, administrativa e política, e subordinando tal vivência, a lei hierarquicamente inferior.*

*Não percebem todavia, que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a Federação e a República.*

*Já longamente discorremos sobre a matéria, em parecer preparado para a Prefeitura de São Paulo, onde à luz de interpretação literal, histórica, lógica e sistemática, demonstramos ser a lei complementar a espinha dorsal do sistema brasileiro, em sua tríplice função, na qual pontificia a de estabelecer normas gerais.*

*Sendo a lei complementar, lei nacional produzida pelo Parlamento, com representação de todos os Estados e de substancial parcela de Municípios, por seus deputados e senadores, as Casas Legislativas, que o compõem, ao realizarem-na se despem das funções de Poder Federal para adquirir aquelas de Poder de toda a Nação.” (Direito Empresarial, São Paulo, ed. Forense, 2ª ed., 1986, p.53-55).*

A Constituição de 1988 reproduziu o espírito do dispositivo anterior. Porém, se, de um lado, tornou mais específica a função tríplice da lei complementar – deixando claro ser matéria própria dessa espécie de diploma legislativo: a) dispor sobre conflitos de competência entre União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios; b) regular limitações ao poder de tributar; e também, c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo, entre outras matérias, quanto aos impostos discriminados na Constituição, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – por outro lado, no concernente às normas gerais, o texto do projeto, ainda na versão da subcomissão de tributos, pormenorizava as matérias que haviam de compor o seu conteúdo, dando a impressão de uma indicação exaustiva.

Essa pormenorização mereceu as críticas de **Ives Gandra da Silva Martins**, vislumbrando a possibilidade de restarem excluídas dessa espécie legislativa normas que, estruturalmente, seriam de lei complementar, apenas por versarem matéria ali não indicada de forma expressa.

Tais críticas acabaram por sensibilizar os constituintes, redundando na modificação da redação primitiva do dispositivo, pela introdução do advérbio “*especialmente*”, no seu inciso III, o que conferiu à enumeração caráter exemplificativo.

Leia-se o relato que ele próprio faz do episódio:

“Em entrevistas com o Deputado Federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera da lei complementar, de algumas normas que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior,

mas como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes que deveriam manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa.” ( Sistema Tributário na Constituição de 1988, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, p. 90)

Assim, o art. 146 da CF-88 acabou ficando com a seguinte redação:

“Art. 146 Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, **especialmente** sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.” (grifei).

apta a definir, como campo próprio da lei complementar, a explicitação de princípios, fundamentos, diretrizes e critérios básicos que devem conformar a legislação ordinária instituidora do tributo, em prol da uniformidade da matéria tributária em todo o País.

Estabeleceu-se, portanto, entre lei complementar e lei ordinária, em razão da matéria, uma hierarquia **lógica**, como reconhecido pela jurisprudência de nossos Tribunais, em decisões semelhantes à proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª. Região na Apelação Cível 1998.04.01.020236, do seguinte teor:

*“Constitucional. Normas Gerais de Direito Tributário. Aplicação da penalidade mais benigna.*

*1. Conflito existente entre lei ordinária que limita temporariamente a aplicação retroativa de penalidade mais benigna e lei complementar que estabelece a aplicação a ato não definitivamente julgado. Di-*

*vergência doutrinária quanto à existência ou não relativamente à hierarquia.*

2. *Sempre que uma lei ordinária discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalidade, porque a lei ordinária invadiu competência reservada, constitucionalmente, à lei complementar.*

3. *A Constituição não fixou o conceito de “normas gerais de direito tributário” enumerando, exemplificativamente, algumas delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário Nacional podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo.*

4. *São, contudo, “normas gerais” aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que complementarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indistintamente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiro, Ambiental, Urbanístico, etc.).*

5. *Hipótese em que o art. 106 do CTN fixa os princípios, as diretrizes, os critérios de aplicação da penalidade mais benigna e, portanto, é “norma geral de direito tributário, critério básico a ser aplicado uniformemente, garantia mínima do contribuinte que não pode ser alterada por mera lei ordinária”. Legislação ordinária que invadiu, desta forma, competência reservada à lei complementar – art. 146, III, “b”, CF – e, assim, somente passível de alteração por outra lei complementar.”*

que espelha o entendimento que foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 407190 (Informativo do STF nº 367 de 2004), reiterando orientação já adotada no RE 101.083, entre outros.

Mas, se hoje o entendimento sobre a matéria já se encontra pacificado, no passado, ou seja, nos primeiros tempos de vigência da Constituição de 1988, ainda havia resistências à função da lei complementar como instrumento explicitador da competência impositiva dos entes tributantes – frequentemente definida pelo estatuto supremo por meio de conceitos vagos, aparentemente indeterminados, tais como “operações relativas à circulação de mercadorias”, “renda”, etc.

Tais resistência começaram a ruir quando o Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade das leis ordinárias que instituíram o Adicional de Imposto de Renda Estadual (AIRE) nos Estados, independentemente da existência de lei complementar, no *leading case* patrocinado por nosso escritório, que constitui um dos casos que escolhi para relatar neste livro.

## **II – A ADI nº 28: Inconstitucionalidade da legislação que instituiu o AIRE independente de lei complementar**

O texto original da Constituição de 1988, em seu art.155 II da CF, atribuía aos Estados competência para instituir “imposto adicional” de até cinco por cento do que fosse pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas em seus respectivos territórios, a título de imposto de renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III) incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Invocando a autorização constitucional inserta nesse dispositivo, os legislativos estaduais editaram leis instituindo o referido adicional em seus territórios, independente a existência de lei complementar de que trata o art. 146, III, “a” da CF – ou seja, que estabelecesse a definição do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte desse imposto, atribuído pela nova Carta à sua competência.

O resultado foi que os vários diplomas adotaram diferentes conceitos de “domicílio”, “contribuinte”, “base de cálculo”, e “fato gerador” do adicional atribuído à competência estadual – sem falar nas discrepâncias que essas leis apresentavam, ao descreverem o fato gerador, em relação ao objeto do imposto, tal como configurado no art. 155, II do texto constitucional.

Apenas para ilustrar, registrem-se as dúvidas quanto à competência das diversas unidades federativas geradas pela multiplicidade de conceitos de “domicílio”, que constavam nos diversos diplomas.

Para alguns Estados, tratando-se de “adicional de imposto de renda” dever-se-ia considerar “domicílio do beneficiário do rendimento tributável” aquele previsto na legislação do tributo federal. Para outros, “domicílio do contribuinte” era o local em que fossem conferidas as vantagens ou ocorressem os atos ou fatos que tivessem dado origem aos lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Tudo isso passou a gerar estado de grande incerteza, insegurança e instabilidade, em prejuízo do sistema tributário e do contribuinte. Como compa-

tibilizar tais regras, para o fim de determinar se a competência para instituir e cobrar o imposto sobre o auferimento de determinada renda era deste ou daquele Estado, quando o domicílio fiscal fosse distinto do local do pagamento?

A insegurança gerada pela desuniformidade das leis estaduais levou inúmeros contribuintes, – principalmente pessoas jurídicas – em todo o País, a ingressarem com ações para contestar a cobrança do tributo que, em muitas situações, lhes era exigido por mais de um Estado da Federação sobre o mesmo fato gerador.

As pessoas físicas, porém, nem sempre tinham condições de defender adequadamente seus direitos, embora muitas delas, como as integrantes da categoria dos profissionais liberais, fossem as mais atingidas pela falta de uniformidade das leis estaduais, dado que exerciam sua atividade em mais de uma unidade da federação.

Com efeito, os profissionais liberais, por não dependerem, para o exercício de sua atividade, nem de capital de giro, nem de expressivas imobilizações de capital, dirigem seus recursos para aplicações financeiras muitas vezes realizadas em diversos Estados, como é o caso de advogados, auditores e outros profissionais que, àquele tempo, mantinham escritórios em diversos pontos do território nacional.

Isso levou a Confederação Nacional das Profissões Liberais a procurar **Ives Gandra da Silva Martins**, logo no início de 1989 – quando começaram a surgir as legislações estaduais e suas discrepâncias – em busca de um caminho que possibilitasse alcançar uma solução geral, ou seja, para todos os seus filiados, protegendo mesmo aqueles sem condições de patrocinar uma ação em juízo e evitando a injustiça de decisões díspares.

O caminho escolhido foi ação direta de inconstitucionalidade, com fundamento no art. 102, I, “a” e 103, inciso IX da CF.

A ação<sup>32</sup> foi proposta em face da legislação de 21 Estados, que haviam instituído o referido adicional do imposto de renda estadual e instruída com quadro comparativo demonstrando a falta de uniformidade dos diversos diplomas, na definição dos conceitos, a gerar insegurança e duplicidade de tributação do mesmo fato gerador por sujeitos ativos diversos.

Argüiu-se que a instituição do imposto pelas leis estaduais, independente da existência de lei nacional definidora dos conceitos de fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto, violava, frontal e diretamente, além

---

(32) Patrocinada em conjunto com o Dr. Luiz Carlos Bettiol, em Brasília.

do art. 146, III "a", também o art. 151, I da CF, que consagra o princípio da uniformidade tributária.

Tendo tomado o nº. 28, a ação foi distribuída, no Supremo Tribunal Federal, ao Ministro **Sydney Sanches**.

Embora tenha, desde logo, ressaltado a relevância do direito invocado da ação, o Tribunal, não vislumbrou o periculum in mora, negando a liminar em sessão plenária de 12.04.89. No entanto, os fundamentos suscitados na inicial foram reproduzidos em milhares de ações individuais propostas por todo país.

Em virtude de questão de ordem argüida pelo Procurador-Geral da República e julgada em 19.09.91, a Excelsa Corte determinou o desmembramento da ação em 21 processos, um para a legislação de cada Estado da Federação.

Os argumentos sustentados pelos Estados – de que a) a competência da União para editar lei complementar em matéria tributária não excluiria a competência supletiva dos Estados (art. 24 §§ 2 e 4 da CF) encontrando-se as normas gerais no CTN; b) o novo imposto independeria de lei complementar porque seus elementos já estriam previstos no art. 155 II da Carta; c) ainda que os Estados poderiam expedir as normas necessárias para instituição do tributo até o advento da lei complementar nos termos do art. 24 §§ 3º e 4º da CF e do art. 34 §§ 3º e 4º do ADCT; – já haviam sido integralmente enfrentados, por antecipação, na inicial.

O Parecer do Procurador da República foi pela procedência das ações.

Finalmente, em 6 de outubro de 1993, todas as ações foram julgadas procedentes. Transcreve-se a ementa do acórdão relativo a lei paulista, cujo teor é idêntico ao dos demais:

*“Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº. 6352 de 29.12.1988 do Estado de São Paulo.*

*Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155 da Constituição Federal) Artigos 146 e 24, parágrafos 3ª da parte permanente da CF e art. 34, parágrafos 3º, 4º e 5º do ADCT.*

*O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no “caput” do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua adição dispensada pelo parágrafo 3 do art. 24 da parte per-*

*manente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT.*

*Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei 6.352 de 29.12.1988 do Estado de São Paulo”.*

Nesse julgado, o eminente relator, Ministro **Sydney Sanches**, faz remissão ao RE 140.887<sup>33</sup>, importante precedente julgado pelo Pleno, da relatoria do Ministro **Moreira Alves**, cuja ementa já enfatizava a imprescindibilidade de lei complementar (lei nacional) para definir, à luz da Constituição, os aspectos estruturais que hão de ser respeitados pela lei ordinária na instituição de impostos cujos efeitos se projetem no território de mais de uma unidade da Federação:

*“Adicional do Imposto de renda, em favor dos estados-membros. Inconstitucionalidade da lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro.*

*Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei Complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União.*

*Sentido e alcance dos §§ 3º, 4º e 5º do artigo 34 do ADCT, bem como do § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal.*

*O adicional previsto pela Carta Magna, no inciso II do art. 155, é tributo da competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, mas não só não é ‘autônomo’ – como adicional que é, está inequivocamente vinculado ao imposto de renda como instituído pela União – senão também sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.*

*Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade da lei 1.394, de 02.12.88, do estado do Rio de Janeiro.” (grifamos)*

Do voto do Relator extrai-se o seguinte trecho, demonstrando que, dentro da moldura representada pelo texto constitucional, cabe à lei comple-

(33) DJ de 14.05.93 – RTJ 149/587.

mentar o papel de definir os elementos estruturais do imposto, com vistas à uniformidade de sua instituição em todo o território nacional, e dos quais não pode prescindir – nem deles se apartar – a legislação ordinária, sob pena de invalidade:

*“Por outro lado, com relação a esse adicional, há um série de aspectos que estão a exigir normas gerais de cunho nacional por não se circunscreverem no âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal.*

.....

*E a tudo isso se acrescenta ainda a circunstância de que pela forma pela qual está redigido o texto do inciso II do art. 155 da Constituição Federal, tem conteúdo significativo que, por não estar univocamente precisado, permite a tomada de posição pela legislação complementar nacional de princípios gerais entre opções que em si mesmas, não afrontam o texto constitucional. Atenta-se, por exemplo, para o conceito de domicílio a ser utilizado para a caracterização do que sejam “pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios”. Que espécie de domicílio será esse? O domicílio civil? O domicílio fiscal? O domicílio fiscal para o efeito de imposto de renda? Se o civil, como se resolvem os problemas da existência, com relação à mesma pessoa, da pluralidade deles em Estados diversos?*

*Essas considerações, e esses poucos exemplos para dar uma idéia tênue das múltiplas questões que estão a exigir normas complementares nacionais de princípios gerais para a instituição do adicional em causa, são mais do que suficientes para a demonstração da inconstitucionalidade da lei nº. 1.394/88 do Estado do Rio de Janeiro, que o instituiu nesse Estado-membro sem a observância do disposto no art. 146 da Constituição Federal”. (grifamos)*

No mesmo julgado, o voto do Ministro **Carlos Velloso** também foi incisivo quanto a caber à lei complementar a definição das situações aptas a ser contempladas na lei ordinária como fatos geradores do imposto:

*“Senhor Presidente, a definição de fato gerador, na lei complementar – lei que não é puramente federal, mas nacional, ela é mais do que federal, portanto – inscrita no art. 146 da Constituição, tem um sentido e uma finalidade, que é impedir a ocorrência de conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem a Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.*

*Tratando-se, então, de impostos, deverão os seus respectivos fatos geradores estar definidos na mencionada lei complementar de normas gerais (CF, art. 146, III, a).*

.....

*Eu próprio, Sr. Presidente, em certa época, no Tribunal Federal de Recursos, que tive a honra de integrar, não obstante sustentar o caráter tricotômico da lei complementar do § 1º do art. 18 da Constituição pretérita, cheguei a comungar do entendimento no sentido de que a definição de fato gerador não cabia na referida lei complementar, era matéria própria de lei ordinária. Lembro-me de um julgamento em que esta questão veio à baila – desse julgamento participou o eminente Ministro Néri da Silveira – quando discutimos a definição do fato gerador do imposto de importação, ou a compatibilidade do art. 19 do CTN, com o art. 23, do Dec. Lei 37, de 1966, que desfechou na Súmula 4/TRF. Na oportunidade sustentei que a definição de fato gerador não cabia na lei complementar do art. 18, § 1º da Constituição de 1967.*

*Continuei, entretanto, meditando e refletindo sobre a questão. E, refletindo e meditando melhor, passei a entender que a definição de fato gerador é, na verdade, própria da lei complementar do art. 18, § 1º da CF/67. E por que própria? Porque se à lei complementar cabia dispor – como hoje cabe, CF/88, art. 146 – sobre os conflitos de competência entre entidades políticas, deveria ela definir fatos geradores dos impostos. É que a definição de fato gerador, parece-me, é a providência primeira que cabe fazer a lei complementar quando dispõe sobre conflitos de competência tributária. Definir fatos geradores é a providência primeira que deve a lei complementar adotar a fim de evitar os conflitos de competência tributária entre as entidades políticas. Nesse caso, portanto, é importante, muito importante, que uma lei nacional defina o fato gerador dos impostos e aquilo que toca de perto o fato gerador, que gira em torno deste, para, justamente, repito, impedir a ocorrência de conflitos de competência entre as entidades políticas que compõem a Federação. (grifamos)*

Essa função da lei complementar, é, aliás, reconhecida como *garantia do contribuinte*, como se vê do AGRAG 177.698/SP, da relatoria do eminente Ministro **Marco Aurélio**, de cuja ementa se transcreve o seguinte trecho:

*“...Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema*

*adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” – alínea “a” do inciso III do art. 146 do Diploma Maior de 1988....”*

A lei complementar de normas gerais do adicional do imposto de renda estadual jamais foi editada. Esse imposto foi excluído da competência dos Estados pela EC 3/93.

### **III – A ADI nº. 1089: Inconstitucionalidade da exigência de ICMS sobre navegação aérea com base no Convênio 66/88, independente de Lei Complementar**

A importância da lei complementar em matéria tributária foi, ainda, ressaltada em duas ações diretas de inconstitucionalidade ( ADIs nº. 1089-1 e 1600) sobre a incidência de ICMS na navegação aérea, nas quais, de início, com apoio em parecer elaborado por **Ives Gandra da Silva Martins** e, depois, sob o seu patrocínio<sup>34</sup>, o Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias atuou como *amicus curiae*, dada a propositura, pelo Procurador-Geral da República, mediante representação daquele sindicato.

Na primeira dessas ações, o objeto era o Convênio 66/88 e Convênios posteriores, com base nos quais os Estados entenderam estar autorizados a instituir e cobrar o imposto sobre essa atividade.

Com feito, após a promulgação da Constituição de 1988, os Estados passaram a deter a competência para instituir imposto sobre “operações relativas á circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Como, dentro dos 60 dias que se seguiram á promulgação da Carta, não foi editada a lei complementar contemplando as normas gerais autorizadoras da instituição do imposto, os Secretários da Fazenda dos Estados, com respaldo no parágrafo 8º do art. 34 do ADCT, editaram o Convênio 66/88 e outros que lhe seguiram, com esse escopo de estabelecer as normas gerais para a instituição do ICMS pela legislação ordinária dos Estados.

---

(34) Juntamente com Drs. Manuel Franco, Igor Tenório e Luis Carlos Bettiol.

Na verdade, nem o Convênio 66/88, nem os demais disciplinaram o transporte aéreo em suas peculiaridades, de modo a balizar devidamente a criação do tributo sobre esse serviço, pela legislação ordinária de cada entidade federativa.

Dessa forma, a exigência do tributo acabou lançando as empresas aéreas em crise financeira sem precedentes, eis que se viram obrigadas a entregar aos Estados, a título de ICMS, parte substancial de sua receita bruta, superior, inclusive, ao lucro que o setor podia proporcionar, já que as tarifas aéreas, estabelecidas pelo DAC de conformidade com o art. 193 do Código Brasileiro de Aeronáutica, não englobavam tal verba.

Por entender que a incidência do imposto estadual, mediante referido convênio, desatendia a preceitos constitucionais, em junho de 1994, o SNEA – Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias solicitou parecer jurídico a **Ives Gandra da Silva Martins**, que alinhou diversos fundamentos denotadores da inconstitucionalidade da exigência, entre os quais a ausência de lei complementar.

De posse desse trabalho doutrinário, o Sindicato ingressou com ação direta de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal, que recebeu o nº. 1082. Entretanto, em decorrência de controvérsias sobre a sua legitimidade ativa “ad causam”, a ação, por sugestão do Plenário do STF, foi submetida à douta Procuradoria Geral da República, na pessoa do eminente Dr. **Aristides Junqueira**, que, encampando os seus termos, ajuizou a ADI nº. 1089-1-DF., em face do Convênio 66/88 e dos demais que lhe seguiram na regulamentação da matéria, à guisa de alicerces à edição da legislação ordinária.

O pedido então formulado estribou-se nos múltiplos fundamentos apresentados no parecer doutrinário supra referido, entre os quais o de que careciam, os Convênios, de força necessária a respaldar a instituição do imposto sobre a navegação aérea, pois a Constituição exige, para o exercício do poder de tributar, a prévia definição do tributo e de seus elementos por lei complementar.

Nosso escritório passou, então, a atuar como *amicus curiae*, por uma das companhias aéreas interessadas, apresentando memoriais.

Assumindo a Procuradoria Geral da República, o Dr. **Geraldo Brindeiro** não só prestigiou a peça jurídica formulada pelo então Procurador Dr. **Aristides Junqueira**, como exarou parecer favorável à procedência da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, destacando a ausência de lei complementar de normas gerais como principal fundamento a impedir a instituição e cobrança do tributo sobre a referida atividade:

*“No tocante à impossibilidade de os Estados federados realizarem convênios para a instituição definitiva do ICMS, no caso de omissão na edição de lei complementar sobre a matéria, todavia, tem o requerente, a nosso ver, razão jurídica, pois o que o artigo 34, § 8º. do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias confere aos Estados e ao Distrito Federal é a prerrogativa de fixarem “normas para regular provisoriamente a matéria” e desde que o façam “mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975.”*

*Ora, sabe-se que tal lei complementar trata apenas – como de praxe nos convênios entre os Estados e o Distrito Federal – de regras relativas a isenções, redução de base de cálculo, devolução do tributo, concessão de créditos presumidos, incentivos fiscais e outras matérias relativas à necessidade de harmonização tributária no comércio interestadual e de cumprimento das normas constitucionais sobre a vedação de discriminação de produtos e serviços em razão da procedência ou destino (Constituição Federal, arts. 152 e 155, inciso XII, alínea g).*

*Não nos parece, assim, que o Constituinte tenha conferido aos Estados e ao Distrito Federal, com base na citada norma transitória, competência para definir novos contribuintes, fatos geradores e bases de cálculo do ICMS, matéria reservada exclusivamente ao Congresso Nacional através de lei complementar (Constituição Federal, art. 146, inciso III, alínea a). A norma transitória, pelo contrário, enfatiza a necessidade de lei complementar estabelecendo normas gerais para a instituição do imposto, o que confirma a regra conhecida, constante do texto permanente da Lei Maior.*

*Trata-se, é verdade, de novo imposto estadual – o ICMS, mas resultante da incorporação ao antigo ICM dos extintos impostos federais incidentes sobre serviços de transporte e de comunicação, cujo âmbito de incidência aumentou ainda com a abolição do imposto único, de competência da União, que incidia sobre minerais, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes. Penso, diante disso, que a norma transitória destina-se a permitir a continuidade da cobrança do antigo imposto na sua nova configuração, já conhecidos os parâmetros dos extintos impostos federais que a ele se incorporam. As “normas para regular provisoriamente a matéria” – permitidas aos Estados e ao Distrito Federal pelo meio incomum e inadequado do convênio (celebrado nos termos da LC nº. 24/75) – a nosso ver não podem inovar em matéria de contribuintes e fato gerador.*

*A instituição definitiva do novo imposto, com possíveis inovações,*

*somente poderá ser efetiva pelos Estados e pelo Distrito Federal, no exercício de sua competência legislativa plena, após a edição das normas gerais fixadas em lei complementar pelo Congresso Nacional. E – observe-se – instituição de impostos somente se faz através de lei e não de convênios (Constituição Federal, art. 150, art. 150, inciso I). No caso, a instituição do “novo ICMS” é feita por lei estadual obedecidas as normas gerais estabelecidas em lei complementar federal. Não podem, no entanto, os Estados exercer, por enquanto, sua competência legislativa plena – inexistente lei federal sobre normas gerais – senão “para atender suas peculiaridades” (CF, art. 24, § 3º).”*

Na linha desse entendimento, a ação veio a ter deferida liminar para suspender a eficácia dos dispositivos que ensejavam a cobrança do ICMS sobre a navegação aérea, em decisão assim ementada:

*“Ação direta de inconstitucionalidade. Medida Liminar. Convênio ICMS. Transporte Aéreo Civil Comercial. Exigência do ICMS nos serviços de Navegação aérea. Significado constitucional da expressão “serviços de transporte interestadual e intermunicipal”.*

*Aspectos de bom direito na tese restritiva do significado constitucional da expressão “serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, constante do art. 155, I, “b” da Carta da República, à vista de sua gênese na Assembléia Nacional Constituinte. Reconhecimento dos riscos indicados pelo autor. Hipótese de deferimento da liminar”.*

sustando as ações que se encontravam em andamento para a exigência do tributo sobre tais operações.

Por fim, a ação foi julgada procedente no mérito, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, para, no art. 1º bem como no inciso IX do art. 2º do Convênio 66/88, excluir, sem redução do texto, da compreensão das palavras “serviços de transportes interestadual e intermunicipal”, a navegação aérea, conforme decisão publicada no DJU de 1/10/96, p. 36791, do seguinte teor:

*“Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.089-1*

*Origem: Distrito Federal*

*Relator: Min. Francisco Resek*

*Repte.: Procurador-Geral da República*

*Reqdo.: Ministro da Fazenda*

*Reqdo.: Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal*

*Reqdo.: Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais*

*Decisão: Por votação unânime, o Tribunal julgou procedente a ação direta para, no art. 1º, bem como no inciso IX do art. 2º do Convênio ICMS nº. 66, de 14.12.88, excluir a navegação aérea, sem redução do texto, do âmbito de compreensão das palavras “serviços de transportes interestadual e intermunicipal”. E para declarar inconstitucionalidade as demais normas impugnadas do mesmo Convênio. Votou o Presidente. Ausentes justificadamente, os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio. Plenário, 12.09.96.”*

Embora tenha havido unanimidade na decisão quanto a reconhecer a inconstitucionalidade dos convênios ao regular a matéria, não houve consenso no tocante à causa de decidir, cada um dos Ministros adotando uma linha de fundamentação dentre as várias expostas na inicial, ou, ainda, levantando outros aspectos denotadores da falta de sustentação jurídica da pretensão dos Estados.

O relator, o Ministro **Francisco Resek**, entendeu que, tratando-se de uma nova hipótese de incidência do ICMS, não poderia ser instituída por Convênio.

Veja-se o seguinte trecho de seu voto:

*“Não é segredo para ninguém: cada um de nós examina questões constitucionais com rigor técnico que sua formação determina, mas de certo modo sob a marca de seu própria passado, e o meu é o de um antigo Procurador da República, sempre cioso dos interesses do Tesouro Público, que naquelas situações mais nebulosas que se colocaram neste Plenário, no passado, sempre foi mais sensível às angústias do Tesouro Público do que àquela do contribuinte, especialmente as do grande contribuinte. Mas há um limite além do qual não se pode ir, sob pena de solapamento total dos princípios que em matéria tributária orientam a nossa ordem constitucional, como orientam todas as ordens constitucionais do Ocidente, desde o reinado de João sem Terra e a formulação do princípio de que não há tributo sem representação, não há tributo sem que o tenha criado, sem que o tenha concebido um colegiado representativo da vontade popular; um colegiado representativo da sociedade, de acordo com a metodologia que em certo momento his-*

*tórico se adote para compor colegiados representativos do povo, e investidos de poder legislativo.*

*A grande questão que se coloca neste caso, a meu ver, é esta: pode uma nova hipótese de incidência tributária ser inventada por um colegiado de demissíveis ad nutum? Colocada assim a questão, penso que a resposta só pode ser uma. É aquela que em tantos e tantos casos semelhantes esta Casa deu no passado: Não!"*

Já o Ministro **Ilmar Galvão** entendeu que, embora o Convênio pudesse, por força o § 8º do art. 34, estabelecer normas gerais aptas a viabilizar a instituição do ICMS nos Estados, e, como tal, descortinar todas as potencialidades da norma de competência dos Estados. (art. 155, II), o Convênio 66/88 não estabeleceria, no tocante ao transporte aéreo, os elementos indispensáveis não só para a instituição do ICMS, mas também para dirimir conflitos de competência – que é uma das funções da lei complementar, nos termos do art. 146 I da CF.

Veja-se o trecho de seu voto, destacando que o Convênio:

*"Nada provê, entretanto, acerca do ponto anteriormente assinalado, seja o modo como serão dirimidos os conflitos em que inevitavelmente estarão envolvidos os Estados e o Distrito Federal, e por igual os Municípios (cf. art. 158, IV, parágrafo único, I) em torno da competência impositiva e, conseqüentemente, da partilha do produto do imposto, fase à circunstância, já assinalada, de a prestação do serviço de transporte envolver, de ordinário, mais de um Estado ou, pelo menos, mais de um Município.*

*Na hipótese específica do transporte de passageiros, não há norma apta a definir cada um dos lugares em que se deve reputar executado o serviço, e, conseqüentemente, verificado o fato gerador do tributo, e bem assim, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, e o modo pelo qual haverá esta de ser reputada cumprida, na hipótese, v.g. de alguém adquirir, em Brasília, um bilhete de passagem para uma viagem aérea de ida e volta, entre Manaus e Porto Alegre, eventualmente cumprida com interrupções temporárias em escalas intermediárias, com baldeações, com a utilização de rotas alternativas e com trechos cobertos por empresa diversa, incidentes rotineiros em viagens da espécie.*

*O exemplo, além de demonstrar a complexidade da matéria, revela que o Convênio ICM 66/88 e os demais impugnados na inicial, não constituem instrumento normativo hábil à dirimção de conflitos de*

*competência tributariam no campo do transporte aéreo que, como se viu, se mostra suscetível de gerar incertezas capazes de deixar o contribuinte diante da contingência de ter que arrotar a duplicidade ou mesmo a multiplicidade, de exigências fiscais em torno de uma mesma operação de transporte”.*

Alinhou-se com essas razões de decidir, o Ministro **Octavio Gallotti**, ao votar nos termos seguintes:

*“Sr. Presidente, julgo também procedente a ação, adotando o fundamento de inconstitucionalidade material, constante dos votos hoje proferidos pelos eminentes Ministros Ilmar Galvão e Celso de Mello.”*

A inconstitucionalidade material do Convênio foi, também, apontada pelo Ministro **Neri da Siveira**, que, reportando-se ao que restara decidido no caso do **adicional de imposto de renda estadual**, concluiu:

*“Penso que dita visualização da Corte é invocável também para o desate final deste problema. Até hoje, não há lei complementar. Creio que, no convênio estabelecido a respeito de incidência do ICMS no transporte aéreo, os Estados também não dispuseram a respeito de uma matéria que pode efetivamente, ensejar o conflito de natureza tributária pela forma diversa como os Estados vêm regular essa matéria, que, sem dúvida, é de interesse nacional.*

*Quanto ao transporte aéreo – no voto do eminente Ministro-Relator foi bem destacada a significação da navegação aérea em termos nacionais e mesmo nas relações internacionais do País – a importância, portanto, desse transporte. Há necessidade de uma disciplina que provenha exclusivamente de um órgão, habilitado pela Constituição, em razão de sua função política, para estabelecer o regramento segundo o interesse nacional, prevendo assim, as diretrizes básicas para eventual cobrança desse tributo.”*

Na mesma linha pronunciou-se o Ministro **Sepúlveda Pertence**, como se vê do seguinte trecho de seu voto:

*“Mas mostrou também o Ministro Ilmar Galvão que, de qualquer sorte, a disciplina do convênio é de manifesta insuficiência, porque não regulou, sequer aqueles conflitos meramente fiscais que poderiam surgir entre os Estados convenientes.*

*Isso é fundamental bastante para julgar procedente a ação.*

*Deixo claro, no entanto, que propendo a considerar que há aí problemas maiores a resolver que os conflitos de mero interesse fiscal entre Estados. Há o de compatibilização da tributação dos transportes aéreos, que ainda pode ser outorgada aos Estados como fonte de arrecadação fiscal, mas que hão de conciliar-se com a política, esta necessariamente nacional, da navegação aérea”.*

Também o Ministro **Moreira Alves** ressaltou os aspectos de inconstitucionalidade material de que o Convênio se ressentia:

*O problema da navegação aérea é bem mais delicado que qualquer outro tipo de transporte, porque, como salientei anteriormente, quando a Constituição estabelece os serviços que poderão ser prestados pela União ou por concessão, faz ela distinção entre navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária e os serviços de transporte ferroviários, rodoviários e aquaviários. O problema aqui não é semântico; não é dizer, obviamente, que navegação aérea não se inclui entre serviços de transporte aéreo. O problema é que a própria Constituição, no momento em que enumerou quais os serviços que poderiam ser prestados pela União ou poderiam ser objeto de concessão, fez uma diferença bastante nítida, o que só se explica pelas peculiaridades das navegações aérea e aeroespacial.*

*Tenho para mim que o fato de o Convênio não tratar dessa matéria já basta para declarar a inconstitucionalidade em causa. Mas em princípio, também estou inclinado a seguir a linha do Sr. Ministro Neri da Silveira no sentido de que, para essa hipótese, há necessidade especificamente de lei complementar.*

O fundamento que prevaleceu, foi, portanto, o de que o ICMS não poderia ser exigido sobre a navegação aérea por falta de disciplinamento suficiente em lei complementar.

Enfatizou-se que, embora formalmente válidos, nos termos do parágrafo 8 do art. 34 do ADCT, o Convênio 66/88 e os demais que lhe seguiram, não exibiam, do ponto de vista material, os requisitos caracterizadores da lei complementar, especialmente no que concerne a normas destinadas a prevenir conflitos de competência, já que a prestação de serviços de transportes aéreos quase sempre envolvem mais de uma unidade federada, circunstância capaz de gerar choques de interesses em torno do produto da arrecadação do imposto.

Com efeito, embora o Convênio 66/88 e os demais que o complementaram contivessem a definição de elementos como fato gerador do ICMS relativo aos transportes, base de cálculo, contribuinte, substituto etc., *nada estabeleciam quanto à forma de dirimir conflitos em que inevitavelmente estariam envolvidos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 158, IV § único e 1º da CF) em torno da competência impositiva* e, conseqüentemente, da partilha do produto do imposto, tendo em vista a complexidade da prestação de serviços aéreos e o fato de envolver, na grande maioria das operações, mais de um Estado.

Assim, o Supremo Tribunal considerou que, não tendo sido eliminada, pelos convênios, a possibilidade de conflito de competência tributária entre Estados e Municípios, sob o aspecto material de transporte aéreo, não poderia ser considerado suprido o requisito da falta da lei complementar prevista no art. 146 incisos I e III da CF, imprescindível para permitir que os Estados pudessem instituir o imposto sobre a navegação aérea.

*O precedente invocado foi o do Adicional do Imposto de Renda Estadual, cuja instituição, pelos Estados, independentemente da edição de lei complementar, fora julgada inconstitucional pela Suprema Corte, reconhecendo a necessidade de lei nacional capaz de prevenir os conflitos que as leis locais poderiam ensejar.*

A questão jurídica objeto da ADIN 1089 foi, portanto, basicamente a mesma versada naquele precedente, *pois a falta de normas gerais sobre os elementos da hipótese de imposição gerava a possibilidade de conflitos de competência tributária* entre as partes signatárias dos convênios 66/88 e seguintes. Daí por que, *independentemente da competência conferida pelo art. 34, 8º do ADCT, os Convênios, sob o aspecto material do transporte aéreo, não poderiam ser tidos como sucedâneos da lei complementar condicionadora do novo ICMS.*

#### **IV – ADI nº. 1600: Insuficiência da LC 87/96 para autorizar a instituição de ICMS sobre a navegação aérea**

O julgamento da ADI nº. 1089 ocorreu em 12 de setembro de 1996.

Àquele tempo, tramitava, no Congresso Nacional, projeto de lei elaborado pelos Secretários das Fazendas dos Estados com colaboração do Ministério da Fazenda, que depois viria a transformar-se na Lei Complementar 87/96 e *cujo texto tampouco continha os elementos indispensáveis para autorizar a instituição de ICMS sobre os transportes aéreos, pela legislação dos Estados.*

Em face da decisão da Corte Suprema naquela ADI, foi incluída, na última hora, por pressão dos Estados, a expressão “*por qualquer via*”, no inciso II do art. 2º, da LC 87/96, objetivando autorizar a instituição do ICMS sobre o transporte aéreo.

Tendo em vista que, apesar dessa alteração, os demais dispositivo da lei não estabeleciam, nos termos do art. 146 da CF, as normas gerais do tributo no tocante às peculiaridades desse espécie de transporte – mormente o de passageiros – patrocinamos, em nome do Sindicato Nacional das Empresas Aéreas, nova representação ao Procurador da República, para que fosse intentada nova ação direta de inconstitucionalidade, agora em face da LC 87/96.

Sustentou-se que a omissão da lei complementar em disciplinar os elementos fundamentais, necessários à instituição do imposto sobre tal atividade, *equivale à ausência de regulamentação exigida nos arts. 146 I e III, 155 § 2 XII da CF*, o que já seria o bastante para afastar de sua abrangência as prestações de serviço de transporte aéreo, eis que, *diante das mesmas omissões, o STF havia julgado procedente a ADI nº 1089-1-DF*, concluindo pela inconstitucionalidade do Convênio 66/88 e dos que lhe seguiram na regulação da matéria, para excluir de seu alcance a navegação aérea.

*Além desse fundamento, foram apontadas, ainda, outras inconstitucionalidades, como violação aos ARTS. 150 II, 1º IV, 5 XIII, 170 IV e 150 IV da CF, consagradores do princípio da isonomia fiscal ou tributária, como reiteração do princípio genérico da igualdade de todos perante a lei.*

A lei complementar 87/96, na medida em que pretendia autorizar a instituição de ICMS sobre a navegação aérea, transgredia frontalmente referido princípio, pois estava ensejando tratamento *não isonômico* entre as empresas nacionais, que operavam com passageiros e cargas para o exterior –, e as empresas estrangeiras que realizavam essas mesmas operações.

Com efeito, sendo o transporte aéreo internacional disciplinado por acordos convenções, tratados bilaterais ou multilaterais (convenções de Genebra, Varsóvia, Roma, Chicago, Protocolo de Bruxelas, etc) – que a legislação nacional está adstrita a respeitar por força do art. 178 da CF – e estabelecendo, o art. 98 do CTN, limitação ao exercício das competências das entidades tributantes, vedando-lhes a edição de normas conflitantes com as dos tratados, *gozavam, as empresas estrangeiras –, da intributabilidade de suas operações de transporte aéreo prestadas no país*<sup>35</sup>.

---

(35) Ação patrocinada em conjunto com os Drs. Luis Carlos Bettiol e Manuel Franco.

Ora, a tributação pelo ICMS, supostamente ensejada pela LC 87/96, das operações internacionais realizadas pelas empresas brasileiras, enquanto, por força desses tratados, as empresas estrangeiras, que operam para o Brasil e no Brasil, encontravam-se a salvo de tributação, *configurava tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, o que é expressamente vedado pelo inciso II do art. 150 da CF.*

Tal discriminação, para além de criar uma iniquidade tributária para com as empresas aéreas brasileiras, postas em desvantagem em relação às estrangeiras, *interferia direta e decisivamente no âmbito da competitividade, ferindo a livre concorrência e a livre iniciativa, guindadas à categoria de princípios constitucionais pelos arts. 1º, IV, 5º XIII, da CF, e amparadas pelo art. 173 § 4º da Lei Maior.*

Finalmente, argüiu-se a violação ao *art. 155 II da CF, pois a lei complementar 87/96, em diversos dispositivos, colidia frontalmente com o próprio objeto do imposto, tal como descrito no art. 155 II da CF.*

A expressão final do dispositivo constitucional – “...a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, *ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior*” – deixa nítido que, para que uma operação possa ser alcançada pela imposição estadual, é necessário que ela, *ainda que se inicie no exterior, termine no território nacional.*

Entretanto, a lei complementar 87/89 prevê a incidência do imposto sobre serviço *integralmente* prestado no exterior, como se vê dos arts. 2º § 1º II; 4º, par. único II; art. 11 IV; 12, X; 13 VI, sendo, pois, também nesses dispositivos, de manifesta inconstitucionalidade, por afronta ao inciso II do art. 155 da CF.

O Procurador-Geral da República acolheu a representação, ajuizando ação direta que tomou o nº. 1.600, distribuída ao Ministro **Sydney Sanches**. A partir de então, nossa atuação deu-se patrocinando os interesses do Sindicato como *amicus curiae*, mediante oferecimento de memoriais.

Em todos eles, demonstrou-se que, *sob o aspecto material*, remanesciam, na lei complementar 87/96, *as mesmas insuficiências que haviam levado ao reconhecimento da inconstitucionalidade do Convênio 66/88*, no que tocava ao disciplinamento da navegação aérea.

A transcrição de trechos do Acórdão da ADI nº. 1089 deixou evidente que, ao declarar a inconstitucionalidade do convênio, o Tribunal decidira ser indispensável, para que os Estados pudessem instituir o ICMS, *não só a existência de lei complementar, mas que esse diploma contivesse disciplinamento adequado às peculiaridades da prestação de serviços de transporte aéreo, por ser este profundamente distinto dos demais tipos de serviços de transporte.*

Ou seja: de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal, a exigência contida no art. 146 da CF, não se reputava cumprida pelo simples fato de existir uma lei complementar *veiculando uma regulamentação qualquer*. Era imprescindível que a disciplina nela estampada *contivesse regras sobre a hipótese de incidência que: a) eliminassem a possibilidade de conflitos de competência entre Estados e Municípios, em relação a toda materialidade do imposto; b) afastassem as incertezas capazes de deixar o contribuinte à mercê da duplicidade ou mesmo da multiplicidade de exigências fiscais quanto a uma mesma prestação de serviços; c) tornassem essa fonte de arrecadação compatível com a política nacional para navegação aérea, tendo em vista o interesse público que preside tal atividade.*

*Precisamente pelo fato de a lei complementar 87/96 não atender a esses aspectos – ressaltados pela Suprema Corte como necessários e suficientes para autorizar a instituição do ICMS sobre navegação aérea, pelos Estados, à luz do art. 146 da CF – é que o douto Procurador-Geral da República houvera por bem suscitar o controle concentrado de constitucionalidade em relação a esse ato legislativo, através da ADI nº1600, cuja procedência era patente.*

Processada sem liminar, a ação mereceu, entretanto, acolhimento pelo mérito, contra o voto do Relator, como se vê da seguinte ementa:

*“Ementa: Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua instituição arts. 150, II; 155, § 2º, VII “A” e inciso VIII, Cf. Conceitos de passageiros e de destinatário do serviço. Fato gerador. Ocorrência. Alíquotas para operações interestaduais e para as operações internas. Inaplicabilidade da fórmula constitucional de partição da receita do ICMS entre os Estados. Omissão quanto a elementos necessários à instituição do ICMS sobre navegação aérea. Operações de tráfego aéreo internacional. Transporte aéreo internacional de cargas. Tributação das empresas nacionais. Quanto às empresas estrangeiras, valem os acordos internacionais – reciprocidade, viagens nacional ou internacional – diferença de tratamento. Ausência de normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas. Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a união quando esta se apresenta na ordem externa, não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo, de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional, inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras”.*

*Ação julgada parcialmente procedente.*

A procedência parcial deveu-se à exclusão do transporte de carga nacional, que o STF entendeu passível de ser instituído pela legislação ordinária, com fulcro na LC 87/96 – hipótese que não fora questionada na representação.

Nesse julgamento, sobressaiu-se o voto do Ministro **Nelson Jobim**, que analisou, uma a uma, todas as inconsistências da lei complementar 87/96 para regular a prestação de serviços de transporte aéreo – de forma especial, no que concerne ao de passageiros, realizado entre um ou mais Estados da Federação – impedindo a atuação do princípio da não-cumulatividade a que se sujeita o ICMS, tal como sustentado pelo SNEA, na representação ofertada ao Procurador-Geral da República.

Seu substancioso voto acabou por influenciar a maioria dos Ministros, como dá conta o seguinte trecho do voto do Ministro **Celso de Mello**, louvando-se em doutrina de Ives Gandra da Silva Martins:

*“Também entendo, Senhor Presidente, que a Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece normas gerais em matéria de ICMS, revela-se conflitante com o texto da Constituição da República, no ponto em que inviabiliza, em tema de transporte aéreo de passageiros e de transporte aéreo internacional de cargas, a incidência de postulados básicos inerentes a esse tributo estadual.*

*Com efeito, como bem o demonstrou, em substancioso voto, o eminente Ministro NELSON JOBIM, as estruturas e as regras que compõem o diploma legislativo em questão, bem assim o sistema instituído em nosso País, em tema de transporte aéreo de passageiros e de transporte internacional de cargas, frustram a aplicabilidade do postulado constitucional da não cumulatividade do ICMS – ante a ausência de qualquer mecanismo de creditamento ou de compensação do valor desse imposto –, tornam inviável, notadamente em função das peculiaridades que caracterizam o serviço de transporte aéreo de passageiros, a própria incidência da alíquota pertinente a esse tributo, considerada a impossibilidade de qualificar-se, aquele em cujo nome é extraído o bilhete de passagem, como consumidor final, ou não, e como contribuinte, ou não do ICMS, e ferem postulado da isonomia, ao permitirem, contra o que veda o art. 150, II, da Constituição, tratamento desigual entre empresas aéreas nacionais e estrangeiras, dispensando a estas últimas, vantagem de índole tributária, fundada na concessão, por tratado ou convenção internacional de isenção, em matéria de ICMS.*

*Na realidade a Lei Complementar nº. 87/96, precisamente por*

*desconhecer a especificidade dos serviços de transporte aéreo de passageiros, veiculou uma estrutura normativa incapaz de tornar aplicáveis, a esse específico setor da atividade econômica, os postulados fundamentais que regem, no plano constitucional, a incidência do ICMS, comprometendo, desse modo, as diretrizes básicas, que previstas no art. 146 da Carta Política, definem, em matéria tributária, a função da lei complementar.*

*Cabe ter presente, neste ponto, o significado da função constitucional da lei complementar e que se refere o art. 146 da Carta Política.*

*Uma das funções essenciais da lei complementar consiste em viabilizar a regulação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas estatais, além de estabelecer normas gerais pertinentes à definição de tributos e dos elementos componentes de suas respectivas hipóteses de incidência.*

*Com esse reserva de constitucional de lei complementar, buscou-se atribuir, a essa qualificada espécie de caráter legislativo – considerado o inquestionável relevo político-jurídico das matérias que nela podem ser disciplinadas – a condição de instrumento essencial de limitação normativa da ação tributante do estado, em ordem a conferir proteção efetiva e dispensar tutela plena aos sujeitos passivos da obrigação tributária.*

*É por essa razão que o eminente Professor IVES GANDRA MARTINS (“Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 6, tomo I, p.75, 1990, Saraiva), em autorizado magistério, ressalta que a lei complementar em questão cumpre dupla função tutelar, pois, além de representar elemento de estabilização do sistema jurídico-tributário instituído pela Carta da República, atua como fator de concretização das garantias que compõem o próprio estatuto dos contribuintes.”*

## V – Conclusão

Muitos outros casos, em que, como nestes, tive o privilégio de atuar diretamente, ao lado do *advogado Ives Gandra da Silva Martins*, defendendo teses lastreadas na doutrina do *jurista Ives Gandra da Silva Martins*, mereceriam ser relatados neste volume.

Se escolhi os que abordaram o tema da lei complementar tributária, é porque, a meu ver, demonstram, com nitidez, a intensa participação de nos-

so homenageado na conformação do papel dessa espécie legislativa, em nosso direito positivo e na jurisprudência

Junto ao legislador, contribuiu, como *cidadão*, para o aprimoramento redacional da norma que sempre considerou “a espinha dorsal” do sistema tributário, impedindo que fórmulas mais restritas amputassem a função integradora de instrumento fundamental para revelar o verdadeiro alcance das normas constitucionais.

Como *advogado*, fez valer, perante os Tribunais, o direito de seus constituintes e a higidez do sistema tributário, em face de legislação desafiadora da supremacia da Carta Política.

Como *jurista*, soube alicerçar sua exegese em sólidos fundamentos jurídicos, fazendo-a prevalecer a ponto de granjear o respeito dos julgadores e de transformar-se em doutrina invocada pelo Guardião da Constituição, que é o Supremo Tribunal Federal, como argumento de autoridade para expurgar do ordenamento normas maculadas pelo vício maior.

Não se pode vislumbrar atuação mais fecunda para um operador do direito.

Nem mais coerente para quem defende que: “O Direito abstrato apenas ganha vida quando praticado. E os momentos mais dramáticos de sua realização ocorrem no aconselhamento às dúvidas que suscita, ou no litígio dos problemas que provoca. Qualquer questão encerra-se apenas quando transitada em julgado e, até que isto ocorra, o constituinte espera de seu procurador dedicação sem limites nem fronteiras”<sup>36</sup>.

---

(36) Decálogo do Advogado – Ives Gandra da Silva Martins.

# NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE FÉRIAS NÃO GOZADAS E LICENÇA-PRÊMIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS

*O correto aprendizado do Direito não se faz sem o sentido de humanidade que orienta a busca e a realização da justiça. Tinha consciência do que aprenderia quando, já no primeiro ano de Universidade, fui admitido como estagiário pelo Professor Ives Gandra. Outras lições ele haveria de nos dar, igualmente importantes e duradouras: o discernimento, a independência, a coragem social e política numa época em que o Direito enfrenta, no plano global, a maior de todas as suas crises.*

*Francisco José de Castro Rezek*

O trato dessa matéria foi de início marcado, como o de diversas outras, pela oposição entre o entendimento do Fisco e o dos contribuintes, este último apoiado em boa advocacia e doutrina, e afinal consagrado pela Justiça.

Sob a ótica da Fazenda Nacional os valores recebidos à consideração das férias não gozadas e da licença-prêmio não teriam natureza indenizatória, configurando sua percepção fato gerador do imposto de renda da pessoa física, nos termos do artigo 3º, §1º e §4º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, vigente na época, onde se lia:

*“Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*(...)*

*§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”*

O artigo 6º da mesma Lei dispunha sobre a isenção do imposto, e o fazia nestes termos:

*“Art. 6º. Ficam isentos do Imposto sobre a Renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoa física:*

(...)

*V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei,...*"

Era do entendimento da Fazenda Nacional que as somas correspondentes tanto às férias não gozadas quanto à licença-prêmio, independentemente da denominação desses rendimentos, não se ajustavam ao exato âmbito da *indenização* prevista em lei. Sobre tais somas haveria de incidir, assim, o Imposto de Renda.

A tese defendida pelo Professor Ives Gandra, em contraste com a do Fisco, consistia basicamente em que as férias não gozadas e a licença-prêmio tinham natureza indenizatória, não caracterizando renda ou proventos de qualquer natureza. Vejamos. A Constituição Federal, no que respeita à competência da União para instituir impostos, estabelece:

*"Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

*III - renda e proventos de qualquer natureza."*

E o Código Tributário Nacional, com estatura de lei complementar à Constituição, dispõe:

*"Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."*

O imposto incide, pois, sobre a *renda* proveniente do capital (como os juros ou o aluguel), do trabalho (como o salário, os vencimentos, os honorários) e da combinação de ambos (como na atividade empresarial). Entram ainda no conceito de renda os "proventos de qualquer natureza", acréscimos patrimoniais não compreendidos nas hipóteses do inciso I do art. 43 do CTN: assim os proventos da aposentadoria, que não configuram exatamente uma renda trabalho, nem do capital ou da combinação de ambos.

O direito a férias, por seu turno, é assegurado pela Constituição Federal quando preceitua:

*“Art. 7º: São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social.*

*(...)*

*XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.”*

Esse direito alcança todos os trabalhadores e, assim, também os servidores públicos, mesmo aqueles submetidos ao regime estatutário, de vez que o § 3º do artigo 124 da Constituição Federal determina:

*“§ 3º – Aplica-se aos servidores a que se refere o caput deste artigo, o disposto no artigo 7º, IV, VI, VII, IX, XII, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII e XXX, da Constituição Federal.”*

Nas lições de Amauri Mascaro Nascimento<sup>37</sup>:

*“O direito do empregado às férias obedece ao Princípio da Irrenunciabilidade, uma vez que o empregado não pode ‘vender’ as férias, terá o direito de goza-las e a lei prevê apenas parte dessa conversão em dinheiro, através do abono de férias, de duvidosa constitucionalidade”.*

O direito a férias anuais remuneradas dos servidores públicos, como dos trabalhadores em geral, é matéria incontroversa. Ocorre que diante de absoluta necessidade do serviço, em situações excepcionais, esse direito pode ser compensado, ou adiado, a critério da autoridade administrativa. O adiamento das férias só se justifica quando, por escassez de pessoal ou excesso de serviço, a atuação do Poder Público está ameaçada de sofrer solução de continuidade. É assim o *princípio da continuidade do serviço público* que justifica que o servidor não entre em férias quando completado seu período aquisitivo.

As férias, no Estatuto dos Funcionários Públicos do Estado de São Paulo, estão previstas a partir do art. 176, que a certa altura preceitua:

*“§ 2º – É proibida a acumulação de férias, salvo por absoluta necessidade de serviço e pelo máximo de dois anos consecutivos.”*

As férias têm entre suas finalidades elementares a de proteger a saúde do servidor, de onde a proibição da acumulação de férias, nos termos do dispo-

---

(37) NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Iniciação ao Direito do Trabalho*, Editora LTR, 25ª Edição, São Paulo, 1999, pág. 305.

sitivo transcrito. Contudo, em decorrência da *necessidade do serviço*, do *princípio da continuidade do serviço público* e, em última análise, da *supremacia do interesse público sobre o particular*, nem sempre o direito a férias pode ser de fato exercido pelo servidor público. A solução encontrada para que o Estado não ganhe em prejuízo de seu agente tem sido o *pagamento das férias em dinheiro*, prática que na realidade se caracteriza como uma *indenização*.

A respeito da supremacia do interesse público, Celso Ribeiro Bastos<sup>38</sup> ensina:

*“A supremacia do interesse público não existe tão-somente para esmagar o indivíduo sob uma juridicidade consagradora de privilégios injustificáveis. Essa supremacia do interesse coletivo tem que encarnar privilégios legítimos. Vale dizer, recursos jurídicos que o direito administrativo dispõe e que são absolutamente indispensáveis para o atingimento dos fins coletivos, mediante o menor custo possível para o cidadão. No caso da desapropriação, embora violentando-se a vontade do particular quanto ao não desejá-la efetuada, não fica o Poder Público excluído do dever de indenizá-lo patrimonialmente. O que demonstra que a supremacia do interesse público tem que ser exercida com todo respeito aos interesses individuais, sem o que estes se tornariam letra-morta.*”

*O interesse coletivo, portanto, sobrepõe-se ao particular sem a quebra do Estado de Direito. É por isso que esta, a supremacia, existe sobretudo pela consagração de instrumentos jurídicos privilegiados mais do que propriamente pela atuação administrativa, porque nesse particular o atuar do Poder Público se submete integralmente à lei; por conseguinte, ele não pode, sob fundamento da supremacia do interesse público, improvisar medidas que sacrifiquem o particular.”*

Ora, nenhuma *indenização* ou *reparação de direito* tipifica a materialidade do fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, visto que representa o ressarcimento compensatório de uma perda efetivamente sofrida, à ocasião do impedimento de gozar normalmente das férias ou da licença-prêmio.

A *indenização*, um conceito de direito civil, conforme o ensinamento de Washington de Barros Monteiro<sup>39</sup>:

---

(38) BASTOS, Celso Ribeiro, *Curso de Direito Administrativo*, Editora Saraiva, 4ª Edição, São Paulo, 2000, pág. 29/30.

(39) MONTEIRO, Washington de Barros, *Curso de Direito Civil*, Editora Saraiva, 16ª Edição, São Paulo, 1981, Volume 4, pág. 336.

*“deve ser justa, isto é, deve corresponder efetivamente ao real prejuízo sofrido pela parte lesada. Como o próprio étimo deixa entrever, indenizar é desfazer o dano, recompor a situação primitiva, anular os efeitos da lesão jurídica.”*

E na lição de Silvio Rodrigues<sup>40</sup>:

*“Indenizar significa tornar indene, isto é, reparar o prejuízo porventura sofrido. De modo que, em regra, não deve o prejudicado experimentar lucro na indenização.”*

Ora, se o objetivo da indenização é a restauração do estado anterior à lesão, isso à evidência não importa acréscimo patrimonial.

Como bem observa Lourival Gonçalves de Oliveira<sup>41</sup>:

*“O direito originário do servidor é de gozo de férias, de caráter nitidamente sanitário. Com ele poderá compensar os desgastes físicos e especialmente psicológicos oriundos do ano de trabalho. Ao requerer esse direito e o ver negado unicamente por ser interesse do serviço de que continue no trabalho, não estará a usufruir das férias sanitárias; muito menos se pode ver no pagamento que as substitui, se é que os valores em pecúnia têm esse condão, outra coisa que não seja indenização, inteiramente diversa de renda ou proventos.*

*O gozo de férias pelo servidor público pode ser temporariamente adiado em nome do superior interesse público, mas jamais afastado. A impossibilidade do exercício desse direito aponta à necessidade da respectiva reparação patrimonial.*

(...)

*Ora, à luz de tais subsídios é perfeitamente verificável que a indenização paga em pecúnia ao servidor por férias não gozadas não vem somar ou crescer ao seu patrimônio, mas apenas recompõe o prejuízo sofrido pelo não-gozo de férias sanitárias em razão do superior interesse do serviço público. Esse pagamento compensa ou recompõe o dano sofrido pelo servidor, repara, repõe, reequilibra, mas mantém indene, intocável, igual, o patrimônio constituído em visão maior por seus perences e valores materiais e imateriais.”*

(40) RODRIGUES, Silvio, *Curso de Direito Civil*, Editora Saraiva, São Paulo, Volume 2, pág. 289.

(41) OLIVEIRA, Lourival Gonçalves de, *Comentários às Súmulas do Superior Tribunal de Justiça*, Editora Saraiva, São Paulo, 1998, 3º Volume, pág. 69/71.

E a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, em face dos artigos 109 e 110 do CTN, assim concebidos:

*“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.*

Para efeito de imposição tributária, não pode a lei modificar ou subverter o conceito de direito civil, como pretendeu a Fazenda ao incluir no conceito de renda a reparação jurídica que configura indenização. O valor em exame se assemelha à indenização por desapropriação, para recompor o patrimônio desfalcado de alguém, que deve ser justa. O desapropriado não há de perder nem ganhar: simplesmente seu patrimônio há de ser recomposto, ficando assim fora do campo de incidência do imposto, por não constituir renda nem acréscimo patrimonial. Foi esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal na Representação nº 1260-3, resultante de um pedido do Instituto dos Advogados de São Paulo ao Procurador Geral da República, para declaração da inconstitucionalidade da exigência de imposto à pessoa física sobre indenização por desapropriação de imóvel. (D.J. 18/11/88 – Tribunal Pleno).

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Djaci Falcão, proferido no Recurso Extraordinário nº 72.014, do qual se transcreve o trecho abaixo:

*“Na desapropriação há um ato jurídico complexo de direito público, um ato de soberania, por força do qual se dá a perda da propriedade de pessoa física ou jurídica, ‘por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro’ (art. 153, § 22, da CF). Impõe-se o pagamento do justo valor em dinheiro, a fim de recompor o patrimônio do expropriado, pela perda sofrida. Não se cuida, vale insistir, de operação de venda, nem mesmo de venda forçada, conceito hoje superado. A rigor, não se busca o elemento preço, próprio do contrato de compra e venda, mas a reposição no patrimônio do expropriado do justo valor do bem de que ficou privado. Em síntese, objetiva-se o resguardo da integridade do pa-*

**trimônio. Por isso, não é de se permitir que a indenização seja alcançada pelo imposto.**"

Se em domínio estritamente patrimonial assim tem sido entendido, não se poderia imaginar diferente tratamento para o caso da privação de direito cujo escopo era o de proporcionar descanso necessário ao reequilíbrio psíquico e orgânico do servidor público. Não recomposto esse equilíbrio pelo meio previsto como regra pelo legislador, a reparação possível é a indenização.

Roque Carrazza<sup>42</sup> faz ampla análise do tema e observa com rigor:

*"A quantia recebida pelo servidor público, a título de ressarcimento, pelas férias e licenças-prêmio vencidas e não gozadas, por absoluta necessidade de serviço, é simples indenização. É medida reparatória que recompõe seu patrimônio, mas que absolutamente não lhe cria, sob aspecto jurídico, riquezas novas, é dizer, rendimentos ou ganhos de capital (proventos). Temos por indisputável, pois, que o pagamento, em dinheiro, das férias e licença-prêmio não gozadas, por necessidade de serviço público, tem caráter indenizatório." (Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 52, p. 181).*

E o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em julgamento de 31 de outubro de 1990, aprovou parecer exarado por comissão constituída pelos Desembargadores Torres de Carvalho, Sabino Neto e Franciulli Netto (Processo nº 6/90 – DESU – 6) no sentido de ser impertinente o desconto em folha do Imposto de Renda, em se tratando de indenização por férias ou licença-prêmio não gozadas, determinando sua dispensa mediante requerimento do interessado.

A jurisprudência se orientou nesse mesmo sentido, como se verifica da liminar concessiva de pedido de tutela antecipada, proferida pela Juíza Federal Therezinha Godoy Bueno, da 2ª Vara da Justiça Federal da Seção Judiciária de Santos:

*"Cuida-se de Ação proposta sob o rito ordinário, com pedido de antecipação de tutela jurisdicional, com fulcro no art. 273 do CPC. Visa a abstenção da prática de quaisquer atos administrativos ou judiciais tendentes a exigir a cobrança de débito relativo ao Imposto de Renda. (.....) Tanto a doutrina quanto a jurisprudência sustentam que*

---

(42) CARRAZZA, Roque Antonio, in *Revista do Direito Tributário* nº 52, Editora RT, São Paulo, 1990, pág. 181.

*não incide Imposto de Renda sobre o valor pago em dinheiro pelo empregador a empregado, relativo a férias e licenças-prêmio, quando este, por necessidade de serviço, não as gozou em tempo hábil. (.....) Diante de tais considerações, DEFIRO O PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DA TUTELA para suspender a exigibilidade do crédito tributário, até decisão final."*

De igual maneira estatuiu o acórdão proferido pela 8ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça de S.Paulo no processo nº 140.933-1-SP, publicado na RJTJESP, vol. 133, pág. 203, tendo como relator o Desembargado Franklin Nogueira. Ali se lê:

*"Entende-se que as quantias pagas aos servidores, a título de férias ou licença-prêmio, não constituem rendimentos tributáveis, porque se destinam à sua saúde, por não ter sido gozado em razão de imperiosa necessidade do serviço público. (.....) Observe-se, também, que o Código Tributário Nacional, no artigo 43, incisos I e II, estabelece o fato gerador do tributo em tela que é a aquisição de disponibilidade econômica nova ou seja, situações de que resultem o surgimento de riqueza nova ou de acréscimo patrimonial. Este conceito de acréscimo patrimonial, sem dúvida, abrange salários, abonos e demais vantagens pecuniárias percebidas em razão do cargo ou função, mas não indenizações. Estas não constituem produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Mas sim de um ato em benefício da saúde. (.....) Segurança concedida para não retenção do imposto de renda na fonte sobre essa pecúnia."*

No mesmo sentido as Apelações Cíveis nºs 145.814-1, 146.277-1, 144.715-1, 146.258-1, 149.360-1/3; os MM.SS. nºs 139.953-1, 143.811-1 e 146.803-1; e ainda os Embargos Infringentes nº 162.864-1/2-02, entre outros.

O Superior Tribunal de Justiça, ao examinar a questão, decidiu pela não-incidência do imposto de renda, conforme os seguintes julgados:

(1) RESP Nº 34988-0-SP (DJ 8/11/93)

**"IMPOSTO DE RENDA – FÉRIAS NÃO GOZADAS INDE-  
NIZADAS – NÃO-INCIDÊNCIA.**

*O pagamento em dinheiro das férias não gozadas, porque indeferidas por necessidade do serviço, não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e também não representa acréscimo patri-*

*monial, não estando, portanto, sujeitas a incidência do imposto de Renda.*

*Recurso improvido.”*

Nesse Julgado, foi relator o Ministro GARCIA VIEIRA, que assim fundamentou o seu voto:

*“Compete à União instituir imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” (Const. Federal art. 153, inciso III) e o pagamento de férias indeferidas por necessidade de serviço não é renda e nem provento de qualquer natureza. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica de rendas e de proventos de qualquer natureza. Renda é o “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e proventos os “acréscimos patrimoniais” (art. 43, itens I e II do CTN).*

*Ora, o pagamento em dinheiro das férias não gozadas porque indeferidas por necessidade do serviço não é produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos e também não representa acréscimo patrimonial. É ele na realidade uma indenização paga ao servidor para compensá-lo dos desgastes sofridos pelo longo período de trabalho, sem gozar do descanso garantido pela lei. A exemplo das indenizações decorrentes de desapropriação ou de acidente de veículos da administração pública, o pagamento de férias não gozadas constitui uma indenização.”*

(2) RESP 36.476-0-SP

**“IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS NÃO GOZADAS INDENIZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA.**

*O pagamento em dinheiro das férias não gozadas, porque indeferidas por necessidade do serviço, não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e também não representa acréscimo patrimonial, não estando, portanto, sujeitas à incidência do imposto de renda. Recurso improvido.”(RSTJ – março 94 – pg. 228).*

(3) RESP Nº 43393-2/SP

**“TRIBUTÁRIO. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. FÉRIAS NÃO GOZADAS. INDENIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Consoante entendimento que se cristalizou, na jurisprudência, o pagamento (“in pecúnia”) de férias não gozadas – por necessidade do serviço – ao servidor público, tem a natureza jurídica de indenização,*

*não constituindo espécie de remuneração, mas, para reparação do dano econômico sofrido pelo funcionário.*

*Erigindo-se em reparação, a conversão em pecúnia, das férias a que a conveniência da Administração impediu o auferimento, visa, apenas, a restabelecer a integridade patrimonial desfalcada pelo dano. A percepção dessa quantia indenizatória não induz em acréscimo patrimonial e nem em renda tributável, na definição da legislação pertinente.*

*O tributo, na disciplina da lei, só deve incidir sobre ganhos que causem aumento de patrimônio, ou, em outras palavras: sobre numerário que se venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte.*

*Recurso Especial a que se nega provimento. Decisão por maioria de votos.” (Brasília, 27 de Abril de 1994)*

(4) RESP Nº 39.700-6-SP

**“TRIBUTÁRIO. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. FÉRIAS NÃO GOZADAS. INDENIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Consoante entendimento que se cristalizou, na jurisprudência, o pagamento (“in pecúnia”) de férias não gozadas – por necessidade do serviço – ao servidor público, tem a natureza jurídica de indenização, não constituindo espécie de remuneração, mas, mera reparação do dano econômico sofrido pelo funcionário.*

*Erigindo-se em reparação, a conversão, em pecúnia, das férias a que a conveniência da Administração impediu o auferimento, visa, apenas, a restabelecer a integridade patrimonial desfalcada pelo dano. A percepção dessa quantia indenizatória não induz em acréscimo patrimonial e nem em renda tributável, na definição da legislação pertinente.*

*O tributo, na disciplina da lei, só deve incidir sobre ganhos que causem aumento de patrimônio, ou, em outras palavras: sobre numerário que se venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte.*

*O tributo, na disciplina da lei, só deve incidir sobre ganhos que causem aumento de patrimônio, ou, em outras palavras: sobre numerário que se venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte.*

*Recurso Especial a que se nega provimento. Decisão por maioria de votos.”*

(5) RESP Nº 39.532-1-SP

**“FUNCIONÁRIO PÚBLICO – FÉRIAS NÃO GOZADAS – INDENIZAÇÃO – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA – IMPOSSIBILIDADE.**

*Consoante entendimento que se cristalizou na jurisprudência, o pagamento (“in pecúnia”) de férias não gozadas (por necessidade do serviço) ao servidor público tem a natureza jurídica de indenização, não constituindo espécie de remuneração, mas mera reparação do dano econômico sofrido pelo funcionário. Erigindo-se em reparação, a conversão, em pecúnia, das férias a que a conveniência da Administração impediu o auferimento visa apenas restabelecer a integridade patrimonial desfalçada pelo dano. A percepção dessa quantia indenizatória não induz em acréscimo patrimonial, nem em renda tributável, na definição da legislação pertinente. O tributo, na disciplina da lei, só deve incidir sobre ganhos que causem aumento de patrimônio, ou, em outras palavras, sobre numerário que se venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte. Recurso Especial a que se nega provimento. Decisão por maioria de votos. (STJ – 1ª T.; Rec. Esp. nº 39.532-1-SP; Rel. Min. Demócrito Reinaldo; j. 27.04.94; maioria de votos.)”*

(6) RESP. Nº 26.998-6 – SÃO PAULO

**“IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS NÃO GOZADAS POR NECESSIDADE DO SERVIÇO. INDENIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.**

*I - O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço tem natureza indenizatória, portanto, não é renda nem proventos de qualquer natureza, mas, sim uma recomposição a um prejuízo anteriormente sofrido pela pessoa que as recebe, não redundando em acréscimo patrimonial, por isso que não está sujeita à incidência do imposto de renda.”*

Ao cabo de uma série de julgados no mesmo sentido, acolhendo as razões da corrente doutrinária do Professor Ives Gandra, o Superior Tribunal de Justiça consolidou tal orientação na Súmula 125, publicada no DJU de 15, 16 e 19/12/94 com o seguinte enunciado:

*Súmula 125 – “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.”*

O mesmo ocorreu em relação à licença-prêmio. Oportuno foi o trabalho doutrinário de YOSHIKI ICHIARA<sup>43</sup>, em cujo contexto se lê:

*“Se o gozo do direito à licença é frustrado por absoluta necessidade do serviço, sob a invocação dos princípios da supremacia do interesse público sobre o particular, da continuidade do serviço, etc. e sendo tal direito convertido em pecúnia, esta compensação caracteriza também uma indenização. Sendo a atividade administrativa vinculada à vontade e às regras da lei, quando a autoridade competente nega o direito ao gozo da licença-prêmio, há na realidade uma agressão ao patrimônio do servidor, sendo a compensação em pecúnia uma reparação, aliás a única possível.”*

A jurisprudência do STJ também se erigiu pacífica ao determinar a não-incidência do imposto de renda sobre licença-prêmio não gozada, em razão da necessidade do serviço público, conforme se depreende das seguintes ementas:

(1) RESP Nº 32.829-2-SP

*“RECURSO ESPECIAL. LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA POR NECESSIDADE DO SERVIÇO. PAGAMENTO DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.*

*O pagamento de licença-prêmio, como das férias, não gozadas por necessidade do serviço, pela sua natureza indenizatória, não está sujeito à incidência do imposto de renda.”*

(2) RESP. Nº 39.872.0 – SÃO PAULO

*“RECURSO ESPECIAL. LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA POR NECESSIDADE DO SERVIÇO. PAGAMENTO DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.*

*O pagamento da licença-prêmio, como das férias, não gozadas por necessidade do serviço, pela sua natureza indenizatória, não está sujeito à incidência do imposto de renda.”*

---

(43) ICHIARA, Yoshiaki, in *Revista de Direito Tributário* nº 54, Editora RT, São Paulo, 1990, págs. 202/206.

O Superior Tribunal de Justiça editaria mais tarde a Súmula 136, publicada no DJU de 17/05/95, e assim redigida:

*Súmula 136 – “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito ao imposto de renda.”*

Desse modo, tanto em relação às férias não gozadas como em relação à licença-prêmio, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que quando recebidas em pecúnia não são passíveis de incidência do imposto de renda, pois possuem natureza indenizatória, não configurando o fato gerador.

Na trilha da orientação pretoriana do Superior Tribunal de Justiça, os órgãos julgadores administrativos adotaram a mesma interpretação. Assim as decisões do 1º Conselho de Contribuintes, dando pela não-incidência do imposto de renda sobre férias não gozadas, consubstanciadas nas seguintes ementas:

*“IRPF – SERVIÇO PÚBLICO – PAGAMENTO DE FÉRIAS NÃO GOZADAS – NÃO-INCIDÊNCIA – À vista de reiterada e uniforme jurisprudência consubstanciada pela Súmula nº 125 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o pagamento de férias não gozadas, porque indeferidas por necessidade do serviço não se caracteriza como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e também não representa acréscimo patrimonial, a teor do art. 43 do CTN, não se sujeitando, portanto, à incidência do Imposto de Renda.”(Processo administrativo nº 10880/001.180/94 – 12)*

*“IRPF – INDENIZAÇÃO POR FÉRIAS NÃO GOZADAS – Sobre o valor da indenização recebida por férias não gozadas, quando for comprovada necessidade de serviço, não incidirá o Imposto de Renda, por se tratar de verba indenizatória.”(Processos Administrativos nºs 10880.012658/94-40 e 13897.00091/94-50)*

Assim, apesar do empenho da Fazenda Nacional na defesa da tese de que as férias e a licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço não caracterizariam verbas de natureza indenizatória, o entendimento do Judiciário e afinal também o do contencioso administrativo se fixaram em entender como descabida a exigência do imposto de renda sobre férias não gozadas e licença-prêmio dos magistrados, tendo o Superior Tribunal de Justiça sumulado seu entendimento nas súmulas 125 e 136.

Lourival Gonçalves de Oliveira ensina<sup>44</sup>:

*“A rigor a licença-prêmio ou equivalente deve ser gozada pelo servidor e, excepcionalmente, paga em pecúnia. Nada pode justificar pagamento que não seja a necessidade do serviço. Se ausente, torna-o impossível e obrigatório o gozo do benefício. Inadmitido estivesse o servidor em atividade, sem precisão, menos ainda se admitiria o evento funcional corresponde a dispêndio de recursos. Logo, implícito no pagamento da licença-prêmio em pecúnia o requisito da necessidade do serviço. Esse caráter determinante e inafastável inexistem requerimentos, verificações ou formalismos, até mesmo que o servidor pretendesse gozar o benefício e que lhe tivesse sido negado. O próprio titular pode requerer a conversão em pecúnia, sob condição de permanência no trabalho; o simples deferimento ou mesmo o pagamento pressupõem necessidade do serviço que se caracteriza mais pelas circunstâncias fáticas que pela declaração formal. Afinal, inafastável o entendimento de que, por força de superior princípio de Direito Administrativo, inexistem atos administrativos válidos que não se façam por interesse e necessidade da Administração. A singela permanência do servidor em exercício, mesmo adquirido o direito a licença-prêmio, com posterior indenização, é clara demonstração do interesse e necessidade do serviço.*

(...)

*O que ocorre com o pagamento da licença-prêmio não gozada é simples transformação de benefício funcional em pecúnia, compensando o dano sofrido com o seu não gozo. Não tem ela capacidade de fazer crescer o patrimônio pessoal, mas apenas o repõe no estado anterior ao evento do gravame. Como sabido, quantias recebidas a título de indenização não constituem renda tributável, sujeitas ao Imposto de Renda.*

*Não se trata apenas de verificar da isenção tributária, mas sim da incorrência do fato gerador do Imposto de Renda ou até mesmo de qualquer outro tributo.”*

Por igual, o argumento da Fazenda de que por força do art. 153, III da Constituição Federal, cabe à União o regramento do imposto de renda e de que só o Poder Legislativo Federal pode conceder *isenção ou redução da base de cálculo*, é de evidente impertinência. Ocorre que o caso em exame coloca-

(44) OLIVEIRA, Lourival Gonçalves de, *Comentários às Súmulas do Superior Tribunal de Justiça*, Editora Saraiva, São Paulo, 1998, 3º Volume, pág. 119/120.

-nos em face de uma hipótese de não-incidência, o que não se confunde com uma hipótese de isenção. No quadro típico da não-incidência o fato ocorrido está fora do alcance da regra jurídica, não nascendo assim a obrigação de pagar tributo. Acresce que a competência tributária da União, consagrada no art. 153, inciso III da Constituição Federal, para instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza *não é totalmente livre*. Somente pode alcançar o *acréscimo patrimonial* experimentado durante um certo período. E a conversão de férias não gozadas em pecúnia, por necessidade de serviço público, não contém nenhuma dimensão patrimonial ou densidade econômica de renda.

No caso, de resto, a competência da União é tão-somente legislativa, já que por força do art. 157, I da Constituição o produto da arrecadação do imposto pertence ao Estado. A norma estabelece:

*“Art. 157 – Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:*

*I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.”*

Ora, não fazia sentido que, contrariando posição do próprio Estado de São Paulo, que firmou o entendimento da não-tributação das somas recebidas por férias e licença-prêmio indenizadas, pretendesse a União receber algo que afinal sequer lhe pertencia.

A Fazenda Nacional, ao fim e ao cabo, curvou-se ao entendimento dos tribunais por meio do Parecer PGFN/CRJ/Nº 921/99, autorizando a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais que versassem exclusivamente a cobrança, pela União, do imposto de renda sobre o pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço. Esse parecer disse:

*“5. Dimana da leitura das decisões acima transcritas a firme posição do Superior Tribunal de Justiça contrária ao entendimento da Fazenda Nacional. Impõe-se, outrossim, reconhecer que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram afastados por decisões unânimes e transitadas em julgado das Primeira e Segunda Turmas daquela Corte Superior. Por tudo isso, inevitável constatar a impossibilidade das Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça virem a modificar sua decisão.*

*6. Também, por ausência de matéria constitucional, não se viabilizará qualquer reexame perante o egrégio Supremo Tribunal Federal.*

7. *Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos nesta e em outras ações que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo na tese significará apenas alocar os parcos recursos colocados à disposição da Procuradoria da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.*

8. *Cumpre, pois, perquirir-se, em face do sobredito, e tendo por fundamento o disposto no art. 19, II, da Medida Provisória nº 1.770-49, de 03.06.99, e no artigo 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, é possível e recomendável ser dispensada a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos.”*

Posteriormente, confirmando o entendimento, adveio o Ato Declaratório Interpretativo nº 23, da Secretaria da Receita Federal, publicado em 25 de agosto de 2004, determinando que:

*“Os delegados e Inspetores da Receita Federal deverão rever de ofício os lançamentos referentes ao Imposto sobre a Renda incidente sobre os valores pagos (em pecúnia) a título de férias não gozadas, por necessidade do serviço, pelo servidor público, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito tributário.*

*A autoridade julgadora, nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, subtrairá a matéria de que trata o art. 1º na hipótese de crédito tributário já constituído cujo processo esteja pendente de julgamento.”*

Vale, por último, ressaltar a importância da tese cuja consagração resultou nas Súmulas 125 e 136 do Superior Tribunal de Justiça, na perfeita uniformização da jurisprudência e do entendimento da administração pública, no desafogamento do foro e na realização de justiça.

\*\*\*\*\*

A LUTA DE IVES GANDRA MARTINS  
CONTRA O IPTU PROGRESSIVO

*José Ruben Marone*

## 1. Introdução

Esta homenagem, em forma de livro, ao Dr. Ives Gandra Martins, por parte de nós advogados pertencentes a sua banca de advocacia de mais de quarenta anos, tem o caráter singelo do profundo afeto pela sua figura humana.

Falar do Professor Ives Gandra é falar do brilhante jurista, de opiniões sinceras e independentes, que desrespeita idéias, sem, nunca, desrespeitar pessoas; do formador de opinião sobre as grandes questões nacionais, as quais, dificilmente, deixam de passar pela sua influência, despreziosa e eficaz na consecução dos interesses nacionais.

Dr. Ives Gandra é um patriota fidedigno, que ama o Brasil e por ele trabalha, como, por exemplo, na elaboração graciosa de pareceres para a administração pública nas situações em que há agentes públicos imbuídos do verdadeiro *mínus público*, ou seja, da vontade que o interesse da coletividade prevaleça, mesmo que contra o interesse da administração pública, muitas vezes confundido com o da sociedade.

Outra postura que define Dr. Ives Gandra é a de que ele prefere conceituar como cidadãos e, não, como administrados, os brasileiros que, diariamente, sofrem com o Estado nacional, paquidérmico. Por esse conceito já se percebe a pessoa humana que vislumbra, no fenômeno jurídico, uma concepção tríplice de fato, valor e norma, em que se classifica o direito como ciência essencial, cuja compreensão deve ser universal e integrativa, com importância ao aspecto axiológico na exegese das normas.

Mas não é só.

Dr. Ives Gandra é, também, um amigo de todos; aquele que promove os que estão ao seu lado com o que há de mais raro e valioso na vida profissional, as oportunidades, e o faz a ponto de despertar sincera gratidão por todas as possibilidades de enriquecimento profissional que proporciona.

Dr. Ives, aconselha, orienta, sem nunca tirar o sorriso do rosto mesmo quando exaurido pelo cansaço. Exemplo a ser seguido, tanto profissional quanto pessoal, não impõe essa condição pelo uso da autoridade, que exerce de forma natural, sem ser autoritário e sob o manto da religiosidade impecável, trazida para o trabalho ordenado, constante, intenso e bem feito, oferecido a Deus com desprendimento.

Programado para não desistir, tudo o que faz, faz bem feito, do Karatê, à Poesia, passando pelo Direito e pela atuação no São Paulo Futebol Clube, time de seu coração.

Sua família espelha essas características; sua esposa, Dra. Ruth Martins é também exemplo, e seus filhos dão continuidade a essa postura, de formas e áreas variadas, mas com a mesma linha de integridade, valendo ressaltar a pessoa brilhante de Rogério Martins, com estilo próprio, e Roberto Martins, pessoa de conhecimento enciclopédico, bem definido pelas palavras do ícone Roberto Campos em que, ao comentar que seu livro, *Lanterna na Popa*, era muito vendido porém pouco lido, abriu a lembrança de que “Roberto, filho de Ives, advogado e tradutor, era um dos poucos que realmente leram e apreenderam o que leram”.

Por todas essas razões e inúmeras outras é que os autores deste livro-homenagem, são privilegiados e, no meu caso, agradeço ter recebido Dr. Ives Gandra mais do que contribuí a ele e à Advocacia Gandra Martins, o que faz surgir a obrigação de contribuir com tudo o que puder para a divulgação de seu legado intelectual, desfrutando sempre da total liberdade de entendimentos em todos os níveis do conhecimento.

## 2. A escolha do tema

O Dr. Ives sempre atuou, e é reconhecido por isso, na defesa dos contribuintes brasileiros forçados a suportar o ônus de uma federação paquidérmica de União, 27 Estados e mais de 5.500 Municípios, que no momento em que escrevo este artigo está quase em 40% do Produto Interno Bruto.

No âmbito municipal, uma das batalhas judiciais de grande expressão que tive o privilégio de acompanhar desde o seu nascedouro, em 1991, foi a da progressividade do IPTU, mais especificamente quando de meu ingresso

na Advocacia Gandra Martins, em 21 de abril desse ano, como estagiário de direito cursando o 2º ano da Faculdade Paulista de Direito, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a PUC.

Nos posicionamentos do Dr. Ives Gandra sobre a discussão da progressividade no IPTU, ficou clara sua coerência, acima de ideologias políticas diversas que tiveram representantes se alternando no poder executivo municipal, que, entretanto, mantiveram a mesma orientação em prol da cobrança do IPTU progressivo nos mandatos dos anos 90, privilegiando a arrecadação e não a sociedade.

Por tais características de polêmica envolvendo os Poderes Executivo Municipal e o Judiciário Paulista, em que a força do posicionamento do Dr. Ives Gandra se fez sentir acentuadamente em ambos, é que foi escolhida essa discussão para ser descrita neste trabalho.

### **3. A Polêmica em torno do IPTU progressivo nos tribunais e na imprensa**

O íter jurisprudencial da discussão e a polêmica denunciada pelos jornais deram-se da seguinte forma:

Em 1991, a sociedade paulistana viu-se à frente de um aumento substancial do IPTU, o que provocou uma celeuma geral, empurrando os contribuintes, com poder aquisitivo e instrução suficientes, ao Poder Judiciário; a Prefeita era Luiza Erundina, que pertencia à época ao Partido dos Trabalhadores.

A Constituição Federal de 88 autorizava, apenas, a progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, como forma de "*assegurar o cumprimento da função social da propriedade*", ou seja, autorizava, apenas, a denominada progressividade com natureza sancionatória, nos termos do § 1º do artigo 156, interpretado conjuntamente com os §§ 2º e 4º do art. 182.

Não só São Paulo, como diversos municípios, a partir de 1989, instituíram alíquotas progressivas para o IPTU em face do valor venal do imóvel, levando diversos contribuintes ao Poder Judiciário. À época a discussão se deu a respeito das hipóteses de permissão Constitucional da progressividade, inclusive à luz do princípio da capacidade contributiva.

O Poder Judiciário paulista provocado com as ações de controle difuso

de constitucionalidade, pulverizadas em 1ª Instância judicial, proferiu decisões em ambos os sentidos.

O 1º Tribunal de Alçada Civil tratou da matéria de forma vacilante, ora reconhecendo a impropriedade do IPTU progressivo, ora declarando sua pertinência perante o direito positivo, o que gerou recursos especiais extraordinários ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal.

Eis algumas decisões do 1º Tribunal de Alçada Civil:

**“IPTU – Progressividade – Adoção de critério generalizado para sua implantação – Inadmissibilidade – “Função Social da Propriedade” – Falta de conceituação legal – Débito fiscal anulado –**

No caso do IPTU o simples valor venal emerge insuficiente para dar a medida de capacidade contributiva. A progressividade estará afetada por vício insanável se levar em conta unicamente o valor do imóvel tributado, porque a posse de um imóvel de alto valor não significa que o proprietário disponha de altas somas em dinheiro para pagamento de uma alíquota desigual entre os contribuintes. Há necessidade de Lei Federal que defina a função social da propriedade e a partir de então, conforme o artigo 156, inciso IV, parágrafo I da Constituição Federal, a Prefeitura poderá, mediante Lei Municipal, definir o imposto progressivo. (1º TACIVIL – 3ª Câm.; Ap. nº 498.911-5-SP; Rel. Juiz Aloísio Toledo; j. 29.09.92; v.u.)”

**Apelação 497.468-5-1º TAC – 2ª Câmara**

*“O ‘punctum saliens’ da questão está em se saber se os arts. 156 inciso I, parágrafo primeiro e 182, parágrafo quarto, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil, tratam de hipóteses diversas, ou não. E a resposta parece óbvia: ambos disciplinam a mesma matéria, a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano. E esta progressividade, nos termos constitucionais, tem como finalidade assegurar o cumprimento da função social da propriedade, ou seja, deve obrigatoriamente atender ao art. 5º inciso XXIII, da Carta Magna.*

*Mas, como conceituar a função social da propriedade? A função social da propriedade tem caráter dinâmico, evolutivo, pois muda de acordo com as próprias alterações que vivem a surgir na estrutura da sociedade. Por outras palavras, são os reclamos da sociedade que ditam as regras definidoras do caráter social da propriedade. Dessa forma, sua conceituação definitiva, acabada é tarefa difícil. A Constituição*

*da República Federativa do Brasil atribuiu este encargo a lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, letra "a".*

.....

*A instituição de alíquotas progressivas ao IPTU pela Lei 10921/90, contraria as exigências constitucionais acima referidas, pois não se trata de descumprimento da função social da propriedade ensejando tal penalidade. Além disso, o próprio imposto, tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel, já estabelece uma progressão de valores a sua exigência, visto que os imóveis que possuem valor venal elevado, pagarão imposto maior. Isso porque o IPTU é tributo de caráter real, não pessoal, e sua graduação considera o imóvel tributado e não a pessoa que o possui, sendo pois, atendidos os princípios da capacidade contributiva do contribuinte e da igualdade tributária."*

#### **Apelação 465.119/0 – 1º TAC – 8ª Câmara**

*"Na atual Constituição, promulgada no dia 5 de outubro de 1988, a progressividade da alíquota do IPTU sofre profunda alteração, uma vez que nos termos do parágrafo 1º, do artigo 156, o IPTU "poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.*

*A progressividade das alíquotas do Imposto de Renda e do Imposto Territorial Rural, nos termos do artigo 153, § 2º e 4º, é ampla, mas com relação ao IPTU existe limitação constitucional, e somente poderá existir de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (parágrafo 1º do art. 156).*

*A capacidade contributiva ou a circunstância do imóvel ser de maior ou menor valor, por expressa disposição constitucional, não pode ser considerada na fixação da progressividade da alíquota do IPTU. O objetivo do legislador constituinte, com a progressividade no tempo, foi o de desestimular o proprietário do imóvel a mantê-lo de modo não condizente com sua função social.*

.....

*Sem rigorosa observância dos requisitos constitucionais, a progressividade não é admissível, e lei municipal que a instituir é de manifesta inconstitucionalidade."*

#### **Apelação 485.750/7 – 1º TAC – 8ª Câmara**

*"Sem rigorosa observância dos requisitos constitucionais a progressi-*

*vidade de alíquotas não é admissível, e lei municipal que a instituir é de manifesta inconstitucionalidade.*

*A lei municipal nº 10.921/90 instituiu a progressividade de alíquotas de acordo com o valor venal do imóvel e a sua destinação, sem considerar se ele cumpre ou não as exigências fundamentais do Plano Diretor do Município”,*

e mais adiante conclui:

*“A inconstitucionalidade de lei deve ser proclamada, todas as vezes que haja manifesta ou implícita divergência entre ela e o preceito maior. No caso dos autos, entretanto, há apenas falta de complementação de requisitos para a adoção do princípio acolhido pela Lei Maior e, portanto, configura-se mera hipótese de inaplicabilidade.”*

Posteriormente à toda a celeuma adveio a decisão do **PLENÁRIO** do **E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL** nos autos do **Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG**, no qual se questionou a constitucionalidade da Lei Municipal de Belo Horizonte nº 5.641/89, por adotar alíquotas progressivas para IPTU de acordo com o valor venal do imóvel. Referido acórdão foi assim ementado:

**“EMENTA:** - IPTU. Progressividade.

- No sistema tributário nacional é o **IPTU inequivocamente um imposto real.**

- Sob o império da atual Constituição, **não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte**, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)

- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, 1, S 1º.

- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte.”

Depois, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 204.827-5, declarou a inconstitucionalidade da Lei do Município de São Paulo nº 10.921/90, relativa ao IPTU de 1991; no RE n. 234.105-3/SP, foi reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança progressiva, instituída também por São Paulo, do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI.

A matéria extrapolou o âmbito do controle difuso de constitucionalidade em 1992, quando foi ajuizada **Ação Direta de Inconstitucionalidade** em face da Constituição paulista que repete os dispositivos da Constituição Federal que albergam os princípios violados pela progressividade. Após discussões acaloradas sobre a competência do Tribunal de Justiça que, inclusive, proferiu polêmica liminar, o **Plenário do E. Supremo Tribunal Federal**, nos autos do RE nº 199.281-6, proferiu acórdão contrário à progressividade do IPTU exigido pela Municipalidade de São Paulo no tocante ao exercício de 1992 assim ementado:

*“EMENTA: Recurso Extraordinário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de lei municipal. IPTU. Progressividade.*

*– O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 153.771, relativo à progressividade do IPTU, firmou entendimento que ‘no sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real’, e, assim sendo, sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) como o artigo 156, § 1º (específico).*

(...)

*Recurso extraordinário conhecido e provido, para julgar procedente a ação direta de inconstitucionalidade, declarando com eficácia **erga omnes**, inconstitucional o artigo 1º da Lei nº 11.152, de 30 de dezembro de 1991, do Município de São Paulo, na parte que altera a redação dos artigos 7º e 27 e respectivos parágrafos da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com redação que lhes foi conferida pelas Leis nºs 10.394, de 20 de dezembro de 1987, 10.805, de 27 de dezembro de 1989, e 10.921, de 30 de dezembro de 1990.”*

Desde 1991, foram inúmeras as manifestações do Dr. Ives Gandra nos jornais, em entrevistas de televisão e de rádio; tantas que não seria possível transcrevê-las neste trabalho. Isso deixou claro para todo paulistano informado, e para a comunidade jurídica brasileira, que Ives Gandra era contrário à progressividade fiscal no IPTU, pela sua inconstitucionalidade.

Uma dessas manifestações, que também albergou a questão da competência do Tribunal de Justiça, consta do importante jornal Folha de São Paulo que, em 22 de fevereiro de 1992, publicou o seguinte artigo de sua autoria:

*A lei municipal que regula a cobrança do IPTU em São Paulo é constitucional?*

*Isonomia e progressividade*

*Ives Gandra da Silva Martins*

**NÃO**

*A Progressividade Cria Um Tratamento Desigual, que só pode ser adotado se expresso na Constituição.*

*Aplicar-se-ia ao IPTU, como aplicado é ao imposto sobre a renda, o princípio da ampla progressividade? Reza o parágrafo 2º, inciso 1º, do artigo 153 da Cf, sobre o Imposto de renda que: "Parágrafo 2º – O imposto previsto no inciso 3º (IR): 1) será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei", (grifo meu), determinando o parágrafo 1º do artigo 156 que: "O imposto previsto no inciso I (IPTU) poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade" (grifos meus), complementado pelo artigo 182, parágrafo 4º, cuja dicção é a seguinte: "É facultado ao Poder Público Municipal mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena sucessivamente, de: 2) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (grifos meus).*

*Como se percebe, determinou o constituinte que a progressividade para o Imposto de Renda seja ampla, sem qualquer limitação, mas condicionou sua adoção para o IPTU apenas quando a propriedade não cumpra sua função social, sendo uma das penalidades para punir a detenção de propriedade anti sócia.*

*Como homenagem à inteligência dos constituintes, não posso admi-*

*tir que tenham declarado que a progressividade possa ser adotada para punir as propriedades anti-sociais, mas também para punir aquelas propriedades que cumpram sua função social.*

*Se quisessem os constituintes adotar a "progressividade ampla", teriam repetido o discurso do artigo 153, parágrafo 2º, inciso I. Se não o fizeram é porque limitaram sua utilização.*

*Qual seria a razão desta limitação? A meu ver, a limitação do princípio da progressividade reside em que atinge o princípio maior da igualdade, um dos cinco fundamentos dos direitos garantias individuais (art. 5º "caput" da C.F.). A progressividade cria tratamento desigual, motivo pelo qual apenas quando expressamente determinada pela Constituinte pode ser adotada, pois que representa exceção à isonomia, ora, sendo o IPTU um imposto despatrimonializante, na medida que não incide sobre a renda ou circulação de bens ou serviços; mas sobre um bem estático, reduzindo a disponibilidade econômica de quem paga, houve por bem o constituinte somente permitir, e casos excepcionais, sua adoção, no que, a meu ver, agiu corretamente.*

*Ora, o princípio da isonomia está plasmado na Constituição estadual de São Paulo, razão pela qual sua adoção pelo município fere-a, dramaticamente.*

*O fato de o mesmo princípio estar na Constituição Federal e na Constituição estadual é possível pelas áreas que lhe pertinem, na autonomia federativa, lembrando-se que o artigo 25 da CF apenas proíbe a adoção, pela Carta estadual, e princípios conflitantes com a lei suprema, o que não ocorre com aquele da isonomia. Até porque, se princípios semelhantes ou equivalentes fossem de impossível adoção pelos textos constitucionais ou municipais, por ser a CF exaustiva no delinear princípios e normas, pouquíssimo espaço caberia às leis supremas dos Estados e municípios, de inquestionável rigor jurídico, pois a exegese do Tribunal de Justiça de São Paulo.*

O mesmo jornal publicou, nos dias 04 e 12 de junho de 1992 as seguintes matérias:

### ***Juristas contestam Dallari***

*A defesa oral no STF (Supremo Tribunal Federal) feita pelo Secretário municipal dos Negócios Jurídicos, Dalmo de Abreu Dallari, à causa da Prefeitura pode ser mais um motivo para anular o processo de IPTU. A afirmação é do jurista Saulo Ramos, ex-ministro da Justiça no governo Sarney.*

O tributarista Ives Gandra Martins concorda com Ramos e explica a razão: "o exercício da advocacia é incompatível com o cargo de secretário de Governo. A proibição está no artigo 84, inciso I, do Estatuto da Ordem dos Advogados Brasileiros".

Dallari é advogado há mais de 30 anos e, assim, poderia representar a prefeitura se tivesse numa procuração. Mas sendo secretário municipal, ele está impedido de recebê-la, segundo os juristas.

A prefeitura informa que o secretário Dallari estaria faltando com sua obrigação se não fizesse essa defesa. "Ele é Secretário dos Negócios Jurídicos e está legitimamente investido no cargo de advogado", segundo a assessoria de imprensa da secretaria.

A assessoria também informa que, na próxima quarta-feira, Dallari deve voltar à Brasília para fazer novamente a defesa oral da reclamação da prefeitura junto ao Supremo Tribunal Federal.

### **Cidadania venceu, diz advogado**

Na opinião do advogado tributarista Ives Gandra Martins, a decisão do STF (Supremo Tribunal Federal) é uma vitória da cidadania. "O STF reconheceu a tese que eu vinha defendendo há algum tempo", ou seja, confirmou que os tribunais estaduais podem julgar a constitucionalidade de leis municipais.

Segundo Martins, se a tese de Erundina (de que o tribunal estadual não pode julgar leis municipais) fosse vencedora, haveria uma restrição aos direitos dos paulistanos, já que tradicionalmente, em matéria tributária, apenas 5% dos contribuintes lutam contra a ilegalidade de leis.

"Apenas os mais ricos vão à Justiça contra o governo. Para se evitar isso, a Constituição prevê o controle através de uma única ação, que vale para todos. Portanto, os benefícios com essa decisão foram os mais pobres", diz ele.

O advogado constitucionalista Celso Bastos concorda com a opinião de Martins. "É o início de uma jurisprudência que admite o controle das leis municipais pelos tribunais estaduais e mais um passo que se dá no sentido da decretação da inconstitucionalidade do IPTU de São Paulo".

O Presidente do Instituto dos Advogados de São Paulo, Rubens Approbato Machado, também aplaudiu a decisão do STF. Para ele, "isso vai reforçar o controle da legalidade das leis municipais".

*Para o professor de Direito Constitucional da USP Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a decisão do STF é muito importante e reforça a possibilidade da questão sobre a constitucionalidade de lei municipal ser decidida pelo tribunal estadual.*

*Mas, adverte Ferreira, “essa discussão é uma espécie de Guerra dos Cem Anos. Vai haver ainda muitos outros capítulos. O Tribunal de Justiça vai decidir sobre a constitucionalidade e depois, se perder, a prefeitura pode recorrer ao STF. Isso vai levar tempo.*

*Já o também professor de Direito Constitucional da USP José Afonso da Silva discorda da opinião de seu colega. Para ele, a decisão do STF não foi correta. “O Tribunal de Justiça só pode decidir sobre legalidade de lei municipal em relação à Constituição estadual. A progressividade é matéria da Constituição Federal”.*

Esta última manifestação deixou clara uma característica do Dr. Ives Gandra, a que se preocupa em dar ao Direito um cunho humano, tridimensional pela junção do fato, norma, e valor, ao lembrar da grande maioria dos paulistanos que não poderia contratar advogados, ou que estavam sendo tributados em valores importantes para sua condição social, mas insuficientes para cobrir o custo de uma discussão judicial.

A grande injustiça se comprovou, em 1998, quando o Supremo Tribunal Federal definitivamente julgou inconstitucional a cobrança do IPTU progressivo, uma vez que os valores do passado, injustamente cobrados, não foram devolvidos em sua integralidade a todos os contribuintes que recolheram, num exemplo típico da indústria das inconstitucionalidades própria dos governos brasileiros.

À época, o jornal O Estado de S. Paulo, especificamente em 18 de novembro de 1998, publicou a seguinte matéria:

*Justiça proíbe cobrança de IPTU progressivo.*

*Supremo Tribunal Federal julgou procedente ação ajuizada pela Procuradoria-Geral, que considerava forma de tributação inconstitucional; Prefeitura não poderá mais recorrer da decisão.*

*O Supremo Tribunal Federal (STF liquidou definitivamente as pretensões da Prefeitura de São Paulo em engordar seu caixa com arrecadação extra estimada em R\$ 860 milhões por meio da cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo, tributação que varia segundo o valor venal e a destinação do imóvel.*

*Por 9 votos a 1, os ministros do STF acolheram recurso extraordinário e julgaram procedente ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo procurador-geral de Justiça do Estado, Luiz Antonio Guimarães Marrey, contra o artigo 1º da Lei 11.152/91, que instituiu o IPTU progressivo.*

*O Presidente do STF, Ministro José Celso de Mello, não precisava se manifestar – exceto se houvesse empate –, mas mesmo assim fez questão de votar a favor da ação. O relator foi o ministro Moreira Alves. O ministro Sidney Sanches ausentou-se justificadamente. Apenas o Ministro Carlos Velloso votou contra, negando provimento ao recurso. A Prefeitura terá de extinguir o imposto progressivo, não podendo mais cobrá-lo dos contribuintes. Não cabe recurso contra a decisão do STF.*

*O IPTU progressivo foi criado na gestão da ex-prefeita Luiza Erundina (na época filiada ao PT), em 30 de dezembro de 1991. O Ministério Público Estadual tentou derrubar a medida, interpondo recurso perante o Tribunal de Justiça (TJ). Os desembargadores admitiram em liminar a inconstitucionalidade do projeto.*

*Em 1995, o Tribunal de Justiça reformou a decisão e a progressividade foi considerada constitucional. Em novembro de 1996, o então prefeito Paulo Maluf fez o mistério que pôde e, às vésperas da posse do então prefeito eleito Celso Pitta, decidiu fazer a cobrança.*

*Liminar – Pitta prosseguiu com a cobrança do IPTU progressivo, enviando a fatura suplementar aos contribuintes – muitos dos quais recolheram rapidamente os valores cobrados com receio de uma eventual execução judicial.*

*Para bloquear a nova cobrança, o procurador-geral ingressou com ação de inconstitucionalidade no STF e obteve liminar até julgamento definitivo do recurso extraordinário, obrigando a Prefeitura a se abster de exigir ou cobrar o IPTU, em juízo ou fora dele, com a progressividade de alíquotas. Para Marrey, os dispositivos dessa lei desprezam o princípio da capacidade contributiva.*

*Quando pediu concessão de liminar ao STF, o procurador-geral argumentou que “a obrigação tributária que a Prefeitura está prestes a exigir com a graduação de alíquotas acarretará, na prática, duplo e injusto ônus aos contribuintes paulistanos”. O ministro Celso de Mello, então vice-presidente do STF, concedeu liminar em janeiro. Ontem, finalmente, o Supremo decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança.*

### ***Pitta diz que valor será devolvido***

*Quem pagou o carnê extra enviado em 1997 deve procurar a Secretaria de Negócios Jurídicos*

*A Prefeitura vai devolver a quantia paga pelos contribuintes que quitaram o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) extra referente a 1992. A garantia foi dada pelo próprio prefeito Celso Pitta (PPB), por meio da Secretaria Municipal de Comunicação Social.*

*De acordo com a assessoria, quem pagou a diferença entre a alíquota de 0,2% e a que havia sido cobrada com base na progressividade terão de procurar o Serviço de Informação ao Cidadão da Secretaria dos Negócios Jurídicos.*

*Apesar de ter sido questionada no Supremo Tribunal Federal (STF), a cobrança foi iniciada pelo ex-prefeito Paulo Maluf e mantida por Pitta. Alegação: poderiam ser processados e condenados a ressarcir os cofres públicos por renunciar a uma receita municipal.*

*A princípio, a receita extra foi estimada em R\$ 400 milhões. Ontem, a Secretaria das Finanças informou que a maioria dos paulistanos cobrados não pagou e foi inscrita na dívida ativa – o cadastro dos devedores. O débito representa R\$ 860 milhões. Na prática, o IPTU de 1992 representa duas vezes a receita anual da cidade com o tributo e a dívida de curto prazo que Pitta deve transferir para o exercício de 1999.*

*A assessoria de Pitta não soube informar quantos contribuintes pagaram e o valor que o município terá de devolver. Em 1995, a expectativa era que cerca de 1 milhão dos 2,35 milhões de contribuintes fossem atingidos pela cobrança. A Secretaria das Finanças informou que poucos recolheram o imposto.*

*Pitta disse, ainda por meio de seus assessores, que sempre foi contrário à progressividade tributária.*

Por essa matéria ficou claro o jogo com os contribuintes municipais, sujeitos à força do poder tributante, ineficiente a ponto de ter que solicitar dos municípios a presença na administração para conseguir de volta o que não deveria ter sido cobrado seis anos antes.

Dessa mesma edição de O Estado de S. Paulo de sexta-feira, 18 de no-

vembro de 1998, constou a cronologia dos acontecimentos nos seguintes termos:

*30 de dezembro de 1991 – A prefeita Luiza Erundina, então no PT, cria o IPTU progressivo a partir de alteração na legislação municipal com alíquotas variáveis entre 0,2% e 5%.*

*Início de 1992 – O imposto recebe muitas críticas. Entre seus opositores, o candidato a prefeito Paulo Maluf (PPB).*

*13 de fevereiro – O então presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo, Odyr Porto, suspende a cobrança, por considerar o IPTU progressivo inconstitucional.*

*Dia 16 – A prefeita Erundina recorre da liminar.*

*Dia 19 – Tribunal de Justiça nega o recurso e ratifica a liminar de Porto.*

*Dia 20 – Prefeitura de São Paulo recorre ao Supremo Tribunal Federal (STF).*

*Dia 28 – STF mantém a decisão do TJ paulista.*

*18 de Dezembro de 1993 – Já na Prefeitura, Paulo Maluf, um dos principais opositores do IPTU progressivo, decide cobrar o imposto por uma alíquota única de 0,6% com um desconto.*

*07 de julho – Maluf anuncia que vai cobrar o imposto de 92, alegando que poderia ser responsabilizado judicialmente se não o fizesse.*

*Novembro de 1996 – O Prefeito emite carnês de cobrança.*

*12 de dezembro – STF julga inconstitucional o imposto progressivo.*

*21 de janeiro de 1997 – Supremo suspende a cobrança do IPTU de 1992 com progressividade de alíquotas. A liminar impede execuções fiscais até julgamento de recurso movido pelo procurador-geral de Justiça de São Paulo.”*

Assim, apesar de, em 1992, o Tribunal de Justiça de São Paulo ter proferido decisão com efeito *erga omnes* ainda ocorreram enormes prejuízos aos contribuintes.

Com isso, arrefeceu a força desse inconstitucional subterfúgio, de aumento de carga tributária, que, mais tarde, seria restabelecido, também de forma inconstitucional, por força de Emenda à Lei Maior, conforme se verá adiante.

#### 4. Teses jurídicas atinentes à discussão do IPTU progressivo

As medidas judiciais da época visavam ao direito dos contribuintes de não serem obrigados a se submeter às ilegítimas exigências veiculadas pelas Leis municipais paulistanas de 1990 e 1991, embaixadoras dos lançamentos do IPTU e Taxas nos respectivos exercícios, quanto à progressividade do imposto e base de cálculo das taxas.

Quanto à progressividade, a tese baseada em parecer do Dr. Ives Gandra da Silva Martins era a seguinte:

“A Constituição Federal de 1988, autorizou a progressividade do IPTU, mas impôs-lhe restrição:

*“de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”*

E a função social da propriedade tratada pela Constituição Federal, tanto no art. 5º como no art. 156, § 1º, como no art. 182, **têm o mesmo conteúdo e o mesmo sentido.**

Pela interpretação teleológica e sistemática das normas constitucionais, não é admissível que para os três dispositivos o sentido dado pelo legislador constituinte ao termo “função social da propriedade”, fossem um divorciado do outro, com conteúdos e finalidades diferentes.

Os artigos 156 e 182 não podem ser interpretados isoladamente, como pretendeu a r. decisão recorrida, já que dizem respeito a uma mesma realidade: **a progressividade para assegurar a função social da propriedade depende da implementação da política urbana dependente de lei local, lei federal e da observância do critério temporal.**

Com efeito, consignou os §§ 2º e 4º do art. 182 da C.F.:

*- No parágrafo 2º, que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no Plano Diretor”, e*

*- No parágrafo 4º, que essa exigência deverá ser feita “nos termos da Lei Federal”.*

Assim é assegurada a utilização da progressividade como instrumento para que a propriedade cumpra sua função social; está inti-

mamente ligada à **forma de utilização do imóvel**, de tal maneira que a progressividade assume a condição de meio para atingir uma determinada finalidade.

Nos termos do já citado artigo 182, parágrafo 2º da CF a propriedade urbana cumpre sua função social, quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressas no Plano Diretor. Assim, este é o critério objetivo de avaliação para se saber se determinado imóvel está ou não atendendo à sua função social.

Ora, se a arrecadação progressiva deve ser instituída para atender à finalidade de assegurar o cumprimento da função social (art. 156, parágrafo 1º, da CF) e se esta está definida no Capítulo da Política Urbana, a instituição da progressividade só se legitima se tipificados os pressupostos enumerados no art. 182, da Constituição Federal.

A progressividade é forma de assegurar o cumprimento da função social. Assume, desta forma, a condição de meio para atingir determinada finalidade.

No concernente à expressão “função social da propriedade” a Constituição Federal não deixa dúvidas sobre necessidade que tem esta expressão de ser definida por lei federal.

No ordenamento vigente, contudo, como inexistente a lei federal de que fala o constituinte nos comandos supra transcritos, definindo o conteúdo e o alcance da expressão “função social”, à evidência, está impedido o legislador municipal de, a seu exclusivo talante, passar a aplicar indiscriminadamente alíquotas progressivas ou mesmo, por outra via, mas de idênticas conseqüências, estabelecer ilegal diferenciação nas formas de recolhimento das prestações, através da fixação discriminatória de alíquotas.

Nem se alegue que o constituinte estaria reduzindo a autonomia do Município, ao subordinar a definição da “função social” da propriedade à União, em nível de lei federal.

O conceito jurídico de função social da propriedade – e não ideológico – é matéria que pertence à União, pois próprio da ordem econômica.

Encontra-se enunciado, o princípio, no artigo 170 inciso III da Constituição Federal e explicitado no artigo 186, para fins de reforma agrária.

Como a determinação do que seja “função social da propriedade” diz respeito à concepção que deve orientar a legislação tributá-

ria de todo o país, não seria lógico, nem racional, que se pretendesse ter 5.000 conceitos diversos de função social, se cada município decidisse ofertar-lhe sua própria escultura legal.

Esta é a razão pela qual o artigo 182 faz menção à lei federal – ainda inexistente – para definir as circunstâncias que hão de indicar o não preenchimento da “função social da propriedade”, a partir do que será possível determinar, por lei municipal, a progressividade punitiva, após tornarem-se evidentemente inúteis as primeiras sanções consistentes no parcelamento ou na edificação compulsórios.

Compreende-se, pois, o motivo pelo qual o artigo 156, § 1º se referiu à progressividade vinculada à função social, assim como a causa porque o § 4º do art. 182 conformou o caráter punitivo da aplicação do princípio, na dependência de uma concepção nacional do que seria função social de propriedade.

Como tal concepção jurídica de ordem econômica ainda não foi juridicizada, não há a menor possibilidade de aplicação do princípio da progressividade no direito brasileiro para o IPTU, por enquanto.

Á evidência, não se justifica a progressividade, também à luz do parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal, que trata da graduação dos impostos pessoais em geral, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ora, se tal comando, a título de orientar todo o sistema impositivo, permitisse o uso indiscriminado de alíquotas progressivas, estaria decretando a inutilidade das demais determinações constitucionais supra transcritas, pois então, em qualquer caso, cumprisse ou não sua função social, fosse ou não sub-utilizado ou mesmo corretamente edificado ou não, poderia o imóvel sofrer tributação progressiva.

Tal interpretação não é sequer razoável, na medida em que, sobre equivocadamente conduzir ao abandono dos dispositivos especiais que regulam a espécie, transforma, por mero sofisma, o princípio garantidor do respeito à capacidade contributiva do cidadão, em armadilha a levar o contribuinte à injustificada perda de parcela de seu patrimônio, como se constata, de forma patente, no presente caso, em face da brutal elevação da carga tributária promovida pelo erário municipal.

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**, ofertou parecer jurí-

dico pertinente à matéria ora em debate, no caso da Prefeitura Municipal de Praia Grande, conforme cópia constante dos autos à fls., com precisão e profundidade assim sintetizou seu pensamento:

*“Enquanto a teoria da progressividade foi amplamente hospedada para efeitos do imposto sobre a renda, a progressividade passou a ser permitida, no concernente ao IPTU, apenas para as hipóteses em que o imóvel não preencha a sua função social e nos casos específicos de imóvel sub-utilizado e não edificado. E estes inclusive, em termos de lei federal, vale dizer, após ter a União estabelecido quais os parâmetros que deveriam ser utilizados para que um imóvel fosse considerado não preenchedor das funções sociais.*

*O analista menos avisado poderia ter a impressão de que o constituinte estaria reduzindo a autonomia do Município, ao subordinar a definição da “função social da propriedade” à União, em nível de lei ordinária federal.*

*O exame mais aprofundado da questão demonstra, todavia, que assim não ocorre. O conceito jurídico de função social da propriedade – e não ideológico – é matéria que pertine à União, pois próprio da ordem econômica. Encontra-se enunciado, o princípio, no artigo 170 inciso III da Constituição Federal e explicitado no artigo 186 para efeitos de reforma agrária.*

*Como a determinação do que seja “função social da propriedade” diz respeito a concepção que deve orientar a legislação tributária de todo o país, não seria lógico, nem racional, que se pretendesse ter 5.000 conceitos diversos de função social, se cada município decidisse ofertar-lhe sua própria escultura legal.*

*Esta é a razão pela qual o artigo 182 fez menção à lei federal – ainda inexistente – para definir as circunstâncias que hão de indicar o não preenchimento da “função social da propriedade”, a partir do que será possível determinar, por lei municipal, a progressividade punitiva, após tornarem-se evidentemente inúteis as primeiras sanções consistentes no parcelamento ou na edificação compulsórias.*

*Compreende-se, pois, o motivo pelo qual o artigo 156 § 1º se referiu à progressividade vinculada à função social, assim como a causa porque o parágrafo 4º do artigo 182 conformou o caráter punitivo da aplicação do princípio, na dependência de*

*uma concepção nacional do que seria função social da propriedade.*

*Como tal concepção jurídica da ordem econômica ainda não foi juridicizada, não há a menor possibilidade de aplicação do princípio da progressividade no direito brasileiro para o IPTU, por enquanto” (págs. 14/20),*

e, afastando a aplicação do citado parágrafo 1º do art. 145 da CF, assim redigido:

**“Art. 145 - (.....)**

*Parágrafo 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”,*

consignou, após ressaltar o fato de que a própria graduação segundo a capacidade econômica não se esgota apenas na progressividade:

*“A graduação segundo a capacidade econômica – deveria ter o constituinte falado em capacidade econômica são necessariamente contribuintes – é efetuada na medida em que os fatos econômicos imponentes reflitam a potencialidade de pagamento do tributo pelo contribuinte. Cheguei a defender no passado que o § 1º apenas dizia respeito aos impostos pessoais e não aos reais. Hoje já não mais entendo desta forma. Um imposto de importação elevado para automóveis estrangeiros, a que se acresce um IPI no mesmo nível, de rigor não objetiva apenas promover a indústria nacional, mas é graduado segundo a capacidade contributiva daqueles que têm recursos suficientes para adquirir tais veículos. É evidência, neste caso, o parágrafo 1º aplica-se, por inteiro, aos dois impostos, que são graduados segundo a capacidade contributiva de quem o paga (importador) e daquele sobre quem repercute (adquirente). A seletividade, portanto, é forma de graduação, a que faz menção o artigo 145 § 1º. E, também, apenas é aplicável nas hipóteses expressas previstas e naquelas em que o constituinte admite alíquotas máximas, o que, implicitamente, pode implicar alíquotas diferenciadas.*

*Por esta razão, o argumento de aplicação do § 1º – norma geral – à progressividade – norma constitucional específica para o IR e para o IPTU – em espectro mais abrangente do que a própria Constituição permite, não é de se admitir. Até porque, se assim ocorresse, o constituinte teria declarado que a progressividade seria admitida para o IPTU, sempre que a função social da propriedade não fosse preenchida, mas também se aplicaria aos casos em que a função social da propriedade fosse atendida, além de se aplicar para todos os demais fatos geradores de todos os tributos!!! Tal conclusão envergonharia ao próprio conselheiro Acácio.*

*Como homenagem à inteligência do constituinte, não posso admitir que, de um lado, tenha criado uma pena para coibir certos comportamentos, e, de outro lado, estabelecido o mesmo tratamento aos contribuintes que não ajam daquela forma condenável.*

*O princípio da progressividade, a meu ver, é um só e vinculado ao valor, sendo a referência “ao tempo” apenas conformação de crescimento da imposição diferenciada. Não diz respeito à própria teoria da progressividade.*

*Por fim, o argumento não resiste a outro aspecto também de especial relevância. É que, muitas vezes, o tributo recai sobre quem não tem recursos para pagá-lo como, por exemplo, sobre o inquilino, o desempregado que mora em casa própria, o mutuário, que deve o valor do imóvel em sua quase totalidade. E é evidente que, nestas hipóteses, não há qualquer graduação sobre a capacidade econômica (contributiva, leia-se) do sujeito passivo da relação tributária, que não a tem e nem por isto é dispensado de recolher o tributo.*

*Em outras palavras, a regra do parágrafo 1º do artigo 145, sobre ser geral e não específica, não se aplica, enquanto referenciada à progressividade, para o IPTU”.*

e conclui:

*“O certo é que, no concernente à progressividade, esta pode ocorrer pela alíquota, pela base de cálculo e pela indexação, posto que a diferenciação no tratamento de qualquer destes aspectos gera, por consequência, valores distintos pela adoção de critérios de quantificação diversos.*

*Já o STF decidiu, em célebre questão de ICM, que a manutenção das alíquotas e alteração da base de cálculo ou a alteração das alíquotas e manutenção da mesma base de cálculo, provocavam o mesmo resultado e, por esta razão, deveriam ter o mesmo tratamento jurídico, isto é, ser tal regime declarado inconstitucional, posto que a Constituição Federal não permitia alíquotas diferenciadas em operações interestaduais, em função da condição do destinatário (contribuinte ou consumidor).*

*Por tal orientação, há de se entender que a adoção expressa e indireta da progressividade pela Lei nº 665/89, é de inequívoca, notória e inquestionável inconstitucionalidade, razão pela qual maculada está, a lei municipal, do pior dos vícios jurídicos que é a desconformidade com a ordem legal superior” (pág. 23/33).*

Nessas circunstâncias, à luz da Nova Constituição, somente pode haver **progressividade do IPTU** com a exacerbação da alíquota no **tempo**; e, para fazê-lo, é necessário estar-se diante de propriedades urbanas:

- a) não edificadas;
- b) que não cumpram sua função social;
- c) que estejam situadas em áreas definidas pelo plano diretor;
- d) cujo proprietário, apesar de compulsoriamente instado a **parcelar** ou a **edificar**, não o faça no prazo assinalado por lei.

Ocorre que o Município de São Paulo criou alíquotas progressivas, **sem considerar o mandamento constitucional de assegurar o cumprimento da função social da propriedade e tampouco sem levar em conta um plano diretor ou qualquer elemento relacionado a uma política de desenvolvimento urbano, o que torna a exação inconstitucional.**

A Constituição Federal não elegeu a graduação progressiva para o **IPTU**, considerando se os imóveis são residenciais, comerciais ou industriais, **porque a finalidade social desses imóveis não se mede pela destinação que o proprietário lhe dá, nem pelo seu maior ou menor valor venal.**

Ora, vinculando a progressividade ao valor venal, considerou a lei municipal que um imóvel de grande valor venal, por exemplo: uma indústria, deve pagar **IPTU** calculado a uma alíquota maior do que a que incidirá sobre o valor venal de uma casa. É, no entan-

to, poderá a indústria atingir mais a função social da propriedade, definida no plano diretor – gerando empregos, e divisas para o país – do que a casa; mas a primeira pagará, de acordo com a legislação municipal, mais IPTU do que a segunda, **o que significa uma total inversão dos valores prestigiados pela Constituição**. Contrária ainda a própria Municipalidade quando afirma que tal progressividade estabelece, de forma bastante efetiva, a justiça social.

### O IPTU COMO IMPOSTO DE CARÁTER REAL E NÃO PESSOAL

A progressividade se direciona para os impostos que têm caráter pessoal, não caráter real. Nestes, não se leva em conta a pessoa do sujeito passivo, nem, sequer, a totalidade do seu patrimônio ou a renda, mas apenas um determinado bem individual considerado. Sempre que uma determinada manifestação de riqueza individualmente considerada é regulada pela norma, há imposto real e não um imposto de caráter pessoal.

No IPTU não se considera, absolutamente, o conjunto de bens de um indivíduo, nem as características pessoais do contribuinte, sendo inconstitucional a lei que pretende fazê-lo. O imóvel é lançado independentemente de se saber se a pessoa tem grande fortuna. O lançamento é feito exclusivamente em função das características do bem. Portanto, trata-se de imposto real.

Restou, assim, provado que o ato administrativo de lançamento do IPTU – exercício 1991 não observou os critérios legais de dimensionamento do tributo sendo, pois, insubsistente, ilegal, ilegítima e inconstitucional a exigência do imposto nele vinculada, o que conduz à procedência da ação.

Pelo princípio da legalidade que rege os tributos, não é suficiente que haja lei para sua exigência, mas que a lei esteja em conformidade com os preceitos Constitucionais.

E o contribuinte deve procurar proteção judicial sempre que as exigências fiscais desnaturem o tributo, por sua excessividade, indo além daquilo que se possa atribuir com **razoabilidade**, resultando em violação das normas constitucionais.

A propósito da utilização do conceito de **razoabilidade** como meio de controle de constitucionalidade, assim se manifestou o Ministro Moreira Alves em palestra proferida no XVI Simpósio de Direito Tributário, publicado no Caderno de Pesquisas Tributárias

Vol. 17, página 562, fazendo referência precisamente ao Acórdão proferido no caso da taxa judiciária (RTJ 112/34), referido na inicial:

“Eu mesmo fui o relator num caso que ficou marcado no Tribunal porque foi a primeira vez, pelo menos, nos últimos 40 anos, em que se declarava a inconstitucionalidade de um dispositivo por desarrazoabilidade de um dispositivo, – não desarrazoabilidade genérica, porque se achasse que não estava bem conforme a razão, mas por uma desarrazoabilidade que implicava numa violação direta de um princípio constitucional. Foi o caso do problema de custas do Rio de Janeiro, em que se estabelecia, como alíquota da taxa judiciária, um determinado percentual, sendo que não havia limite de valor para base de cálculo.

Isso implicava, em última análise, impedir, em alguns casos que fossem, a aplicação do princípio absoluto de que não se podia retirar da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão a direito. (E hoje a Constituição fala lesão ou ameaça ao direito, como, aliás, anteriormente já se entendia, embora constasse apenas a expressão lesão). Porque na realidade, princípio é absoluto e se houver algum dispositivo que possa concretamente impedir que esse princípio seja utilizado de modo absoluto, isso implica dizer que haverá aí uma desarrazoabilidade no sentido de que essa desarrazoabilidade faça com que algum preceito constitucional, alguma garantia constitucional absoluta, não possa ser aplicada. Com relação a confisco, em geral, quando se aplica um princípio dessa natureza, o que nós temos é, justamente, o critério da razoabilidade para efeito de dar aplicação à uma garantia constitucional específica”.

Assim, a cobrança progressiva do IPTU é inconstitucional, não encontrando respaldo jurídico, ético ou moral, razão pela qual o V. Acórdão não pode prevalecer.

#### DA VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV DA CF.

A Constituição Federal, ao incluir entre os direitos individuais o direito de propriedade, adotou princípios e garantias indispensáveis à efetividade desse direito.

Um desses princípios é o da vedação ao **confisco que**, juntamente com o respeito à capacidade econômica do contribuinte, conforma o modelo de justiça fiscal perfilhado pela Lei Maior.

Como norma generalizante que é, tal princípio constitui verdadeiro comando impositivo para a edição e aplicação das normas tributárias, sendo desnecessária a sua regulamentação por lei infra constitucional.

Com efeito, as normas que veiculam princípios são dotadas de eficácia plena, configurando fundamentos que inspiram e iluminam a compreensão das demais normas integrantes do ordenamento.

Nessa medida, a falta de lei definindo o confisco não impede que o contribuinte suscite provimento jurisprudencial necessário para proteger-se, pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade de lançamentos, sempre que as exigências fiscais desnaturem o tributo por sua excessividade, indo além daquilo que se possa atribuir com **razoabilidade**.

Ora, como o imposto municipal incide em razão de um patrimônio imobiliário, a idéia de confisco deve guardar estreita ligação com este. Sendo uma limitação tributária, e não uma pena, não se pode dizer que o confisco tenha configuração tão só quando ocorre a perda do bem. O confisco se verifica, em verdade, **quando o bem perde sua fruição econômica**.

De observar que o Judiciário por diversas vezes foi suscitado a manifestar em hipóteses de exações que excediam o limite razoável.

Tome-se, por exemplo, o caso da taxa judiciária do Rio de Janeiro, em que, reconhecendo constituir a exação tributo da espécie taxa, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a sua cobrança, por ocorrer “a impossibilidade ou mesmo o ônus excessivo de se utilizarem as partes da ação judicial, o que violaria a garantia constitucional de acesso ao Judiciário” (RTJ – 112/34).

De observar, que toda vez que a Constituição Federal quis autorizar a utilização de alíquota, como critério distintivo, ela o fez expressamente, permitindo, por exemplo a utilização de alíquotas seletivas, para o IPI (art. 153 – IV parágrafo 3º I), ICMS (art. 155, I, “b”, parágrafo 2º, III), IR (art. 153, III, parágrafo 2º).

Para o IPTU, porém, (art. 156, I parágrafo 1º e art. 182 parágrafo 2º e 4º), a progressividade está condicionada, exclusivamente,

a perseguição da função social da propriedade, nos termos da lei federal, até agora inexistente em nosso sistema jurídico.

A matéria é, pois, eminentemente de direito.

E nem poderia ser de outra forma. Se fosse possível interpretar a progressividade de forma como pretende a Municipalidade, e que foi acolhida pelo V. Acórdão recorrido, estaria sendo decretada a inutilidade das demais normas constitucionais, pois, então, em qualquer caso, se aplicaria a progressividade dos tributos, indistintamente.”

No outro lado da discussão, as razões jurídicas que defendiam a constitucionalidade do IPTU progressivo advieram de juristas de grande notoriedade e força acadêmica como Geraldo Ataliba e Elisabeth Nazar Carraza, Roque Antonio Carraza Mizabel Abreu Machado Derzi entre outros.

As manifestações judiciais da Municipalidade calcadas em tais produções doutrinárias podem ser exemplificadas nos seguintes termos:

“Conforme se depreende da vestibular de fls., busca-se a anulação do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), efetuado no exercício de 1992, relativamente ao imóvel, já regularmente identificado na inicial.

Contudo, consoante exaustivamente restará demonstrado, inteiramente improcedentes os reclamos contidos na exordial, visto que legítima e legal lançamento questionado, editado com inteira observância da legislação de regência.

Confira-se.

A progressividade do imposto é o instrumento que permite garantir o efetivo exercício do princípio da isonomia, na medida em que tributa mais o imóvel de maior valor.

Através da progressividade, lastreada no princípio da capacidade contributiva da forma como é possível aplica-lo em impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, o Poder Público para fazer frente às despesas decorrentes da ação administrativa, foi buscar recursos junto aos contribuintes, tributando imóveis na direta proporção do seu valor e isentando aqueles que possuem imóveis modestos (art. 8º da Lei Municipal nº 11.152, de 30.12.91).

Sobre o assunto, a Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, em artigo jurídico publicado na “Revista de Direito Tributário” 15/16 consignou:

“Assentamos que o princípio da isonomia só se concilia com uma tributação que seja proporcional à capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Esgota-se, para nós, aí, o princípio jurídico: a norma tributária deve impor deveres idênticos àqueles de idêntica capacidade contributiva. Nesse sentido, ela deve discriminar as diferentes capacidades e, ao mesmo tempo, ser geral e proporcional.

Por progressividade, entende-se, entende-se a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor d matéria tributável.

Não é incompatível com o princípio da igualdade e da proporcionalidade. Ao contrário, é hoje pacificamente aceita e, segundo relata Uckmar, “in”. Da Alemanha, à Dinamarca, à Suécia, à Noruega, à Espanha, aos EUA, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode se dizer que não existiu um Estado onde, no fim do século passado ou do princípio do presente, não existisse impostos com alíquotas progressivas”.

Nestas circunstâncias, a progressividade do imposto, é reconhecida e aclamada como uma das melhores formas de se distribuir equitativamente a carga tributária.

### **DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO NA NOVA CONSTITUIÇÃO**

A atual Constituição contempla a progressividade do IPTU, admitindo-a em duas hipóteses específicas e isoladas: a primeira acha-se indicada no artigo 156, parágrafo 1º, no Capítulo específico dos impostos; a segunda hipótese encontra-se prevista no artigo 182, inciso II, no Capítulo específico de Política Urbana.

A simples circunstância dos dispositivos enfocados acharem-se em capítulos diferentes demonstra que a progressividade possui conotações diversas. A primeira, prevista no art. 156, parágrafo 1º, tem finalidade, preponderantemente fiscal; a segunda, estampada no art. 182, parágrafo 4º, inciso II, tem caráter predominantemente extrafiscal, trazendo e sua uma configuração de penalidade.

Na interpretação da lei, é da mais absoluta relevância o lugar onde está inserido o dispositivo a ser interpretado.

Os artigos de uma lei não podem ser considerados como entidades autônomas, divorciadas do sistema normativo do qual fazem parte.

Não se pode atribuir aos parágrafos ou incisos de um artigo de lei sentido independente do comando central a que se filiam.

Os parágrafos ou incisos, longe de acarretarem uma quebra no pensamento do legislador, na verdade, vêm completar o enunciado do preceito principal ao qual estão intimamente ligados.

Carlos Maximiliano nos ensina que o valor de cada regra ou frase varia conforme o lugar em que se encontra, motivo pelo qual o lugar em que um trecho está colocado influi sobremaneira na interpretação e aplicação de determinada norma (“in” *Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, págs. 287/288).

Não pode o intérprete, para concluir pela exata fixação do sentido de um texto legal, olvidar o exame do título em que se encontra, mesmo porque, como adverte Emílio Caldara, “in” *Intepretazione delle Leggi*, 1908, nº 220, “apud” Carlos Maximiliano, liv. Cit., nº 150, não é lícito aplicar uma norma jurídica senão à ordem das coisas para qual foi feita (Arquivo Judiciário 107/413).

Portanto, na interpretação da lei impõe-se verificar o local em que o dispositivo está colocado. O parágrafo de um artigo deve ser analisado tendo em vista o “caput” do mesmo e este de acordo com o capítulo a que pertence.

Diante desse quadro, evidenciado está que o disposto no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, da Constituição Federal, não tem relação alguma com a norma do artigo 156, parágrafo 1º da citada Lei Maior.

Analisando o tema em questão, o Professor Geraldo Ataliba, através de judicioso, e autorizado parecer, afirmou:

“O artigo 182, da Constituição prevê progressividade no tempo do IPTU como um meio de reforçar e sancionar a política urbana do Município, essencialmente traduzido no seu Plano Diretor. Está o artigo 182 condicionado o uso do instrumento “progressividade no tempo” à exata observância de regras urbanísticas e outras editadas pelo Município. Ora, fica claramente visto que, progressividade no tempo, é impedida sem obediência ao artigo 182. Mas, a circunstância de o próprio artigo 182 prever que pode se estimulada, induzida – se não mesmo forçada – a edificação a adequada utilização de imóveis urbanos, mediante a aplicação de um IPTU “progressivo no tempo, já mostra que as demais razões de progressividade (razões que não digam respeito à disciplina urbana), bem co-

mo outros critérios (que não seja o tempo) são perfeitamente tolerados”.

“Não se pode entender que em preceito proibitivo e restritivo da Constituição mereça interpretação ampliativa contra o princípio da autonomia municipal a liberdade que deve ter o legislador municipal para utilizar os seus tributos como instrumentos nitidamente fiscais”...

Nesse mesmo sentido, exararam parecer os eminentes Alcides Jorge Costa e Toshio MuKai.

Da mesma forma, José Afonso da Silva, em sua obra “O Município na Constituição de 1988”, pág. 45 manifestou o seu entendimento:

“Cumpre observar que existem dois dispositivos que autorizam a progressividade do imposto. Um genérico, que consta do artigo 156, parágrafo 1º, pelo qual a lei municipal poderá estabelecer a progressividade em função de qualquer elemento pertinente, como a área do terreno, o tempo o lugar, Outro específico, nos termos do artigo 182, parágrafo 4º, caso em que a progressividade só pode ser no tempo, porque veiculada à exigência concreta nele indicada quando ela tem sentido de sanção por descumprimento dessa exigência”.

Ademais, o emprego da progressividade para atender a finalidades extrafiscais sempre foi pacífico, com relação a tributos federais, estaduais e municipais. Ensina RUBENS GOMES DE SOUZA:

“Não se discute que os impostos em geral e especificamente o territorial urbano, possam ou (devam) ser utilizados para atingir finalidade outras que a produção de receita.

Porém, esta finalidade atribuída à progressividade nunca impediu a sua utilização como caráter de redistribuição, próprio de sua função fiscal, pois, como leciona ALFREDO AUGUSTO BECKER, é difícil e às vezes impossível, distinguir a função fiscal da extrafiscal da tributação, sendo ambos objetivos que convivem num mesmo imposto de forma que, ao contrário do que se supõe, o imposto não é, por essência e natureza neutro vale dizer despido de valor. É, especificamente, com relação ao IPTU, ressalta aquele jurista, se o tributo é regulado com a “pretensão” de ser “neutro”, dúvida servirá ao direito de propriedade conservador, individualista, instrumento de manutenção da ordem vigente, mas se é regulado no uso do poder ordinário municipal, sobretudo com vistas à

função social da propriedade, assume o caráter de mecanismo de reforma social. (“in Teoria Geral de Direito Tributário, Editora Saraiva, págs. 543 e 544).

Entende-se, então, que o conceito contido no artigo 182 da Constituição Federal constitui portanto norma restritiva, motivo pelo qual “restritivamente” deve ser interpretado.

Assim consignou Carlos Maximiliano em sua obra acima referida:

“Interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmados pela Constituição”.

Por isso, pode-se concluir que, de forma cristalina, a Constituição Federal faz distinção entre os tipos de progressividade consubstanciados nos seus arts. 156, parágrafo 1º e 182, parágrafo 4º, inciso II, não havendo qualquer elo entre eles.

Isto porque a progressividade do art. 156, parágrafo 1º, é de natureza fiscal, passível de ser utilizada na cobrança do IPTU, em função do valor do imóvel.

Já a progressividade do art. 182, parágrafo 4º, inciso II, ao referir-se a imóveis não edificadas, subutilizadas ou não-utilizadas, denota natureza extrafiscal, com caráter de penalidade (progressividade no tempo).

Dessa feita, a progressividade aplicada no lançamento em discussão encontra-se de conformidade com a Constituição Federal.

A respeito do tema, em debate análogo havido nos autos do Mandado de Segurança nº 84/98, impetrado por Carlos Henrique de Mattos Franco contra esta Municipalidade, perante a 10ª Vara da Fazenda Pública, assim decidiu o culto magistrado:

“A progressividade do art. 182 tem por finalidade compelir o proprietário a uma conduta mais compatível com o desenvolvimento urbano. Por isso é que ela é no tempo, a fim de que fique cada vez mais oneroso, com o decorrer dos anos, o descumprimento da estratégia urbanística. A progressividade do art. 156 atenderá a outras perspectivas da função social da propriedade. De passagem diga-se que, ao contrário do que afirma o impetrante, o Município de São Paulo tem Plano Diretor devidamente aprovado por lei municipal em vigor. A questão, porém, não é relevante em virtude da interpretação de que a progressividade do IPTU não está, necessariamente, sempre a ele vinculada.

Assim, a política urbana não é a única perspectiva da função social a qual é muito mais abrangente, inclusive par assegurar a isonomia tributária, tendo em vista a capacidade contributiva, conforme corretamente colocado pela autoridade impetrada.

Não há pois, ilegalidade na progressividade de alíquotas diferenciadas tendo em vista o valor do imóvel, a sua qualidade, a sua localização, a sua destinação e outros fatores que se revelarem do interesse do Município quanto à função social da propriedade.

A vista do exposto, julgo improcedente a impetração e denego a segurança”.

Neste mesmo sentido foi a sentença prolatada pelo ilustre MM. Juiz da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca da Capital, nos autos da ação anulatória e declaratória promovida por 'Pérsico Pizamiglio S.A contra esta Municipalidade, processo nº 76/90.

A decisão em tela é de especial interesse, pois o Digno Magistrado aborda com perspicácia a questão da progressividade do imposto, no que toca a chamada função social da propriedade:

“Estabelece o art. 156, I da Constituição Federal, que compete aos Municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana e acrescenta no seu parágrafo 1º que tal imposto poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal de força a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Da análise de tal previsão normativa constitucional se infere que o tributo em questão para ser progressivo necessita apenas já estar contemplado em lei municipal e de realizar a função social da propriedade.

Na espécie, a lei municipal foi editada para regular a progressividade.

Por outro lado, assegura-se, realiza-se e concretiza-se a função social da propriedade ao tributar mais os imóveis e prédios de mais valor, porque dessa forma o Fisco Municipal torna efetivos os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Pelo princípio da igualdade tributária, todos os contribuintes são iguais perante o Fisco, tratando este igualmente os que se encontram sem situações iguais e tratando desigualmente os que estejam em situações desiguais.

Quem possui imóvel de grande valor não pode receber o mesmo tratamento de quem é titular de imóvel de pequeno valor.

O primeiro, por causa de sua maior capacidade econômica, obriga-se a recolher, de menor força, econômica é a aplicação concreta e efetivado princípio da capacidade contributiva.

No campo do imposto predial e territorial urbano, a aplicação e concretização desses dois princípios se faz por meio da técnica fiscal da progressividade desse tributo.

O imóvel tributado, se recolhesse imposto igual e não progressivo, passaria a desempenhar função não social egoística e até anti-social, porque traduziria a velha fórmula individualista do direito real absoluto e incondicional.

Ressalte-se que a progressividade não constitui sanção ou pena ao mau uso da propriedade ou à situação irregular do imóvel ou à finalidade nociva do prédio como quer a autora.

Ao contrário, integra ela o valor jurídico da propriedade na medida em que realiza e atualiza sua função social nos termos do art. 5º, XXIII, da Constituição Nacional.

Por outro lado, não há como invocar-se no caso em apreço, o art. 182 da mesma Constituição.

Cuida-se de hipóteses normativas totalmente diversas e distintas que não se confundem e não podem ser misturadas pelo intérprete e aplicador.

É o que otimamente demonstraram os Profs. Geraldo Ataliba e Alcides Jorge Costa a progressividade no tempo é impedida em obediência ao art. 182, mas as demais razões de progressividade bem como outros critérios que não seja o tempo são perfeitamente tolerado (fls. 80); pode haver várias funções sociais, uma assinalada por um plano diretor destinada a realizar uma política urbana, outra localizada no campo tributário e desligada do urbanismo, a progressividade do art. 156, parágrafo 1º, atua como forma concretização de uma política fiscal redistributiva, já a progressividade do art. 182, parágrafo 4º constitui meio de ordenação de uma política urbana (fls. 92/3).

E a Lei Municipal em, questão fundamenta-se normativamente no art. 156, I, parágrafo único, da Constituição Federal, sem qualquer ligação com o art. 182, que trata especificamente da política urbana.

Bem se vê, pois, que encontra amparo constitucional e legal a exigência tributária municipal”.

Na mesma diretriz firmou-se a jurisprudência, refutando as suscitações de inconstitucionalidade de leis municipais que adotaram a progressividade com as duas finalidades (fiscal e extrafiscal), como se depreende das seguintes decisões:

“Imposto Territorial Urbano – sua legalidade em face da Constituição Federal de 1946 – precedente do STF, Recurso Extraordinário a que se nega provimento.” (RTJ 77/800).

“Nada veda, na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional a progressividade do Imposto Territorial e Predial Urbano. Pelo contrário, a analogia, a doutrina e a tradição aconselha, que assim seja, como instrumento da Política Fiscal para combate ao latifúndio (ou mesmo latifúndio, acessibilidade dos terrenos às construções para habitação à guerra, à especulação que os retém para captação da chamada renda ricardiana e etc. (RTJ 77/181)”

Por outro lado, não se alegue que a Lei Municipal nº 11.152/91 tenha desrespeitado o princípio da capacidade contributiva ao quantificar o tributo levando-se em conta tão-somente o valor do imóvel, desconsiderando os rendimentos do contribuinte.

Sendo a base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel, que está estreitamente vinculado, ao fato gerador, não é permitido ao Fisco adotar critério de quantificação do tributo que não tenha relação com a matéria tributável.

Esse é o ensinamento dos tributaristas, dentre os quais se sobressai o insigne RUY BARBOSA NOGUEIRA, de cujas lições destaca-se o seguinte tópico:

“A base de cálculo está tão vinculada ao fato gerador que ela é sempre uma decorrência deste, isto é, ao ser criado um tributo com a descrição de uma situação, a base de cálculo há de ser a grandeza econômica ou numérica dessa situação descrita, sem o que haveria uma distorção: o tributo não seria sobre o fato descrito porque a base de cálculo não seria a expressão econômica ou a avaliação do respectivo fato, fenômeno ou relação fática” (grifado no original) – (in *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1987, p.146).

ALIOMAR BALEEIRO já sustentava que, no campo dos impostos reais, o IPTU é decretado sob a consideração única da matéria tributável com inteira abstração das condições personalíssimas de cada contribuinte. (in *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 4º Ed., p. 278) Assim, qualquer elemento, que não tiver es-

treita relação com o objeto tributário, não pode ser levado em conta pelo legislador sob pena de irremediável ilegalidade.

Entretanto, é sabido que a tributação deve compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, recaindo sobre o contribuinte de modo proporcional à sua capacidade econômica.

Mas ao levar em conta tal princípio o legislador não pode, sob pena de incorrer na ilegalidade já apontada, adotar outros elementos que seja estranhos à matéria tributável. Em outras palavras, não pode, na quantificação de um tributo imobiliário, levar em conta os rendimentos do sujeito passivo, porquanto esses rendimentos são objeto de tributação de outro imposto (IR). Dessa forma, não teria sentido, por exemplo, elevar-se o encargo tributário de um contribuinte que, residindo em imóvel modesto, auferisse expressivos rendimentos. Por igual, e infelizmente, não há como considerar-se a situação excepcional de alguém que tenha parques rendimentos e resida em imóvel de luxo. Esse imóvel de luxo, enquanto objeto possuído fornece “um ponto de apoio para um juízo da capacidade econômica”. (ERNST BLUMENSTEIN, APUD GERALDO ATALIBA, IN IPTU – Progressividade”, RDP – 93/223).

Por isso, é indubitoso que o princípio da capacidade contributiva, ao ser aplicado a cada imposto, deverá adequar-se às peculiaridades do mesmo. Foi por essa razão que o legislador constituinte fez constar do parágrafo 1º do art. 145, da Lei Maior, a expressão “sempre que possível”. Essa expressão, composta da locução sempre que possível, sucedida do adjetivo possível, representa uma flexibilização do dever imprimido na parte restante do comando constitucional. Caso não houvesse aquela expressão inicial, ter-se-ia um imperativo dirigido de forma absoluta, no sentido de que os impostos devessem, em qualquer hipótese, na sua quantificação, adotar critérios concernentes ao rendimento, ao patrimônio e à atividade econômica do sujeito passivo. Entretanto, diante daquela expressão, o princípio deverá ser observado, relativamente ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas do contribuinte, desde que a tipicidade do imposto respectivo o permita, ou seja, desde que o imposto considerado tenha como objeto de tributação o patrimônio, a renda ou atividade econômica. Afinal, como já demonstrado, um imposto incidente sobre o patrimônio não pode adotar como critério de quantificação o rendimento, que é elemento estranho ao seu fato gerador.

Dessa forma, a adoção do princípio da capacidade contributiva, tocantemente ao IPTU, deverá observar critérios intimamente vinculados ao seu fato gerador e ao seu elemento quantificador que são: respectivamente, a titularidade sobre o bem imóvel e o valor de mercado. Daí, a consideração de que o patrimônio é sinal exterior de riqueza.

E na hipótese "sub-judicé", o legislador teve o cuidado de considerar os imóveis de maior valor – expressões de riqueza, para estabelecer uma incidência progressiva, de modo a que o tributo em causa, o IPTU, funcione como mecanismo de distribuição equitativa – proporcional de participação dos contribuintes na despesa pública.

Assim, adotou a Municipalidade de São Paulo uma progressão de alíquotas, em razão da expressão econômica do objeto tributado, o imóvel, que, segundo a melhor doutrina, fornece elemento seguro para se aquilatar a capacidade econômica do contribuinte, impedida a utilização de outros elementos estranhos ao objeto tributado.

Observada a potencialização econômica de cada um e graduado o imposto, em razão desse potencial, é incontestável a observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, intimamente vinculados.

Bem se vê, pois, que encontra amparo constitucional e legal a exigência tributária municipal.

Aliás, em recente Acórdão prolatado pela Terceira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, nos autos da apelação nº 432.837-2, em que são partes João Giorgi Júnior e esta Municipalidade de São Paulo, decidiu-se, por unanimidade, que é absolutamente constitucional a adoção da chamada progressividade nas alíquotas do imposto predial e territorial urbano, estando o mesmo em consonância com o princípio da função social da propriedade, atendendo ainda o princípio da capacidade contributiva.

Esclareça-se que quase uma unanimidade dos Dignos Magistrados desta Comarca, em brilhante sentenças prolatadas, têm se pronunciado pela absoluta legalidade do sistema tributário adotado pelo Fisco Municipal.

Seria, pois, desnecessário citar nos presentes autos todas as decisões em favor desta Municipalidade.

Não obstante, vale a pena transcrever parte de alguns jurados que sintetizam o pensamento dos nobres juízes desta Comarca.

O ilustre magistrado Eros Picelli, ao proferir sua decisão no mandado de segurança nº 79/91 impetrado por Ives Gandra da Silva Martins, assim se manifestou:

“Extrair a progressividade normal do IPTU é permitir afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, II, da Constituição, pois o tratamento igualitário de contribuintes em situações completamente diversas não alcança a justiça tributária.

Em outras palavras: o imposto predial e territorial admite a progressividade normal, preenchida ou não a função social da propriedade, de acordo com a capacidade do contribuinte; aceita, também, a progressividade pena, atendidos os requisitos constitucionais e de lei federal, com projeção no tempo”.

Por outro lado, analisando a progressividade do IPTU e relacionando-a á chamada função social da propriedade, o Dr. Antonio Almeida Sampaio, MM Juiz da 10ª Vara da Fazenda Pública desta Capital, assim se pronunciou em várias decisões:

“A Constituição Federal, no artigo 5º., itens XXII e XXIII, reconhece o direito de propriedade e estabelece que a propriedade atenderá a função social. Como foi dito acima, a função social da propriedade é estabelecida como forma de utilização da propriedade. Assim, não se pode admitir que a propriedade deixe de cumprir esta função, é de interesse do Estado que o proprietário somente se utilize de sua propriedade para dar-lhe a destinação que estabelece como correta. Assim, existem restritivas ao direito de construir, de instalar estabelecimentos fabris e de manter grandes extensões de terras improdutivas. NO entanto, por fazer parte integrante do conceito de propriedade, a função não se resume tão-somente esta circunstância.

Caso assim se admita, estará sendo aplicado um conceito extraído do direito privado e aplicado o direito público. A análise dos conceitos constitucionais não pode ser efetuada com este fundamento deve ser perquerida a vontade política e entendo que, com relação à função social, a norma constitucional pretendeu ser mais abrangente do que delimitá-la a mera forma de recolocar a propriedade no seu trilho normal.

.....

Assim sendo, partindo daquele princípio constitucional de que

a propriedade deve exercer a função social e também tendo em vista esta autonomia municipal, a constituição reconhece a necessidade de munir o ente público de poderes para exigir o cumprimento desta imposição e ao mesmo tempo resguarda o munícipe de eventuais abusos do Administrador. A forma utilizada para atingir esta finalidade é estatuinto necessidade de plano diretor para a definição legal de que o município entende como necessário para utilização da propriedade.

A propriedade é, sem sombra de dúvida, uma das formas mais claras de se produzir riquezas. Por isso, entendo não ser de todo improvável admitir-se que a função social da propriedade não se apresenta tão somente pelo respeito às normas de utilização daquele bem. A taxação de um imóvel de forma diferenciada é também maneira de se cumprir a determinação constitucional.

Assim sendo, partindo da mesma raiz, julgo que existem duas situações jurídicas. A primeira, do artigo 156, que visa atingir a finalidade social por intermédio da taxação progressiva; a outra do artigo 182, que parte do Plano Diretor penalizando aqueles proprietários que não cumprem a função social escolhida e determinada pela população.

A função social, repito, não se configura tão somente pelo cumprimento das normas estatuídas no Plano Diretor, possui caráter mais profundo.

A alegação de que a taxação progressiva viola princípios legais, data vênia, deve ser afastada. Nada existe que impeça a taxação levando em consideração esta circunstância, ao contrário, reputo ser medida que se impõe, uma vez que os imóveis mais valiosos devem possuir uma carga tributária maior do que os de pequeno valor. Neste caso, a função social da propriedade se reveste de outros contornos, pois, ao taxar de forma mais violenta o proprietário de luxuosa casa, estará criando condições para que o humilde proprietário possa construir, estabelecendo desta maneira, de forma bastante efetiva, a justiça social.

Não se pode esquecer, nesse ponto, que a função social é o modo pelo qual se estabelece maneira de solidariedade entre os habitantes, e aqueles mais afortunados deverão responder socialmente por esta circunstância”.

Por fim, contrariando a tese apresentada pelos contribuintes, o

Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, em recente decisão assim se manifestou:

“IPTU – Alíquotas progressivas – Diferenciação na forma de cálculo para imóveis construídos e terrenos – Sistema que não é ilegal ou inconstitucional – Adequação ao princípio constitucional da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Não é ilegal o sistema de alíquotas progressivas do IPTU, com diferenciação na forma do cálculo para imóveis construídos e terrenos.

É possível o estabelecimento de alíquotas progressivas em função do valor dos imóveis e a diferenciação na forma de cálculo para imóveis construídos e terrenos. O sistema estimula a construção civil e coíbe a especulação imobiliária. Tanto a progressividade extrafiscal não urbanística como a fiscal podem e devem ser aplicadas pela Lei Municipal, porquanto realizam, à perfeição, os princípios constitucionais”. (Apelação nº 418.226-7 – 8ª Câm. – RT nº 655/106)”.

Portanto Exa., absolutamente legal a tributação feita pela Municipalidade de São Paulo no que concerne ao imóvel do demandante, sendo que os critérios jurídicos utilizados estão em absoluta consonância com a melhor interpretação do Direito.

Veda o art. 150 IV da Constituição Federal, a utilização do tributo com efeito de confisco.

Apesar da difícil conceituação e quantificação, os tributos confiscatórios são definidos por Aliomar Baleeiro, “in Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Editora Forense, 1980, como sendo aqueles que “absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.

Dessa forma, caso o tributo absorva todo o patrimônio, destrua a empresa ou paralise o exercício de uma atividade, deixará de ser aplicado o princípio da capacidade econômica, além do fato de ser estar agredindo o direito da propriedade inerente ao cidadão, nos termos do art. 5º, XXII, XXIII e XXIV, da Constituição Federal.

E é nesse sentido que o termo confisco deve ser entendido.

Depreende-se do supra explanado que, para que se configure o confisco, o imposto cobrado tem que expressar um valor altamente exorbitante, de novo que exceda à utilidade econômica do imóvel.

Esta Municipalidade, em lei plenamente aprovada pela Câmara Municipal – Lei Municipal nº 11.152/91 – após vários estudos levados a efeito por representantes da sociedade, pretendeu aproximar o valor venal dos imóveis sito na cidade de São Paulo ao valor real de mercado, conforme faculta o art. 33, do Código Tributário Nacional.

Contudo, Exa., pela verificação do presente caso, observar-se-á o valor venal dos imóveis paulistanos ainda distam do valor real de mercado. É cristalino que o imóvel aqui tratado, sem dúvida, vale muito mais que o valor venal estimado.

Ainda, se calcularmos quanto o tributo representa sobre o valor venal do imóvel sub-judice valor este inferior ao alcançado em venda no mercado verifica-se que ele representa alíquota pouco significativa.

Colhe-se, então, o quão distante o tributo aqui cobrado está da confiscatoriedade alegada pelo contribuinte, posto que o seu valor se enquadra perfeitamente dentro de um limite plenamente tolerável, tendo em vista a capacidade contributiva do Demandante claramente demonstrada pelo domínio do imóvel que detém.

Como assevera Sacha Calmon Navarro Coelho “in” Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, editora Forense, 1990, pág. 336 o princípio constitucional do “não-confisco”, dada a dificuldade na determinação do que possa ou não assumir caráter confiscatório, parece mais refletir o princípio da razoabilidade na tributação, como demonstra abaixo:

“Nas sociedades modernas, penetradas pelo social mais que pelo individual, o princípio do não confisco tem horas que assoma como velharia. É que o constitucionalismo moderno, nos países democráticos prestigia e garante a propriedade referindo-a, porém, à sua função social. Os tributos visam a obter meios sempre preservando as fontes onde se cevam e, até induzem o crescimento das mesmas. Quanto maior a economia de uma nação, melhor para as finanças públicas. Esta a índole do regime. Falar-se – em confisco neste panorama é nonsense. A tributação exacerbada tem finalidade exclusivamente extrafiscal, que arreda o princípio”.

Tributação razoável, à luz de um critério fundamentalmente econômico, consiste no estabelecimento de patamares suportáveis quanto à imposição do tributo, cujos limites variam em função de

diversas circunstâncias meta jurídicas. O que é razoável hoje, não o será amanhã; o que seria considerado tributação exagerada ontem é hoje plenamente tolerável.

Assim sendo, inexistente no presente caso qualquer aspecto confiscatório do tributo lançado.”

Essas as razões jurídicas que estavam em jogo, havendo uma polarização entre o entendimento de Ives Gandra e dos filiados à respeitável corrente da tese fazendária, que, entretanto, viram prevalecer a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU.

## **5. A Nova e Inconstitucional tentativa de inserção da Progressividade no IPTU por intermédio da EC n. 29/00 e da Lei n. 13.250/01, mais uma vez combatida pelo Dr. Ives Gandra Martins**

Em 27 de dezembro de 2001, advieram as alterações legislativas veiculadas pela Lei do Município de São Paulo nº 13.250 de 27/12/2001, as quais modificaram dispositivos da Lei nº 6.989 de 29/12/66 pertinentes ao IPTU, nos termos em que, pretensamente autorizadas pela EC nº 29/00 que alterou o § 1º do art. 156 da CF/88, resultaram em sistemática de apuração do imposto municipal de forma progressiva.

Em conjunto com Rogério Gandra Martins e Soraya David Monteiro Locatelli escrevi artigo sustentando a inconstitucionalidade dessa nova tentativa de inserção de progressividade constitucional para o IPTU, fundamentando esse entendimento, basicamente, nas lições de Ives Gandra Martins, citadas nas seguintes razões:

A Lei Municipal nº 13.250 de 27/12/2001 alterou a Lei nº 6.989 de 29/12/66, vigorando, quanto ao **imposto predial paulistano** com a seguinte dicção:

“Art. 7º O imposto calcula-se à razão de 1% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência.”

Art. 7º-A – Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 7º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a por-

ção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo”.

Faixas de Valor Venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 50.000	- 0,2%
acima de R\$ 50.000 até R\$ 100.000	0,0%
acima de R\$ 100.000 até R\$ 200.000	+ 0,2%
acima de R\$ 200.000 até R\$ 400.000	+ 0,4%
Acima de R\$ 400.000	+ 0,6%

“Art. 8º – O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 7º.”

Art. 8º-A – Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 8º, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel, compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo”

Faixas de Valor Venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 60.000	- 0,3%
acima de R\$ 60.000 até R\$ 120.000	- 0,1%
acima de R\$ 120.000 até R\$ 240.000	+ 0,1%
acima de R\$ 240.000	+ 0,3%

Em relação ao **imposto territorial urbano**, a alteração foi a seguinte:

“Art. 27 – O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel.”

“Art. 28 – Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo 27, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel, compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou

do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo”

Faixas de Valor Venal	Desconto/Acréscimo
até R\$ 60.000	- 0,3%
acima de R\$ 60.000 até R\$ 120.000	- 0,1%
acima de R\$ 120.000 até R\$ 240.000	+ 0,1%
acima de R\$ 240.000	+ 0,3%

Mais uma vez, o legislador municipal, ao assim dispor, violou o ordenamento constitucional sobre a aplicação de alíquotas progressivas para impostos reais, como o IPTU, incorrendo no mesmo vício de validade o constituinte derivado, ao elaborar a **Emenda Constitucional nº 29 de 14/09/2000**, que alterou o § 1º do art. 156 da CF, ampliando as hipóteses constitucionais permissivas da progressividade desse tributo pelas seguintes razões:

A Emenda Constitucional nº 29 de 14 de setembro de 2000, em seu art. 3º, alterou § 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988 e o fez para ampliar as hipóteses da progressividade do IPTU, nos seguintes termos:

“Art.156 – Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º – **Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:**

**I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e**

**II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”** (grifos nossos)

Todavia, verifica-se, pela redação dos comandos da EC aludida, que o legislador constituinte, neste caso, extrapolou o poder constitucional derivado que lhe foi atribuído pela C.F., já que suprimiu, por meio de emenda constitucional, direito e garantia individuais, que, por expressa determinação da Carta Magna (C.F. Art. 60 § 4º), não podem ser abolidos por nenhum tipo de alteração, qualquer que seja o veículo legislativo utilizado.

Reza o art. 60, § 4º da CF/88 o seguinte:

**“Art. 60 (...)**

§ 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

**IV – os direitos e garantias individuais.”** (grifos nossos)

A questão agora se focalizou no fato de que a dicção do dispositivo constitucional informa que direitos e garantias individuais constituem verdadeiras *“cláusulas pétreas”* do sistema jurídico pátrio, não tendo o constituinte derivado o poder de colocá-las com o intuito de supressão em suas propostas de emenda. Tanto é assim que o *caput* do aludido parágrafo é claro ao afirmar que *“não será objeto de deliberação proposta de emenda...”*, o que vale dizer, às Casas do Congresso Nacional é absolutamente vedado discutir e votar uma proposta que inclua em seu bojo a mera tendência a abolir cláusulas pétreas.

No caso do IPTU de São Paulo de 2002, os direitos e garantias individuais violados foram os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como impecavelmente explicitado pelo Professor AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>45</sup>, nos seguintes termos:

*“O ilustre Ministro Moreira Alves na conferência de abertura do XXV Simpósio de Direito Tributário, coordenado pelo mestre Ives Gandra da Silva Martins, embora ressalvando que foi voto vencido, relembrou que o Supremo Tribunal Federal:*

*‘...já discutiu esse tema (o das cláusulas pétreas) quando tratou numa ADIn do problema do IPMF, examinando a questão de saber se o princípio da anterioridade, no caso, seria uma cláusula pétrea, tendo em vista que não era observado pela norma que havia instituído esse tributo. E o Tribunal se dividiu. A maioria considerou que aí se tratava de um cláusula pétrea porque seria um princípio fundamental do contribuinte..(in “Tributação na Internet”, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 7 Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ver. Dos Tribunais, São Paulo, 2001, p.17 – esclarecemos)*

*A ressalva do eminente Ministro foi no sentido de que as emendas não podem adotar medidas “tendentes a abolir”, é dizer, para ele, as*

(45) “Revista Dialética de Direito Tributário” n. 76, págs. 7 a 9.

*cláusulas pétreas não são imutáveis o que a constituição veda é emenda que vise a abolir.*

*Ora, no caso da progressividade é inquestionável que a Emenda Constitucional n. 29/00 não apenas tende a abolir, como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais.*

*A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucional intocável, por integrar o conjunto de direitos atribuídos ao contribuinte pela Constituição. É que compõem esse rol todos os princípios constitucionais, inclusive e especialmente aqueles ligados à matéria tributária. Essa exegese decorre de interpretação sistemática, fruto da conjugação do disposto no parágrafo 2º, do art. 5º, com o art. 60, parágrafo 4º, IV, ambos da Constituição. Por outras palavras: a) os princípios (parágrafo 2º do art. 5º) configuram direitos individuais, b) a capacidade contributiva é princípio; c) sendo princípio, configura cláusula pétrea, 'a luz do disposto no inciso IV, do parágrafo 4º, do artigo 60; logo, d) não pode ser modificado por emenda constitucional."*

No tocante ao princípio da isonomia, referido Professor, no mesmo artigo, ainda asseverou:

*"Ademais disso, o emprego da progressividade, no caso de imposto real como o IPTU (ou de qualquer outro imposto real), implica inconstitucionalidade, também por ofensa ao princípio da isonomia"*

Como bem ressaltado, portanto, houve afronta pela Emenda Constitucional n. 29/00 e Lei Municipal n.13.250/01 a diversos princípios constitucionais, dentre os quais o **princípio da isonomia** previsto no caput do art. 5º e no inc. II do art. 150 da Lei Maior, uma vez que a nova sistemática de arrecadação do IPTU autorizada pela EC nº 29/00 aplica, sobre imposto inequivocamente **real**, a progressividade fiscal restrita, apenas, aos impostos pessoais, conforme a regra contida no artigo 145, § 1º da C.F, que, por sua vez, é veiculador de outro princípio violado, qual seja, o da **capacidade contributiva**.

Aludidos dispositivos constitucionais dos artigos 150, II e § 1º do art. 145, que devem ser interpretados conjuntamente, encontram-se esculpidos, em nosso Texto Maior, nas Seções do Sistema Tributário Nacional intituladas "DOS PRINCÍPIOS GERAIS"

(artigos 145 a 149) e “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR” (artigos 150 a 152), que nada mais são que **garantias ao contribuinte de que será protegido contra a voracidade arrecadatória dos entes tributantes.**

No tocante a igualdade e sua relação com os princípios da generalidade e capacidade contributiva, a Professora YONNE DO-LÁCIO DE OLIVEIRA assim se manifestou<sup>46</sup>:

*“3.2. Princípio da igualdade que postula os mesmos gravames tributários para os governados que se encontrem nas mesmas condições. Princípio antigo, reconhecido como de igualdade relativa, é, em geral, visto em correlação com 2 outros: o princípio da generalidade que veda a exclusão de governados da imposição tributária, em razão de privilégio de classe, religião, raça etc.; o princípio da capacidade econômica ou contributiva, cuja complexidade não leva a uma conclusão unânime, mas pode ser visto como critérios de distribuição das cargas tributárias, por exemplo, potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, grau da sua participação na fruição dos serviços públicos. Pinheiro Xavier, após salientar que a justiça tributária esta na base do princípio da igualdade, ressalta que esta, na criação e majoração dos impostos, tem um aspecto positivo – a adoção do critério da capacidade econômica – e um aspecto negativo que exige a exclusão de qualquer critério baseado no sexo, na raça ou até nacionalidade.”*

Destarte, a isonomia e a capacidade contributiva relacionam-se, por configurar esta um aferimento de potencialidade que termina por especificar a incidência, de forma a, legítima e constitucionalmente, diferenciar no tratamento tributário.

Deve-se perceber, neste contexto, que o princípio do art. 145, § 1º da CF, determinando que se observe, sempre que possível, o caráter pessoal dos tributos, a fim de medir a capacidade econômica do contribuinte, explícita que ofensa a esta implica tratamento desigual dos contribuintes, devendo, outrossim, ser interpretado em conjunto com o princípio do não confisco, conforme será demonstrado adiante.

Analisando, especificamente, a relação existente entre a progressividade do IPTU e o artigo 145, parágrafo 1º, anteriormente à

---

(46) “Curso de Direito Tributário”, CEEU/Resenha Tributária, p. 4.

EC 29/00, assim Dr. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS se manifestou<sup>47</sup>:

*“Alguns autores procuram encontrar no § 1º do art.145 da Constituição Federal fundamentos para a introdução da progressividade a partir da inteligência de que a graduação do tributo, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o permitia.*

*A interpretação peca por reduzir o espectro do § 1º apenas à progressividade. Há outras formas de graduação da capacidade econômica que não pela progressividade, o que ocorre com a seletividade, por exemplo. Indiretamente a seletividade é forma de graduar a capacidade econômica do contribuinte no pagamento do tributo. Se se tributa um Mercedes Benz, na importação, por um valor superior ao Chevette Nacional, a graduação é seletiva, objetivando não apenas proteger a indústria nacional, mas só permitir que o pague, na aquisição dos bens, quem tenha capacidade econômica para fazê-lo.*

*A progressividade é uma das formas de graduação da capacidade contributiva e no sistema brasileiro apenas é admitida para dois impostos, a saber: O IR e o IPTU, embora muitos entendam também aplicável ao ITR. No primeiro caso, seu espectro é amplo. O IR, em sua conformação jurídica, poderá ser, por inteiro, moldado de acordo com a capacidade contributiva, à luz da progressividade. Entendo que não é necessário que todos os regimes do imposto o sejam, mas nada impede que o legislador o aplique para todos os regimes desse tributo sobre a renda.*

*No concernente ao IPTU, apenas para assegurar a função social da propriedade, é possível a aplicação do referido princípio.*

*(...)*

*Em outras palavras, a regra geral do § 1º do art.145 vincula-se à regra específica do princípio da progressividade e, no sistema brasileiro, está vinculada apenas a dois impostos, a saber: o IR e limitada para o IPTU.*

*Pensar de forma diversa é entender que o constituinte, sobre ser repetitivo, prolixo e desconhecedor da técnica legislativa, seja, fundamentalmente, um contumaz defensor das contradições, ao dizer que tanto os imóveis que cumpram a sua função social quanto aqueles que não a*

---

(47) “Comentários à Constituição do Brasil”, BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva, Ed. Saraiva – 6º Volume – Tomo I – pg. 549/552.

*cumpram, seriam punidos pelo princípio da progressividade, punição expressa para estes e implícita para aqueles. Mais do que isto: apesar de ter gasto espaço e palavras com a explicação dos casos em que o princípio da progressividade poderia ser aplicado, haveria de se entender que, além daqueles casos expressos, em todos os outros casos, o princípio da progressividade poderia ser aplicado”.*

Referidas considerações são plenamente atuais e ratificam a inconstitucionalidade da EC n. 29/00, que não tem o condão de alterar o perfil de princípios determinados pelo Poder Constituinte originário.

Essa configuração da Lei Maior impede, pelo comando do § 1º do art. 145, o uso indiscriminado de alíquotas progressivas também em impostos reais pois, caso contrário, estar-se-ia violando o próprio valor que o dispositivo está a garantir.

Vale dizer, referido comando, **que alicerça o princípio da capacidade contributiva**, o qual impede que o Poder Público **fixe alíquotas progressivas sobre impostos reais**, nada mais faz do que assegurar um direito inviolável do contribuinte de não vir a ser cobrado por método que não demonstre sua **efetiva capacidade financeira de contribuir**, e, conseqüentemente, lhe dê tratamento diferenciado em relação a outros contribuintes que se encontrem em mesma situação econômica. Isso porque a progressividade direciona-se aos impostos que tem caráter pessoal, não, caráter real. Nestes não se leva em conta a pessoa do sujeito passivo, nem sequer a totalidade do seu patrimônio ou a renda, mas, apenas, um determinado bem individualmente considerado.

Sempre que uma determinada manifestação de riqueza é regulada pela norma, há um imposto real e, não, um imposto de caráter pessoal. No IPTU, não se considera, absolutamente, o conjunto dos bens de um indivíduo, nem as características pessoais do contribuinte, sendo inconstitucional a lei que pretenda fazê-lo. O imóvel é tributado independentemente de se tratar de pessoa física ou jurídica, independentemente de se saber se a pessoa tem grande fortuna ou não. O lançamento é feito, exclusivamente, em função das características do bem. Trata-se, portanto, de imposto real.

Em resumo, tratando-se de imposto real, a graduação do IPTU com base em alíquotas progressivas, implica tratamento desigual de contribuintes que se encontrem em situação equivalente, uma vez

que o objeto no qual se funda a exigibilidade não é veículo adequado capaz de aferir a sua efetiva capacidade econômica.

No caso do IPTU, a diferença entre o valor venal dos imóveis mais valiosos e o dos menos valiosos, já é suficiente para estabelecer pagamento maior do imposto para aqueles que possuem imóveis mais valiosos e pagamento menor para proprietários dos menos valiosos, vale dizer, é o caso de graduação, que “*decorre de sua proporcionalidade em relação à base tributável (imposto ad valorem). Essa proporcionalidade é, como sabido, obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável; da aplicação desse mecanismo (graduação) resulta imposto a pagar em montantes tanto maiores quanto maior for a base tributável. Pela graduação, portanto, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva, que, em síntese, postula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado*”, conforme entendimento do Dr. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e AIRES FERNANDINO BARRETO, em Parecer Jurídico conjunto.

Em conclusão, pode-se dizer que a progressividade de alíquotas em razão do valor venal estabelece a desigualdade de tratamento entre contribuintes, sejam pessoas físicas, sejam jurídicas, o que a Constituição proíbe.

Por exemplo, um indivíduo que possua apenas um imóvel, avaliado em R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil Reais), pagará, de acordo com art. 8-A, a título de IPTU do exercício de 2002, a importância de R\$ 3.840,00 (três mil oitocentos e quarenta Reais), correspondente à alíquota de 1,6% sobre o valor venal deste imóvel, ao passo que, um outro indivíduo, que possua 4 (quatro) imóveis, avaliados em R\$ 60.000,00 (sessenta mil Reais) cada, pagará o montante de R\$ 2.880,00 (dois mil oitocentos e oitenta Reais), equivalente à soma do IPTU dos quatros imóveis à alíquota de 1,2%.

Ora, na hipótese acima, é evidente que ambos os contribuintes possuem um patrimônio total avaliado em R\$ 240.000,00, devendo ser tributados de forma equivalente. Todavia, segundo a nova sistemática de arrecadação veiculada pela Lei nº 13.250/01, tal fato não ocorre, em flagrante ofensa ao § 1º do art. 145 ao art. 150, II e ao próprio *caput* do art. 5º todos da Constituição Federal, que proíbe seja dado tratamento desigual a pessoas que se encontrem em situação equivalente.

Desse modo, tanto a EC 29/00 quanto a Lei nº 13.250/01 são inconstitucionais, na medida em que não só ferem direitos e garan-

tias constitucionalmente assegurados, como extrapolam os limites fixados pelo Texto Supremo em relação ao poder de tributar do Estado.

Isso é ratificado pelo decidido no mencionado **Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG**, em que o **PLENÁRIO do E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, reconhecendo o caráter real desta exação**, proferiu acórdão assim ementado:

**“EMENTA:** – IPTU. Progressividade.

– No sistema tributário nacional é o **IPTU inequivocamente um imposto real**.

– Sob o império da atual Constituição, **não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte**, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)

– A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, 1, S 1º.

– Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte.”

Da leitura desse acórdão, bem como do disposto no § 1º do art. 145, resta claro que o E. STF, **ao ratificar o caráter real do IPTU**, consignou que este, ou qualquer outro imposto fixado em critérios **objetivos, é totalmente incompatível com a denominada progressividade fiscal**, somente passível de ser instituída sobre tributos pessoais, como no caso do imposto de renda.

Neste contexto, não restam dúvidas de que o E. STF reconheceu que o IPTU é **“inequivocamente um imposto real”**, e, assim sendo, **não se compatibiliza com a progressividade de alíquota**,

uma vez que se pauta em critério objetivo incapaz de aferir a verdadeira capacidade econômica de contribuição do indivíduo. E, ainda, **ratificou, como verdadeiro direito do cidadão, a garantia de que a progressividade fiscal não pode ser adotada para impostos reais.**

Assim sendo, também por este aspecto da pacificidade jurisprudencial, não há como sustentar a constitucionalidade da EC nº 29/00, bem como da Lei Municipal nº 13.250/01, uma vez que houve nítida afronta a princípios da Lei Maior que são **cláusulas pétreas.**”

Como não poderia deixar de ser, a provocação do judiciário contra mais essa inconstitucionalidade foi abordada pela imprensa que consultou o Dr. Ives Gandra conforme a seguinte notícia do jornal O Estado de S. Paulo:

O Estado de São Paulo:

### **LIMINAR DERRUBA IPTU PROGRESSIVO**

O Juiz Marco Aurélio Paoletti Martins Costa, da 1ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, concedeu liminar à fabricante de latas Companhia Metalgráfica Paulista que afasta a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), instituída em dezembro pela Prefeitura de São Paulo com a Lei 13.250. É a primeira liminar de que se tem notícia no Estado, mas que pode representar o início de uma série de discussões judiciais em São Paulo ou em outros municípios que adotem o IPTU progressivo.

Na decisão provisória, concedida na quarta-feira, o juiz antecipou-se à análise do mérito da ação para considerar inconstitucional a própria Emenda 29, que alterou a Constituição Federal em 2000, incluindo na Carta a previsão de um IPTU com alíquotas progressivas tendo como base o valor do imóvel. A liminar reflete uma posição tomada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) antes da edição da Emenda 29, ao analisar a progressividade do IPTU instituída em 1991 pela então prefeitura de São Paulo Luiza Erundina.

Na ocasião, o Supremo entendeu que o IPTU é um imposto real, que não pode ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte – portanto, não pode ser submetido à progressividade. A razão para isso é que o IPTU tem relação direta com a propriedade, e não com a capacidade contributiva do cidadão. Os impostos pessoais como o Imposto de Renda, ao contrá-

rio, são mensurados conforme a capacidade econômica do contribuinte, podendo ser progressivos.

Tendo em vista a posição do STF, os municípios pressionaram o Congresso e editar uma Emenda Constitucional que permitisse a progressividade do IPTU. Com isso foi editada em 2000 a Emenda 29, que incluiu essa previsão no parágrafo 1º do artigo 156. Apesar da alteração, alguns contribuintes continuam a alegar que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos com caráter real “E o IPTU é imposto real, como já definiu o Supremo”, diz o advogado Eduardo Perez Salusse, do escritório Neumann, Salusse, Maragoni Advogados, que apresenta a Companhia Metalgraphica Paulista na ação.

Foi essa a posição do juiz Marco Aurélio Pioletti Martins Costa ao conceder a liminar. Para ele, a Emenda 29 contrariou o princípio constitucional que diz que o impostos reais não podem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio, segundo o juiz, não poderia ser alterado pelo Congresso Nacional, que não tem o poder de alterar as cláusulas pétreas da Constituição – elas só poderiam ser alteradas por uma assembleia constituinte. **“tendo em vista a jurisprudência do Supremo, o princípio de que a progressividade é inerente aos impostos pessoais é uma cláusula pétrea da Constituição”**, diz o tributarista Ives Gandra Martins, concordando com a tese.

O procurador-geral do município de São Paulo, César Antonio Alves Cordaro, diz que a prefeitura ainda não tem conhecimento da decisão, mas entrará em juízo com pedido de suspensão da liminar assim que for notificada. Para ele, as decisões do STF anteriores à Emenda 29 não se aplicam ao caso, pois analisaram a progressividade do IPTU sob a vigência de uma redação distinta da Constituição. “A progressividade é a forma mais adequada de garantir a justiça fiscal”, afirma.

## **JUSTIÇA CONCEDE LIMINARES CONTRA IPTU PROGRESSIVO**

### **JURISTAS CONCORDAM COM TESE DE INCONSTITUCIONALIDADE**

A tese de a Emenda Constitucional 29/2000 – que possibilitou a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) com base no valor venal do imóvel – violou os princípios da Cons-

tuição Federal é defendida pela maioria dos juristas. **“Estou plenamente de acordo que a emenda do ponto de vista doutrinário, é inconstitucional”**, afirmou o jurista Ives Gandra da Silva Martins.

Em reunião do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio, com a presença da secretária dos Negócios Jurídicos, Ana Emilia Cordelli Alves, a inconstitucionalidade da emenda foi o principal tema debatido. O professor Aires Fernandino Barreto definiu a possibilidade da progressividade do IPTU estabelecida na Constituição de 1998 da seguinte forma: “O legislador dedicou o seu melhor intento para construir uma flauta, mas o resultado da sua operosidade foi um trombone”. Segundo ele, a progressividade do IPTU em São Paulo teve início na gestão de Jânio Quadros.

Barreto defendeu que o sistema fere os princípios constitucionais de 1988 e, por isso, não poderia ser alvo desse tipo de alteração. “Constitui cláusula pétrea que não pode ser objeto de emenda constitucional”, disse o professor na reunião.

Gandra Martins entende que a grande questão é saber se o Supremo Tribunal Federal (STF) considera ou não cláusula pétrea o direito de o contribuinte não ter o IPTU “subordinado a uma progressividade”. O jurista afirmou no encontro que a lei poderá ter o efeito de um “confisco”. Se esse aumento incidir, principalmente, sobre os estabelecimentos empresariais de forma superior a sua capacidade”, disse o jurista. Ele ainda declarou ao **Estado** que a cláusula pétrea da Constituição foi afetada pela emenda, mas considera a discussão jurídica interessante.

**Comércio** – A reportagem apurou ainda que entidades de representação do comércio estudam a proposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a Lei Municipal 13.250/2001, que criou o IPTU progressivo na capital. Nesse caso, a ação será julgada pelo Tribunal de Justiça (TJ). Se a ação for proposta contra a emenda constitucional, será julgada pelos ministros do STF. Apenas dessa forma, uma decisão contra a progressividade atingiria todos os contribuintes.

“O IPTU já possui uma história de contestações judiciais. Outros impostos foram elevados, mas nunca levam a uma discussão como o IPTU”, disse Ana Emília. “De qualquer forma, do ponto de vista jurídico, a discussão é muito interessante”. (F.D.)

A Gazeta Mercantil assim tratou da questão:  
“GAZETA MERCANTIL – QUINTA – FEIRA 21 DE FEVEREIRO DE 2002.

#### LIMINARES CONTRÁRIAS AO IPTU PROGRESSIVO ALIMENTAM POLÊMICA.

Nas últimas semanas, a Prefeitura de São Paulo foi alvo de inúmeras ações que questionam a constitucionalidade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo. Em algumas dessas ações, liminares foram concedidas liberando os contribuintes do pagamento do tributo. De acordo com nota oficial divulgada ontem pela Secretaria de Negócios Jurídicos da Prefeitura, “os mandados de segurança impetrados contra o IPTU, e que tiveram liminares concedidas, pretendem em verdade, comprometer a Lei municipal 13.250/01”.

Para o tributarista Sidney Sthal, a Constituição Federal não permite a progressividade de impostos reais, como o IPTU, “entendimento inclusive já expressado pelo Supremo Tribunal Federal (STF)”

Em 1992, a então prefeita de São Paulo, Luiza Erundina, também instituiu o IPTU progressivo no município. Em 1998, o Supremo julgou a cobrança do imposto inconstitucional e determinou a devolução dos valores pagos.

Em 2000, a Emenda Constitucional (EC) 29 possibilitou aos municípios adotar um IPTU progressivo na razão direta do valor do imóvel, bem como alíquotas seletivas de acordo com sua localização e o uso.

Mas, de acordo com Stahl, a instituição de IPTU progressivo fere os direitos e garantias individuais do cidadão. “Esses direitos, por serem uma cláusula pétrea da Constituição, não podem ser alterados nem mesmo mediante emenda constitucional, conforme previsto no artigo 60, parágrafo 4, da Carta”, diz.

A secretária municipal de Negócios Jurídicos, Anna Emília Cordeli Alves, defende a posição da Prefeitura argumentando que, “ao contrário do que está sendo sustentado em juízo, a EC 29/00, que dá fundamento de validade á cobrança do IPTU, dá efetividade ao princípio constitucional da capacidade contributiva”.

Ela afirma ainda, na nota oficial, que os impetrantes têm fundamentado a impugnação do lançamento do IPTU em decisão proferida pelo STF sob uma ordem constitucional (antes da EC

29/00) que só permitia a adoção da progressividade como instrumento extra fiscal, isto é, como forma de buscar a função social da propriedade. “Hoje há outra realidade constitucional. O advogado Frederico Cunha concorda com a prefeitura. “As liminares concedidas até agora forma por impulso, dificilmente o Supremo concorde com a Inconstitucionalidade já que há uma emenda constitucional”, diz cunha.

Enquanto o mérito da questão não é analisado, várias liminares têm sido concedidas. Nesta semana por exemplo, a juíza Cynthia Thomé, da oitava vara da Fazenda Pública, suspendeu provisoriamente o pagamento do imposto de um imóvel, um galpão industrial localizado na zona leste em São Paulo, em nome de William Salem. A juíza concedeu tutela antecipada permitindo que o proprietário deposite em juízo as parcelas do imposto até que ação seja julgada. O argumento de Salem é que o valor venal do imóvel está superavaliado pela prefeitura em 20%. na semana passada, a Justiça concedeu outras três liminares contra o IPTU acatando a tese de que o imposto é inconstitucional.”

Esses os fatos e razões da luta contra o inconstitucional IPTU progressivo que evidenciam, mas não revelam em sua totalidade, a força intelectual e moral deste jurista, advogado, poeta e amigo Ives Gandra da Silva Martins, os quais entendi por bem usar como suporte desta singela, mas sincera e afetuosa homenagem.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS  
“LISTAS TELEFÔNICAS”

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Inúmeras são as questões jurídicas que fazem parte da **Memória do nosso escritório**, em que a tese defendida a partir de interpretação do texto constitucional e parecer jurídico elaborado pelo Dr. **Ives Gandra da Silva Martins**, restou vitoriosa perante a Suprema Corte.

Selecionei, para comentar, a questão em que se discutiu a imunidade tributária das “**listas telefônicas**”, em razão da matéria envolver **técnicas exegéticas de interpretação da imunidade**, se ampla e objetiva ou se deveria ser entendida de forma restritiva. A sua importância consistiu em ser estabelecida a fixação dos limites da aplicação da norma constitucional de imunidade, objeto de grandes discussões doutrinárias, à época em que foi levada ao Supremo Tribunal Federal.

A questão foi decidida na vigência da Constituição pretérita (EC 1/69), nos termos do art. 19, inciso III, letra “d”, assim redigido:

*“Art. 19 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*III – instituir imposto sobre:*

*d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”*,

porém, permanece atual em razão dessa norma ter sido reproduzida integralmente pela Constituição Federal de 1988, no Capítulo dedicado às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar – Seção II – em seu art. 150, VI, “d”, com a seguinte dicção:

*“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:*

*VI – instituir impostos sobre:*

*d) livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão”.*

O caso em comento foi originário de Mandado de Segurança preventivo, impetrado contra possível prática de ato do Sr. Chefe da Secretaria das Finanças do Município de Porto Alegre – RS, de exigência de ISS incidente sobre edição de listas telefônicas e da publicidade e propaganda nelas inseridas, que resultou no Recurso Extraordinário nº. 101.441-5-RS.

As duas turmas do Supremo Tribunal Federal interpretavam a imunidade de forma diversa. A **1ª Turma** entendia que a imunidade deveria ser interpretada de forma restritiva, enquanto que a **2ª Turma** admitia a interpretação ampla da imunidade de forma a alcançar os postulados consagrados pela lei maior.

Como em ambas as turmas as decisões não eram unânimes e configurada a divergência, com fundamento nas normas do Regimento Interno do STF, a questão foi levada ao Tribunal Pleno, a pedido do Relator, Ministro Sydney Sanches.

Os argumentos apresentados para demonstrar a divergência, estavam assim conformados:

*“1) O acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº. 102.141-RJ (RTJ 116) relatado pelo eminente **Ministro Carlos Madeira** foi ementado como segue:*

*“**Imunidade Tributária.** Livro. Constituição, art. 19, III, alínea “d”.*

*Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a **interpretação ampla**, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados.*

*O livro como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão da obra, sem restrição dos valores que a formam, e que a Constituição protege”.*

tendo o **Ministro CORDEIRO GUERRA**, em seu voto, declarado:

*“Sr. Presidente, distingo bem a imunidade constitucional da isenção. A imunidade visa proteger, na mais alta extensão, livros, periódicos*

cos, etc., e já estendemos isso também às telecomunicações – há acordos meus e do Ministro Cunha Peixoto”.

2) Por outro lado, o Sr. **Ministro OSCAR CORRÊA**, Relator no RE nº. 104.563-9, declara em seu voto, ao iniciar a argumentação contrária a imunidade das listas telefônicas editadas periodicamente que:

“Como norma de imunidade – favor legal – **interpreta-se, restritivamente**, pelo que vale examinar-lhe o alcance”.

3) Tem-se, portanto, clara a divergência sobre as técnicas exegéticas de interpretação da imunidade acolhida pela 2ª Turma, que a admite **ampla** por 4 votos a 1, e àquela albergada pela 1ª Turma, por 3 votos a 2, que a entende **restritiva**.

4) Essa divergência de entendimento entre as Turmas, que no caso da Recorrente, permitiria a proteção da imunidade para os periódicos telefônicos, se **ampla** a interpretação e não permitiria, se **restrita**, deveria ser definitivamente solucionada pelo Colendo Tribunal Pleno”.

Além desse ponto **essencial** da divergência, outros aspectos foram apresentados, igualmente importantes, para serem examinados pelos Ministros da Suprema Corte, a saber: (a) as razões que levaram o constituinte a outorgar a imunidade dos livros, jornais e periódicos; e (b) o conceito abrangente da imunidade para alcançar também a publicidade inserida na lista telefônica, não obstante não constar, expressamente, do texto constitucional.

Em Memorial que elaboramos, foram juntados pareceres de 3 (três) ex-Ministros do Supremo Tribunal Federal: **CORDEIRO GUERRA**, **THOMPSON FLORES** e **CUNHA PEIXOTO**, nos quais foram examinados de forma abrangente, os diversos aspectos da “imunidade tributária” e as conseqüências dessa desoneração que, inquestionavelmente, são destinadas a “**diminuir os custos da impressão e divulgação de livros, jornais e periódicos, não se podendo excluir destes as listas telefônicas, com sua imensa utilidade social, sendo de interesse público**”.

Estava em discussão, também, se para efeitos da imunidade as “listas telefônicas” poderiam ser consideradas como livros. Em parecer jurídico elaborado pelo saudoso prof. **GILBERTO DE ULHÔA CANTO**, as listas telefônicas foram qualificadas como livros, segundo entendimento embasado em estudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo, ou mais precisamente, como “livros técnicos”, editados periodicamente, como as conceituaram os Pareceres emitidos pelos eminentes Ministros **CORDEIRO GUERRA** e **CUNHA PEIXOTO**.

Os argumentos então apresentados no Memorial, em síntese, foram os seguintes:

Da leitura do texto constitucional (art. 19, III, “d” EC 1/69), constata-se que o constituinte declarou que o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel utilizado em sua impressão, NÃO SOFRERÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS, por estarem fora da competência tributária, em razão da imunidade outorgada a esses veículos de comunicação.

A decisão recorrida, entretanto, entendeu em denegar a segurança pleiteada, para que o Fisco Municipal pudesse exigir da Recorrente o ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não obstante a vedação constitucional ao poder de tributar do Município e a clareza do texto constitucional, ao argumento de que “**as Listas Telefônicas não se incluem entre os livros ou periódicos favorecidos com a imunidade tributária**”.

Esse entendimento, entretanto, não poderia prevalecer.

As Listas Telefônicas são livros, em seu aspecto **formal**, porque não se distinguem de outras publicações – do gênero, assim como em seu conteúdo **material**, pois fornecem informações e divulgam cultura, informações sobre a história das comunicações, editados periodicamente.

De rigor, as Listas telefônicas são livros não só por seu volume (critério objetivo de número de páginas), mas pelas informações que prestam (indicação dos números de telefones e endereços), conhecimentos (traços sobre o sistema de comunicações e sobre a história e geografia do país). Estão, portanto, enquadradas nos dois tipos de publicação que o princípio vedatório abrange, ou seja: o de **livro** e o de **periódico**, quando seria necessário apenas um tipo para gozar da imunidade.

No caso da recorrente, por força de lei, as Listas Telefônicas por ela editadas, são definidas como livros. Tanto é assim que o Decreto nº 88.221 de 7 de abril de 1983, que regulamentou a Lei Federal nº 6.874 de 3 de dezembro de 1980, no § 1º do seu art. 1º, classifica a Lista Telefônica como publicação técnica.

O § 1º do art. 1º do Decreto 88.221/83, contém a seguinte dicção:

*“§ 1º – As listas telefônicas, sob qualquer forma ou denominação, se conceituam como **publicações técnicas** periódicas, destinadas à divulgação de Informações sobre assinantes do serviço público de telefonia, em que o interesse preponderante seja a consulta do número de telefone”.*(grifamos)

Assim, por definição legal, a Lista Telefônica é livro técnico, seja qual for a forma ou denominação que tenham ou venham a ter.

No caso “sub judice”, as Listas telefônicas editadas pela Recorrente, além de serem “livro técnico” por força de lei, em suas **páginas introdutórias contém informações de utilidade e escritos de natureza cultural, para divulgação de informações de caráter histórico, cultural e demonstrativo, de regiões geográficas e das telecomunicações do país.**

Desta forma, uma “Lista Telefônica” não pode se restringir apenas a instrumento para consulta dos números de telefones por seus assinantes. Trata-se de um **serviço de utilidade pública** a toda comunidade.

Um outro ponto objeto da discussão, foi em relação à publicidade e ou propaganda inseridas nas listas telefônicas.

Ocorre que, sem o caráter comercial da propaganda e publicidade, não seria possível a distribuição gratuita aos usuários do telefone, conforme bem demonstrou o ex-Ministro **CORDEIRO GUERRA** em seu parecer, que ao examinar a questão da publicidade remunerada, escreve:

*“A publicidade remunerada do contratante das publicações pode ensejar lucro a este; porém tais recursos são a contrapartida da gratuidade dos serviços públicos prestados aos assinantes do telefone.*

*Sem a publicidade, as listas telefônicas não poderiam ser entregues gratuitamente aos usuários, da mesma forma que os jornais não poderiam sobreviver sem anúncios”;*

e portanto não procede a afirmação de que, “para os assinantes, o preço de cada exemplar distribuído já se acha incluído no preço dos serviços telefônicos, periodicamente, pagos pelos assinantes”, como pretende a Municipalidade de Porto Alegre.

Tanto que a Lei 6.874/80, no § 2º do seu art. 1º, estabelece a obrigação de gratuidade dos serviços, ao dispor:

*“§ 2º – É gratuita e obrigatória a figuração do assinante:*

*a) na lista telefônica organizada por ordem de nomes e assinantes da respectiva localidade – **Lista de Assinantes;***

*b) na lista organizada por ordem de atividades ou produtos dos assinantes da respectiva localidade – **Lista Classificada;***

*c) na lista organizada por ordem de endereços dos assinantes de respectiva localidade, editada bienalmente, em função do número de habitantes – **Lista de Endereços.***

A publicidade das Listas Telefônicas não obstante o seu caráter comercial, **deve ter a mesma interpretação dada pela Suprema Corte a publicidade contida em jornais e revistas, ou seja: goza de Imunidade Constitucional**, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 87.049 (RTJ 87/608).

É que a Constituição Federal, ao conceder a imunidade, retirou da vedação todo o caráter subjetivo das publicações, objetivando evitar a possibilidade de o Poder constituído constranger as Editoras, via tributação. Concedeu, pois, a imunidade “erga omnes”, independente de seu conteúdo, a fim de não restringir a liberdade de expressão e de informação, necessários ao Estado Democrático de Direito.

Esta é a razão pela qual a Suprema Corte estendeu a imunidade à própria publicidade dos jornais, não obstante o texto constitucional não fazer menção a “publicidade”, posto que sem a mesma os jornais não teriam condições de sobrevivência e a intenção de proteger a liberdade de expressão e de informação estaria prejudicada.

Desnecessário demonstrar que o “**livro catálogo ou Lista de Telefones**” não são folhetos de propaganda ou cartazes. Por outro lado, a publicidade que veiculam é um meio para atingir a finalidade do serviço público, e não tem o fim de promover vendas de mercadorias ou lucros de empresa mercantil, como bem acentuou o ex-Ministro **CORDEIRO GUERRA** em seu parecer.

No caso da Recorrente, a Imunidade das Listas Telefônicas, representa um interesse público do Estado e para a economia nacional, pois permite a veiculação e divulgação de instruções e regulamentos, indicadores de serviços e informações do Ministério das Comunicações, ou seja, veiculam propaganda institucional, a par da publicidade paga, **não podendo**, portanto, ser limitada a sua veiculação, mediante exigências fiscais vedadas pela Constituição Federal.

Bastante oportuno é mencionar o entendimento do ex-Ministro **CUNHA PEIXOTO**, que em seu parecer, consignou:

*“Por outro lado, inexistente lei, uso ou costume de que pressupõe um determinado prazo para a classificação de uma publicação como **periódica.**”*

Por isto, o Ministro Aliomar Baleeiro, quando enumerou as publicações que ele não considerava como jornais, revistas ou periódicos, omitiu o guia de telefone. Limitou-se a noticiar um julgado do Supremo Tribunal Federal que entendia não estar o guia telefônico abrangido pela imunidade, sem, entretanto, encampar a tese. Escreveu o saudoso jurista:

*“Mas não é livro, jornal ou periódico, para esse efeito, jurídico, o catálogo impresso de mercadorias, os almanaques, boletins, estatutos, cartazes “posters” avulsos, etc. que as firmas industriais ou comerciais distribuem quer entre seus subordinados quer ao público.*

*O S.T.F. já decidiu que o corpulento guia ou indicador telefônico, ainda que utilíssimo acervo de informações (no Brasil já publicou a Constituição e dados históricos; nos E.U.A., existem os guias das grandes cidades nas bibliotecas públicas) não é “livro” para gozo da imunidade e do papel em que o imprimem. (Ac de 5.12.67, rel. Djaci Falcão, R.T.J., 47/240)”. Esse julgado não porta a assinatura do Ministro Baleeiro,*

e mais adiante, escreve:

*“Mas em termos práticos, sejam livros, revistas técnicas ou periódicos, merecem o mesmo tratamento tributário, já que a norma constitucional ampara os meios de divulgação de informação específicas.*

*Qualquer limitação baseada no conteúdo da obra ou de sua forma importaria em restringir indevidamente o favor constitucional. De fato, se fosse possível interpretar de forma restritiva a imunidade, ou melhor, se o dispositivo em questão não fosse auto-aplicável, mas dependesse do modo de pensar do legislador ou do próprio funcionário encarregado de interpretá-lo, seria fácil neutralizar o dispositivo constitucional, tornando, dest’ arte, a imunidade aos livros, revistas e periódicos letra morta. Bastaria que o legislador ordinário ou intérprete do dispositivo participasse, por exemplo, do ponto de vista do ministro Aliomar Baleeiro, isto é, que não deveria gozar da imunidade o papel de luxo, ou de preço elevadíssimo, usado apenas para edições restritivas ou para exemplares numerados do gosto de bibliófilos, que desejam a raridade pré-fabricada”. (Ob. Cit., pág. 192).*

*sem entretanto, possuir a sensibilidade jurídica do mestre, que posto, assim pesasse, conclui:*

**“Todavia, se a Constituição não distinguiu no art. 19, III, “d”, não é lícita a distinção ao intérprete”.**

**(Ob. E fls. Cit.)”**

A interpretação ampla da imunidade foi examinada pela Suprema Corte, no RE nº 87.049 (RTJ 87/608), em Seção Plenária, em que ficou consagrado o entendimento de que a imunidade prevista no art. 19, III “d” da Constituição Federal, deve ser objetiva e ampla, afastando a pretensão do Fisco de exigir ISS sobre publicidade feita através dos jornais.

Nesse julgado, o **Ministro MOREIRA ALVES** assim explicitou o seu pensamento:

*“A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 – e que se adstringia ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, quis inequivocamente, facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que são os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5ª ed., pág. 198) “imunidade do art. 19, III, “d”, da Emenda 1/1969 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípua”. E essa proteção se dá, no campo tributário, com a imunidade fiscal que se destina, diretamente, a reduzir o custo de produção e comercialização dos livros, jornais, e periódicos. Ora, é notório que os jornais somente podem ser vendidos pelos – preços por que são, em virtude de terem a sua manutenção derivada, precipuamente, da propaganda estampada em suas folhas. Não fora isso, e mister seria o encarecimento sensível de seu preço de venda. Daí a razão por que a propaganda divulgada pelos jornais – e isso a par da circunstância de que não deixa ela de ser uma informação aos leitores – se tornou atividade indispensável a eles. Passou a ser serviço que lhes é insito, ao lado da comunicação das notícias e da divulgação de comentários, críticas e trabalhos culturais de toda ordem.*

*Tem razão, portanto, Nabantino Ramos (Dicionário do Imposto Sobre Serviços, Obra publicada em colaboração com Vera Damiani Vergueiro, pág. 109), quando escreve:*

*“Proibida a tributação de todo — que é exemplar do jornal — está implicitamente proibida a tributação das partes que o compõem: a parte editorial e a parte ineditorial. Não há dúvida de que o jornal “serve” aos leitores como informação e opinião, aos anunciantes como publicidade. Mas esse serviço é da natureza do jornal, que a Carta Magna põe a salvo de impostos. Se os jornais são intributáveis, é óbvio que também devem sê-lo as operações que conduzem imediatamente à sua feitura: a publicidade de notícia, de opinião e de publicidade”.*

e conclui:

*“Se o objetivo da norma constitucional é inequivocamente o de, como um meio de natureza econômica — a imunidade de impostos —, facilitar a circulação dos jornais, dentro dele se insere o da imunidade de tributo sobre prestação de serviço que integra a natureza desse veículo de comunicação.”*

Também no R.E. 102.141-1, a 2ª Turma do STF, admitiu a interpretação ampla da Imunidade, estando a ementa, assim redigida:

*“EMENTA: Imunidade Tributária. Livro. Constituição, artigo 19, III, aliena “d”.*

*Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transpareceremos princípios e postulados nela consagrados.*

*O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão a obra, sem restrição dos valores que formam, e que a Constituição protege”.*

Nesse julgado, ao justificar o seu voto, o Ministro Relator **CARLOS MADEIRA**, sobre a objetividade da imunidade e a amplitude de sua interpretação, consignou:

*“O art. 111 do CTN impõe a interpretação literal da legislação tributária relativa a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e à dispensa do cumprimento de obrigação tributária*

*e acessórias. Essa regra metodológica não diz respeito, porém, às normas constitucionais tributárias mormente em se tratando de imunidades genéricas, que correspondem a não incidência, em virtude da supressão da competência impositiva o do poder de tributar certos fatos, ou situações. Não há crédito tributário a suspender ou excluir, porque ele simplesmente não pode ser criado.*

*Dáí porque a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária, é ampla, “no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico, etc., são admitidos, como anota Amílcar de Araújo Falcão: (RDA 66/372).*

*A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é “a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais que ordenamento positivo – consagra e pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta de tributação. “As imunidades, diz ainda o autor acima citado, como as demais limitações ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm, assim característica de deixar “transparecer sua índole nitidamente política”, o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais Instituidores de tais princípios”.*

*Ora, segundo tal orientação, bem é de ver que, “ao falar o constituinte em livro, jornal, periódico e papel de imprensa, pretende exclusivamente tornar imunes atividades destinadas a formar culturalmente ou informar isentamente o povo brasileiro”. A observação é de Ives Gandra da Silva Martins, na sua obra *Teoria da Imposição Tributária* (Saraiva, 1983).*

*“Pretende-se – prossegue o autor – inequivocamente, impedir que o Estado por meio da imposição tributária, manipulasse a verdade cultural ou a informática noticiosa, dificultando ao povo receber imparcialmente notícias e culturas”.*

Ao contrário, portanto, do entendimento da decisão recorrida, é patente que a imunidade foi outorgada pelo legislador constituinte aos veículos de manifestação de cultura, liberdade de expressão e prestação de informações,

estando a Lista Telefônica, perfeitamente enquadrada nestas hipóteses, assim como a publicidade e a propaganda nela inseridas.

A utilização das “Listas Telefônicas” pelos países civilizados representa evolução tecnológica e manifestação de cultura, até porque de nada adiantaria uma complexa rede telefônica sem que fossem as listas, periodicamente, renovadas para incorporar o novo contingente de usuários. E isto somente é possível mediante a publicidade e propaganda estampadas em suas páginas.

O uso das “listas telefônicas”, como das tábuas de logaritmo (que só contém números) representam aperfeiçoamento técnico, embora o usuário de telefones, sem listas poderia ter considerável dificuldade na descoberta dos telefones dos demais para usá-lo, assim, como o usuário de uma tábua de logaritmos poderia dela prescindir, mas teria considerável dificuldade em dar celeridade a seus cálculos.

Dizia, então, o Dr. Ives Gandra:

“Por que razão, apesar de ambos os veículos prestarem apenas **informações**, é imune o segundo e não seria o primeiro, já que, além das informações, representam a radiografia de um estágio cultural de manifesta evolução civilizacional, sobre serem de **utilidade pública** e não apenas de interesse comercial?”

“É importante assinalar, que as **listas telefônicas** são distribuídas **gratuitamente** e que sem **publicidade** tais veículos não poderiam ser editados. Ora, que semelhança existiria entre os **catálogos de propaganda** de uma empresa comercial, que objetiva exclusivamente promover seus produtos e das **listas telefônicas** que, através da publicidade, **são destinadas ao público** para que possa fazer uso de uma avançada técnica de comunicação que a civilização desvendou, qual seja a telefonia?”

A publicidade, portanto, objetiva, **EXCLUSIVAMENTE**, como **no caso dos jornais e periódicos**, garantir a edição do veículo, razão pela qual, sem ela talvez a utilização dos aparelhos telefônicos se transformaria em solução elitista, pela extrema dificuldade em se obter as informações necessárias para os contactos dos usuários. As comunicações seriam penosas e uma conquista da civilização estaria restringida pela inviabilidade de acesso rápido à informação.

Um outro ponto que merece profunda reflexão, é o de que a **prestação de informações garantida pela imunidade constitucional, deva ter sentido público e não representar uma simples exteriorização de interesse mercantil.**

É neste ponto, portanto, que reside a diferença essencial entre as “listas telefônicas” e os “catálogos comerciais”. É evidente, notória e indisfarçável a

distinção, posto que aqueles objetivam complementar um serviço público de relevo indiscutível e estes apenas promover produtos de determinadas empresas e em seu exclusivo interesse.

Acresce-se, ainda, que os periódicos telefônicos, como bem lembra o Ministro **Oscar Corrêa**, contêm informações históricas, turísticas e legislativas sobre as cidades de que tratam, são veículos de interesse público consideravelmente maior do que as imunes revistas pornográficas.

Em se tratando de interpretação da imunidade tributária, é preciso levar em consideração as finalidades protegidas pela imunidade constitucional outorgada aos livros, jornais e periódicos, a saber:

- a) manifestação de cultura;
- b) prestação de informações;
- c) liberdade de expressão,

sendo certo que as listas telefônicas preenchem as duas primeiras, na plenitude, pois têm a forma de livro e são publicadas periodicamente, não se justificando, portanto, que a distribuição gratuita de seus exemplares seja onerada pela tributação em relação a publicidade que é necessária para suportar a distribuição gratuita.

A matéria é, pois, eminentemente de direito.

Como conciliar o entendimento da decisão recorrida com o art. 19 inciso III letra "d", da Constituição Federal e a jurisprudência de nossa mais alta Corte de Justiça sobre a interpretação da Imunidade?

A propósito, leia-se o parecer da então Procuradora da República, Dra. EDYLCEA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, a fls. dos autos, assim fundamentado:

*"ISS Edição de guias telefônicos. Ofensa à Lei Maior e dissídio pretoriano comprovados. Recurso que deve ser conhecido e provido;*

e mais adiante:

*Sem sombra de dúvida que a lista telefônica é periódico, editado com o fim de prestar informações ao público e facilitar o uso do telefone.*

*A atividade da recorrente é, portanto, a edição de guias telefônicos e somente usa a composição gráfica como meio necessário a prestar informações ao público.*

*E se faz inserir nos catálogos, propaganda para efeito de remuneração, esta circunstância não desnatura a sua atividade – fim.*

*Aliás, veja-se a propósito da matéria, o Acórdão prolatado, em sessão Plenária, no RE 87.049-1, publicado no DJ de 01/09/78, e o proferido no RE 91.662-8 (1ª Turma), pub. No D.J. de 28/11/80, em que patenteada ficou a interpretação de que a **imunidade é ampla e irrestrita**,*

e concluiu:

*“Por todo o exposto, presentes a ofensa à Constituição Federal e o dissídio pretoriano, merece se conheça e se dê PROVIMENTO ao apelo extremo”.*

Assim, a imunidade estabelecida pela Constituição Federal é ampla e objetiva e portanto alcança as Listas Telefônicas em razão dos meios de comunicação, de idéias, conhecimentos e informações que veiculam, o que afasta qualquer pretensão à cobrança de tributos.

Nessas condições, não há como se exigir ISS para periódico, livro ou “Lista Telefônica”, por vedação constitucional ao poder de tributar do Município.

Entende o Fisco Municipal que as “Listas Telefônicas”, a par de levar conhecimento e divulgação de nomes, endereços e telefones aos assinantes e usuários de telefones, contém matéria inserida na lista de serviços (publicidade e propaganda).

Esse entendimento, entretanto, não se aplica a Recorrente, porque a publicidade ou a propaganda sujeita ao ISS constante da lista de serviços, é aquela **planejada e promovida por empresas de propaganda. Não porém de periódico, que segue a mesma interpretação da publicidade contida em jornais e revistas, ou seja: gozam de Imunidade Constitucional.**

O periódico goza de imunidade (art. 19, III – letra “d” da C.F. (E.C. nº1/69) e **uma vez proibida a tributação do todo – que é o exemplar da Lista Telefônica – está implicitamente proibida a tributação das partes que o compõem, no caso a publicidade e ou propaganda nela inserida.**

A norma constitucional ao conceder a imunidade, não faz qualquer distinção entre o periódico poder ou não veicular propaganda e como tal não pode ser interpretada restritivamente.

Também, não há como confundir-se **Imunidade** com **Isenção**, por serem institutos distintos.

A **imunidade** é vedação **absoluta ao poder de tributar**, devendo ser interpretada de forma ampla conforme jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal. Por outro lado, a **isenção** é favor fiscal concedido pelo poder tributante e, portanto, interpretada restritivamente, nos termos do artigo 111 do CTN, assim redigido:

*“Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias;”*

Compreende-se a razão pela qual adotou o legislador maior e o complementar as técnicas diferentes de exegese. Se fosse possível interpretar a imunidade de forma restritiva, “os crônicos deficits” dos poderes tributantes terminariam por neutralizar o estímulo constitucional, por interpretações convenientes e mutiladoras, com vistas a maior arrecadação. A fim de evitar tal tentação exegética, o STF sabiamente interpreta a imunidade de forma ampla e objetiva.

É que a Constituição Federal, ao conceder imunidade retirou da vedação todo o caráter subjetivo das publicações, objetivando evitar a possibilidade de o poder constituído constranger as Editoras, via tributação. Concedeu, pois, a imunidade “erga omnes”, independente de seu conteúdo, a fim de não restringir a liberdade de expressão e de informação.

É patente, portanto, que a imunidade foi outorgada pelo legislador constituinte aos veículos de manifestação de cultura, liberdade de expressão e prestação de informações, estando a Lista Telefônica, perfeitamente enquadrada nestas hipóteses.

O ex-Ministro **THOMPSON FLORES**, em seu parecer, após tecer comentários sobre a jurisprudência da Suprema Corte, quanto à interpretação da norma constitucional de imunidade, e o reconhecimento de sua finalidade, assim expressou o seu entendimento:

*“É de reconhecer-se a finalidade da referida norma. Compreende a norma constitucional, na amplitude que os julgados a tem consagrado, alcances outros, além daqueles que livros, jornais e periódicos possam conter e que a realidade há de revelar no desenrolar das conquistas que dia por dia, se fazem ou se aperfeiçoam. A essa altura das considera-*

*ções feitas, forçoso é concluir que as "Listas Telefônicas", pelas características que lhes são impostas pela legislação que as disciplinam, e, notadamente, pela valia que emprestam ao Serviço Público das Comunicações, sejam locais, estaduais, nacionais ou internacionais, estão cobertas pela imunidade consagrada pelo art. 19, III, "d" da Constituição, pois sem elas seriam em verdade, de todo impraticáveis".*

Como bem lembrou o Dr. AMÉRICO MASSET LACOMBE, então M.M. Juiz da 9ª Vara Federal em São Paulo, em sentença proferida no Processo nº 7482370 decidiu: "A telefonia, entre os índios americanos é substituída por comunicações através de fumaça e entre os selvagens africanos pelo ribombar dos tambores. À evidência, sua utilização pelos países civilizados representa evolução tecnológica e manifestação de cultura, enquanto sinônimo de civilização, de um estágio superior de evolução. E não seria possível uma complexa rede telefônica sem que houvesse as listas, periodicamente, renovadas para incorporar o novo contingente de usuários".

O caos se faria, por inteiro.

A publicidade, portanto, objetiva, exclusivamente, como no caso dos **jornais** e **periódicos**, garantir a edição do veículo, razão pela qual, sem ela talvez a utilização dos aparelhos telefônicos se transformaria em solução elitista, pela extrema dificuldade em se obter as informações necessárias para os contactos dos usuários. As comunicações seriam penosas e uma conquista da civilização estaria restringida pela inviabilidade de acesso rápido à informação desejada.

Assim, não há como prevalecer a decisão recorrida, eis que a lei ordinária e a competência do Município para cobrança do ISS não podem sobrepor-se aos mandamentos constitucionais que outorgam Imunidade Tributária aos livros e periódicos, entre os quais se enquadram os "LIVROS TELEFÔNICOS" e uma vez imune o todo que é o livro, as partes que o compõem, no caso a publicidade e propaganda nele inseridas, também gozam dos mesmos benefícios.

Ao contrário, portanto, do entendimento da decisão recorrida, à Municipalidade de Porto Alegre, cumpre tão-somente obediência a Constituição Federal, por representar a imunidade vedação absoluta ao poder de tributar, não podendo ser exigido o ISS no caso da Recorrente

Com a entrega do Memorial, houve protesto por sustentação oral das razões de Recurso.

E aqui vai um relato interessante, que ocorreu no caso em comento.

No dia designado para o julgamento, antes de embarcar para Brasília, o **Dr. Ives Gandra** foi à missa, logo pela manhã, como de costume e ao sair da igreja, passou por uma Banca de Jornais que ficava próximo ao escritório e comprou uma “**revista pornográfica**”, e sem dizer nada, levou consigo, juntamente com os demais documentos e resumos dos pontos importantes preparados para a sua sustentação oral.

Dizia ele estar convencido que as “**listas telefônicas**” eram imunes, pela interpretação que deveria ser feita da norma constitucional, pois:

1º) No fenômeno pertinente à imunidade, não se pode falar em exoneração tributária a partir do exercício da competência impositiva, sempre faculdade do Poder, que a detém, mas em exoneração que atinge a própria competência dos entes tributantes, constitucionalmente impedidos de adentrarem aquelas zonas retiradas de seu campo de atuação.

2º) Na imunidade, o favor da lei maior implica limitação real ao poder de tributar. Este não a pode atingir. A vedação é absoluta. A muralha que separa os bens ou as pessoas é intransponível, razão pela qual a exegese do disposto no artigo 19 da CF, só pode ser feita a partir da abstração total das competências impositivas indicadas na Constituição.

3º) Na imunidade, portanto, não há nascimento de qualquer obrigação tributária, como ocorre na isenção, pelo simples fato de que não há competência impositiva capaz de ser exercida na área delimitada pelo texto constitucional.

À evidência, a imunidade não pode ser interpretada de forma restritiva, como no caso das isenções (artigo 111 do CTN), risco de, contra a “*intentio legis*”, ser alocada à área de competência impositiva, situação intencionalmente colocada fora de sua alçada”<sup>48</sup>.

4º) Por essa razão, de excepcional relevância para a compreensão do fenômeno da imunidade é a **intenção legislativa**. Conhecer de que forma objetivou o constituinte chegar àquele ponto.

Em sua sustentação oral, após enfatizar os quatro pontos acima, argumentou:

*“A imunidade é objetiva e ampla. Não é subjetiva, nem teleológica. Se o fosse as revistas pornográficas, as revistas para a comunidade*

---

(48) Ver parecer jurídico, publicado em seu “Direito Constitucional Tributário”, Ed. CEJUP, ao discorrer sobre a “Imunidade Tributária das Publicações”, pg 135/136.

*gay, as revistas que deformam a juventude não seriam imunes, pois, não contribuem*

*“para a cultura, o esclarecimento e a formação pública”,  
e são reconhecidas como publicações imunes”.*

A esta altura, pediu licença aos Ministros da Suprema Corte, para exhibir em plenário, a Revista Pornográfica, dizendo que pelo conteúdo da mesma estava constringido de pedir a sua juntada aos autos, mas que **o exemplar tinha por finalidade tão-somente ilustrar os argumentos apresentados oralmente**, e de forma brilhante concluiu:

*“Senhores Ministros, “a referida revista é imune, não havendo qualquer dúvida das autoridades tributantes, nas três esferas impositivas, de reconhecer tal imunidade.*

*A evidência seu texto de péssimo gosto e baixo nível, contendo 55 linhas em 16 páginas e fotografias que degradam a natureza humana, não ofertam nem formação, nem informação, não sendo, por outro lado, expressão de cultura.*

*Os livros telefônicos ao contrário, sobre prestarem informações necessárias e constarem textos de formação cultural (as 32 páginas de esclarecimentos sobre a história, geografia, economia e atrações das cidades brasileiras exigidas pela Telebrás possuem mais texto escrito do que as 55 linhas da revista pornográfica), atendem a serviço público essencial sobre representarem notável manifestação da evolução tecnológica da humanidade.*

*Não há como se comparar a utilidade dos livros telefônicos distribuídos gratuitamente aos usuários graças à publicidade inserida, e a corrosiva veiculação de revistas deletérias, que destroem a liberdade de educar os filhos, à medida em que infestam visualmente todas as bancas de jornais do país.*

*E concluiu a sustentação oral: Em face da notória diferença entre a assegurada imunidade de revistas do gênero, que afetam a Nação, a família e as instituições, e os necessários e úteis guias telefônicos, ambos periódicos, mas apenas estes ofertando informações, formando e representando manifestação de cultura, o mínimo que se poderia entender é que os imprescindíveis periódicos guias telefônicos gozam da mesma imunidade que as deletérias revistas pornográficas possuem”.*

Em seguida foi concedida a palavra ao então Procurador Geral da República, Dr. **José Paulo SEPÚLVEDA PERTENCE**, hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal que igualmente, de forma brilhante, em defesa dos entes tributantes, enfatizou que *“a imunidade tributária não se aplicaria às listas telefônicas, muito embora era de reconhecer a utilidade pública dessas publicações, deveria prevalecer a interpretação restritiva da norma constitucional de desoneração, que em seu sentido literal alcança tão-somente, os livros, os jornais e os periódicos, e o papel destinado a sua impressão”*.

Após intensos debates e pedidos de vista, foi então julgado o RE 101.441-5-RS, com a seguinte:

*“Decisão: Conheceu-se do recurso unanimemente, e se lhe deu provimento, por maioria, vencidos os Ministros Carlos Madeira, Aldir Passarinho, Oscar Corrêa, Néri da Silveira e Rafael Mayer”*.

Os 6 votos que conheceram e deram provimento ao Recurso, foram os seguintes:

1. Min. SYDNEY SANCHES (Relator)
2. Min. CÉLIO BORJA
3. Min. OCTÁVIO GALLOTTI
4. Min. FRANCISCO REZEK
5. Min. MOREIRA ALVES
6. Min. DJACI FALCÃO

A decisão proferida pela Suprema Corte **reconheceu que a imunidade fora outorgada pelo Constituinte aos veículos de manifestação de cultura, liberdade de expressão e prestação de informações, estando a “lista telefônica”, perfeitamente enquadrada nestas hipóteses.**

Entendeu o STF que a Constituição Federal, ao conceder a imunidade, retirou da vedação todo o caráter subjetivo das publicações, objetivando evitar a possibilidade de o poder constituído constranger as Editoras, via tributação.

Por esta razão decidiu que a norma de imunidade, por veicular vedação absoluta ao poder de tributar, há de ser interpretada de forma ampla e objetiva, para atender a sua finalidade, **não comportando juízo subjetivo sobre o valor literário ou cultural da obra e seu conteúdo.**

Considerou que a: “Lista Telefônica” configura livro, não só por seu aspecto físico e pelas informações técnicas que veicula (regulamentos indispensáveis à utilização dos serviços de comunicações no ramo da telefonia, infor-

mações do Ministério da Cultura, etc) mas, também, pelo fato de tratar-se de publicação técnica periódica.

Entendeu também que a **imunidade tampouco é incompatível com o fato de a publicação veicular propaganda paga**. Pelo contrário tal fato conforme reconhecido pela respeitável decisão, é condição “sine qua non” para diminuir os custos da publicação, vindo de encontro ao objetivo da norma de imunidade que é a divulgação de idéias e conhecimento.

Ficou consignado na decisão, que a publicidade objetiva, exclusivamente, garantir a edição do veículo (lista telefônica), e sem ela, a utilização dos aparelhos telefônicos se transformaria em solução elitista, pela imensa dificuldade em se obter as informações necessárias para os contactos pelos usuários. As comunicações seriam dificultosas e esta conquista da civilização estaria restringida pela inviabilidade de acesso rápido à informação necessária.

A Ementa da referida decisão, está assim redigida:

**“RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº101.441-5 RIO GRANDE DO SUL.**

**EMENTA – Imunidade tributária (art. 19, III, “d”, d C.F.). I.S.S – Listas Telefônicas.**

*A edição de listas telefônicas (catálogo ou guias) é imune ao I.S.S., (art. 19, III, “d”, da C.F.) mesmo que nelas haja publicidade paga.*

*Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos **periódicos**, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os **periódicos** que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de **inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.***

*Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra “d” do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança”. (O julgamento foi presidido pelo Ministro RAFAEL MAYER tendo como Relator o Ministro SYDNEY SANCHES).*

O **Ministro SYDNEY SANCHES**, em seu voto, destacou:

*“O ilustre tributarista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ora patrono da recorrente, no memorial que me enviou (e suponho, também aos Srs. Ministros) detém-se sobre o **caráter objetivo da imunidade sobre sua extensão às informações úteis contidas em li-***

vros, jornais e periódicos, trazendo, ainda, em reforço da sustentação a palavra autorizada dos eminentes Ministros CORDEIRO GUERRA e CUNHA PEIXOTO, cujos pareceres meticolosos e convincentes, fundados em boa doutrina e jurisprudência, foram anexados àquela peça de defesa.

*Destaco do parecer CORDEIRO GUERRA alguns tópicos:*

“17. Argumenta-se no sentido de que os livros guias, catálogos ou listas de telefones não transmitem idéias ou pensamentos; porém, contêm notícias e **informações** sem as quais as comunicações humanas por via telefônica seriam praticamente impossíveis, ou extremamente difíceis onerando o custo do serviço público”.

“34. Livro de telefone, meio de facilitar a comunicação e transmissão de idéias entre os homens, só poderia conter informações e notícias que são a sua razão de ser. De fato, não se pode exigir de um livro de telefones que noticie ou informe aos usuários do serviço público coisa diversa do nome, endereço e o número dos telefones dos assinantes do serviço de utilidade pública. As tábuas de logaritmos publicam somente logaritmos; os boletins meteorológicos registram, dados sobre o clima, e nem por isso deixam de ser livros. Excluído que fosse o livro de telefones da imunidade ampla e objetiva, em pouco tempo instituir-se-ia a censura aos livros, dividindo-os em bons e maus, prenhes ou faltos de idéias, por via da tributação discriminada por critérios subjetivos dos julgadores quanto ao mérito ou conteúdo das publicações. Por isso, as revistas pornográficas circulam livremente, imunes aos tributos, por que não se admitir que os livros telefônicos estejam imunes a tributação só porque preenchem a sua precípua e socialmente relevante finalidade assegurando o direito de informação?”

“48. Finalmente, negada a imunidade, no caso, onerar-se-iam os custos de produção dos livros telefônicos de forma significativa e, em consequência, o editor teria que majorar a sua remuneração. Conforme o caso, poder-se-ia inclusive temer que as concessionárias ou tivessem que arcar com parte desse custo adicional ou repassá-lo ao usuário dos seus serviços exatamente o que hoje se pretende evitar”

O parecer CUNHA PEIXOTO, depois de detido estudo sobre a natureza jurídica das “listas telefônicas”, acrescenta:

*“10. Mas em termos práticos, sejam livros, revistas técnicas ou periódicos, merecem o mesmo tratamento tributário já que a norma constitucional ampara os meios de divulgação de **informação específica**”.*

*“12. As “Listas Telefônicas” sobre ser um livro e um periódico, de **grande utilidade, é suporte de um serviço público**”.*

*“13. Por outro lado, **negar imunidade ao livro ou Lista Telefônica é onerar o custo de produção quer da lista, quer do próprio serviço público, em arrepio aos princípios que informam a Constituição neste particular, uma vez que seu propósito, como adverte o Ministro SYDNEY SANCHES (R.E. nº 104.563) “é inquestionavelmente o de baratear a impressão e divulgação de livros, jornais e periódicos, não se podendo excluir destes as listas telefônicas, com sua imensa utilidade social”.***

O Ministro Relator, ao concluir o seu voto, enfatizou:

*“se o art. 19, III, “d” da CF, buscou facilitar a confecção, edição, impressão e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, não me parece razoável, data máxima vênia, entender-se que estão excluídos da imunidade os livros, os jornais e os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético, ou filosófico, mas de inegável utilidade pública.*

*“Por todas essas razões, pelas demais deduzidas pelo recorrente a fls. 216-251, no memorial e nos pareceres já referidos peço vênia para manter em Plenário, o ponto de vista antes sustentado na Turma.*

*“E então, conheço do recurso e lhe dou provimento para deferir o mandado de segurança”.*

Do voto do Ministro **MOREIRA ALVES**, merece destaque o seguinte trecho:

*“A informação quando é feita por meio de livro, jornal, ou periódicos, no interesse público, dá margem à imunidade prevista no art. 19. É isso justamente o que explica a razão por que a agenda, cardápio, catálogo de comerciante não estão abrangidos por essa imunidade. Agenda não visa a informar. Uma agenda se destina a anotações, e só*

*subsidiariamente presta informações para dar-lhe maior interesse, facilitando-lhe a comercialização. O objetivo de catálogo de propaganda de comerciante não é informar o público no interesse geral, mas, sim, no interesse do comerciante para aumentar suas vendas.*

*Nessa ordem de idéias, Sr. Presidente, não tenho dúvida em capitular como livro ou periódico, conforme o caso, os catálogos de biblioteca, os catálogos de museus, os catálogos ou guias de ruas. Um catálogo guia de rua não visa a prestar informações de interesse público? O mesmo não sucede com os periódicos que dão informações turísticas? Não há jornais que se adstringem a publicar anúncios, e que são imunes a impostos porque visam a divulgar informações ao público em geral?*

*Porventura os catálogos de bibliotecas não prestam informações de interesse público?*

*Para mim, Sr. Presidente, em matéria de informação, desde que se trate de informação no interesse público, considero que os livros, jornais ou periódicos que exclusivamente as veiculem gozem da imunidade tributária.*

*Por isso, Sr. Presidente, entendo que essa imunidade abarca os catálogos telefônicos que prestam informações no interesse do público em geral. Ademais, Sr. Presidente, não me aflige a questão de saber se o periódico tem que ser regularmente editado. Revistas há – e são elas periódicos – de periodicidade muito irregular, como a título exemplificativo, as de instituições científicas. Nem por isso deixam de ser periódicos. A periodicidade é inerente a publicações da natureza de catálogos telefônicos, que têm de ser, periodicamente, atualizados.*

*Para concluir, Sr. Presidente, também não me assalta a preocupação com referência ao problema do lucro. Se formos levar em consideração isso, chegaremos à conclusão de que, a não ser as publicações oficiais, que são deficitárias, todas as mais, em geral, visam, também o lucro. Não cobram os jornais, as revistas e, às vezes, até as editoras de livros que se colocam neles anúncios. E deixam eles de ter por isso, a imunidade tributária? Não.*

*Por tudo isso, Sr. presidente, com a devida vênia dos que sustentam em contrário – e não estou indo contra a cultura nacional, porque entendo que é muito pior conceder imunidade para toda esta parafernália pornográfica que existe em nossas bancas de jornais do que outorgá-la a catálogo que, como outros catálogos de prestação de informações do interesse público, se encontram no âmbito*

*do § 8º do art. 153, que lhes protege, inclusive, da censura prévia co-nheço do recurso e lhe dou provimento”.*

O Ministro **CELIO BORJA**, em seu voto, após declarar o seu inteiro acordo com a conclusão do voto do Sr. Ministro Relator e com sua fundamentação, aduziu:

*“No caso do jornal, do livro e do periódico, a censura e, mais in-duvidosamente, a imposição fiscal são poderes proibidos a todas as esfe-ras de governo e reservadas assim, ao povo ou ao Constituinte.*

*Ponha-se em relevo a norma do artigo 19, III, “d”, da Constitui-ção Federal, que torna liquido, em matéria de transmissão ou divulga-ção de informações, o direito à imunidade tributária que, nos Estados Unidos da América, resulta de interpretação construtiva da Primeira Emenda à sua Constituição e tem contornos bem mais restritos (Gros-jean v. American Press Co., 297 us 233 (1936) in KOVITZ, Bill of Rights Reader, Ithaca, New York, 1954, págs. 233 e seguintes).*

*Parece-me, assim, claro que proibida à autoridade a regulação pre-ventiva da **prestação de informações** (§ 8º, art. 153, CF) veda-se, necessariamente, o discrimen entre essas, para classificá-las em catego-rias diversas: protegidas ou não protegidas. Segue-se, a meu sentir, que o mesmo há de aplicar-se à atividade tributária da União, dos Estados e dos Municípios. A única discriminação subtraída dessa regra geral, pelo Constituinte, é a propaganda de guerra e subversão da ordem ou de preconceitos de religião, de raça ou de classe, e as publicações e exte-riorizações contrárias à moral e aos bons costumes (art. 153, § 8º, in fine).*

*A derradeira consideração dirige-se ao argumento tirado das ex-pressões livros, jornais e periódicos, encontradas, assim, no rol das ga-rantias constitucionais, como na norma do artigo 19, III, d, CF.*

*Livros, jornais ou periódicos gozam da mesma tutela especial que privilegia a prestação de informações expressamente mencionada no ar-tigo 153, § 8º, da Constituição. Tal como eles, insuscetível de regula-ção preventiva para efeito de classificar e excluir.*

**Qualquer publicação que tenha forma de livro, de jornal ou de periódicos e preste informações está, a duplo título protegi-da, já porque é livro, jornal ou periódico, já porque presta in-formações.**

*Se em alguns ordenamentos estrangeiros é possível discutir a natu-*

*reza e extensão da tutela da liberdade de manifestação do pensamento, para restringi-la à divulgação ou comunicação de idéias, este não é o caso do Brasil.*

*Pelos d. fundamentos do voto do Senhor Ministro-Relator e pelas razões que aduzi, conheço do recurso e dou-lhe provimento para deferir a segurança”.*

Do voto do Ministro **FRANCISCO REZEK**, quanto a interpretação não-restritiva da imunidade, destacamos o seguinte trecho: .

*“Faz algum tempo que, na Segunda Turma, a alínea d do inciso III do art. 19 da Constituição veio à mesa num debate que resultou na tomada de decisão majoritária. Partilhei com o eminente Ministro Cordeiro Guerra o entendimento, afinal vitorioso, de que essa norma não deve comportar interpretação restritiva.*

*Penso recolher da literalidade dessa alínea a conclusão de que as listas telefônicas estão alcançadas por quanto ela prescreve. Não há dúvida de que, gramaticalmente, a lista telefônica é uma publicação, e é uma publicação periódica. Para que evitasse a conclusão que a literalidade da norma impõe, seria preciso que forte argumento resultante do lastro histórico da norma, da pesquisa da vontade do constituinte, ou do quadro social reinante tanto me impusessem. Nada disso ocorre. Pelo contrário, observo que não é possível restringir o benefício sem incorrer no abono de injustiças e incongruências de monta.*

*Parece-me que a interpretação não-restritiva – não direi, absolutamente, que esta seja uma interpretação extensiva – melhor condiz com a literalidade da alínea d, e ainda com seu propósito.*

*Não vejo argumento bastantemente sólido para que exclua as listas telefônicas da categoria que a lei maior pretende beneficiar. Nesses termos, pedindo vênias a quem pensa de modo diverso, acompanho também o eminente Ministro relator. Conheço do recurso e lhe dou provimento”.*

O Ministro **OCTÁVIO GALLOTTI**, em seu voto, destacou:

*“Continuo pensando, em coerência com o voto vencido que proferi no precedente julgado pela Turma, ao qual teve o eminente Relator a gentileza de se referir que, diversamente do que sucede com as isenções,*

*a imunidade comporta um entendimento amplo, em primeiro lugar. Em segundo, julgo que, além do interesse cultural em sentido estrito a imunidade prevista no art. 19, III, "d", da Constituição, atende ao interesse da divulgação de informações em geral. Por último, considero que tal imunidade é objetiva e que não comporta juízo subjetivo sobre o valor literário ou cultural da obra, sobre a sua moralidade ou sobre a exatidão dos conceitos nela expressos.*

*Se a lista telefônica integra a categoria dos periódicos, pela regularidade da sua edição e se, pela definição da legislação ordinária, visa, primordialmente, à divulgação de informações indispensáveis, não há que se cogitar da sua exclusão do alcance da regra constitucional.*

***Cumpra distinguir a finalidade (divulgação de informações sobre assinante), do meio acessório utilizado para perseguir-la (veiculação de publicidade), que nenhum modo desnatura a imunidade assegurada pela Constituição, seja o anúncio inserido em livro, seja Jornal ou em periódico.***

*Acompanho o voto proferido pelo eminente Relator Sydney Sanchez".*

E o Ministro **DJACI FALCÃO**, em seu voto, consignou:

*"O constituinte de 67, a meu ver, ampliou a imunidade, alcançando não só o papel como o próprio livro, o jornal e todos os periódicos. Não há dúvida de que a empresa exploradora de serviços públicos de telecomunicações está obrigada a divulgar, periodicamente, a relação de assinantes, nas condições definidas em regulamento, segundo dispõe a Lei nº 6.874, de 3 de dezembro de 1980. A seu turno, o Decreto nº 88.221, de 83, foi claro ao conceituar as listas telefônicas como publicações técnicas periódicas destinadas à divulgação de informações sobre assinantes do serviço público de telefonia, em que o interesse preponderante seja consulta do número do telefone.*

*A lista de assinante é, sem dúvida, relação nominal e gratuita dos detentores de aparelhos telefônicos, para possibilitar intercomunicações entre os usuários. A publicidade que se lhe arbitra, como afirma Ely Lopes Meirelles é meramente acessória, visa apenas reduzir os custos operacionais dos serviços e, conseqüentemente, baratear as tarifas telefônicas e o proveito dos próprios usuários.*

***As listas telefônicas, no mundo moderno da publicidade, si-***

*tuam-se como periódicos, no sentido amplo, e prestam serviços de interesse público, não visando exclusivamente o interesse mercantil. Há, nas listas telefônicas, informações de interesse público como há nos livros e nos jornais, como também se vê nos catálogos, em bibliotecas, guias turísticos.*

*Daí, a meu ver, além dos fundamentos já esposados pelos eminentes Ministros Relator, Octávio Gallotti e Moreira Alves, no que toca ao § 8º do art. 153 da Constituição da República, o catálogo telefônico é, sem dúvida, um periódico, que não tem fim meramente mercantil, presta informações de interesse geral, de interesse público.*

*De modo, que, nesta síntese, acompanho os votos que dão provimento ao recurso a partir do exaustivo voto do Relator Sydnei Sanches, data vênia dos votos em contrário”.*

Os trechos dos votos dos Srs. Ministros acima transcritos, demonstram os intensos debates que ocorreram em Plenário, quando do julgamento pela Suprema Corte, no sentido de ser interpretada a imunidade de forma extensiva e objetivamente, **para alcançar a finalidade da norma constitucional, em sua essência**, atendendo as peculiaridades do caso concreto, de tal maneira que se a garantia não fosse estendida à publicidade, no caso das “Listas Telefônicas”, restaria prejudicada a própria imunidade prevista constitucionalmente.

A decisão foi importante, por representar precedente que serviu de orientação Jurisprudencial da Suprema Corte, conforme os seguintes julgados: RE 120.270-0-RS; RE 116.510-3-RS; RE 130.012-4-RS; RE 134.071-1-SP, RE 118.228-8-SP, entre outros.

Neste último julgado, RE 118.228-8-SP, o Ministro **SEPÚLVEDA PERTENCE**, inclusive, mudou o seu entendimento para aderir a tese da **interpretação ampla da imunidade**. Esse processo foi também patrocinado por nosso escritório, estando a Ementa, assim redigida:

*“RE 118.228-8 – SP – 1ª Turma*

*Ementa: Imunidade tributária. Artigo 19, III, d, da Emenda Constitucional nº 1/69. Listas Telefônicas.*

*O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 101.441, firmou o entendimento de que não estão excluídos da imunidade assegurada pelo artigo 19, III, “d” da Emenda Constitucional nº 1/69, os **periódicos**, que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou especifi-*

*cas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.*

*Recurso Extraordinário conhecido e provido” (D.J. 20/04/90).*

O Ministro **SEPÚLVEDA PERTENCE**, em seu voto, destacou:

*“Senhor Presidente, minha tendência inicial foi para a tese restritiva. Cheguei a sustentá-la quando se tomou o precedente a que V.Exa se refere, na qualidade de Procurador-Geral da República.*

*Quando do Julgamento do RE 118.380, realizado em 12.12.89, revi os precedentes e a discussão que a respeito se travara – cuidava-se, então de um caso similar, não de catálogo telefônico, mas de catálogo do comércio de exportação – acabei por aderir à orientação precedente, que se firmara, no sentido de conceder a imunidade. Convenceu-se, sobretudo, a dificuldade insuperável da distinção em cada caso, de quais publicações portariam valores culturais merecedores da imunidade, segundo a sua inspiração histórica. E acabei, por proferir a liberalidade, talvez excessiva com publicações de cunho estritamente comercial, ao risco de uma tese restritiva que, amanhã pudesse servir de pretexto, à censura tributária de publicações.*

*De tal forma, Senhor Presidente, com estas breves considerações para explicar apenas a defesa que fiz da tese fiscal, em Plenário, que correspondia à minha convicção, na época, mas, da qual recuei, acompanho o voto de V.Exa., conhecendo do recurso e dando-lhe provimento”.*

Por final, registro aqui a importância da questão, por representar uma tomada de posição do Egrégio Supremo Tribunal Federal, interprete máximo da Constituição, quanto a forma de interpretação da imunidade – que deve ser extensiva e não restritiva – para que o objetivo da norma constitucional possa ser alcançado, exatamente, como mencionado pelo parecer jurídico elaborado pelo Dr. Ives Gandra da Silva Martins, a quem dedico este estudo, para que possa recordar os momentos de emoção que a questão suscitou e os momentos de angústia que passamos, pela demora do julgamento, em razão de diversos pedidos de vista dos Senhores Ministros da Suprema Corte, e pela complexidade do caso, até o resultado final.

**A BATALHA CONTRA A QUEBRA  
DO SIGILO BANCARIO**

**Soraya David Monteiro Locatelli**

## **I - IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. ALGUMAS PALAVRAS**

Possuidor de visão privilegiada e raciocínio capaz de mesclar com eficiência máximos conceitos e valores adquiridos ao longo de seus 70 anos, Ives Gandra da Silva Martins é o que se pode chamar de “o fenômeno” do mundo jurídico.

Homem coerente em suas idéias e atitudes sempre direcionadas a atingir a perfeição, não só no âmbito profissional, mas principalmente no pessoal, busca a santificação no trabalho profissional, utilizando-se de cada ato para passar conhecimento, valores e seu estilo de vida, destacando-se como profissional exemplar, marido fiel, pai zeloso e torcedor fervoroso do São Paulo Futebol Clube, seu time de coração. Poeta inveterado, cujos versos circulam pelo Mundo afora (Itália, Romênia, etc), não hesita em declamar diariamente apaixonadas rimas a sua eterna amada, Ruth.

Mas não só de rimas vive este versátil jurista, que faz questão de declamar aos quatro ventos sua qualidade de cidadão, e não de administrado. Com autoridade e desenvoltura que lhe são próprias, dita normas que ultrapassam a esfera estritamente jurídica, integrando o direito às ciências sociais (economia, história e política) quando da interpretação de normas e casos concretos.

Preocupado com o desenvolvimento do país, e sabedor de suas obrigações para com este na qualidade de cidadão, é figura certa nos grandes embates nacionais, principalmente quando o assunto envolve a defesa do contribuinte, destacando-se, por certo, como um dos maiores tributaristas deste século diante de tantas conquistas obtidas em mais de 40 anos de profissão.

Advogado brilhante, professor emérito do Mackenzie, autor e coordenador de diversos livros, conquistou, ainda jovem, respeito no cenário político

interno e externo, com participação em diversos congressos, simpósios e seminários tanto na América do Sul, quanto na Europa e Estados Unidos, sendo velho conhecido dos veículos de comunicação e meio empresarial.

Em síntese, pode-se dizer que Ives Gandra tornou-se peça chave antes da tomada de decisões, sendo periodicamente consultado por empresários e políticos receosos da legalidade e constitucionalidade de certos atos e comandos legais.

De posse desse louvável perfil, grande tem sido sua participação na discussão, até hoje vigente, em torno da equivocada quebra do sigilo bancário sem necessidade de prévia autorização do Poder Judiciário, principalmente, após a edição da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e do suposto ato regulamentar de seu art. 5º, o Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002.

Com efeito, até o advento da Lei Complementar nº 105/01, prevalecia no ordenamento pátrio, a possibilidade de quebra de sigilo bancário mediante expressa ordem judicial, após a devida comprovação, pelas autoridades competentes, da prática de atividade delituosa pelo cidadão investigado; procedimento este que assegurava tanto os interesses públicos quanto os direitos dos particulares na medida em que se protegia o bom contribuinte de eventuais arbitrariedades fiscais, ao mesmo tempo em que se protegia o Estado dos sonegadores de fato.

A referida norma complementar, bem como o Decreto nº 4.489/02<sup>49</sup>, todavia, tornaram possível quebrar o sigilo bancário por intermédio de mero ato administrativo de todos os contribuintes, bons ou maus, para espanto da sociedade em geral, que, da noite para o dia, viu a possibilidade ter sua intimidade devassada pelas autoridades fiscais independentemente da intervenção judicial, em flagrante ofensa a diversos dispositivos constitucionais e legais.

Assim, diante de tantas participações em casos de notória ofensa aos direitos do cidadão, não poderia ser diferente em relação à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e ao Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002, tendo Ives Gandra da Silva Martins agido ativamente contra tais diplomas por intermédio de entrevistas, artigos, palestras e pareceres, entre outros veículos de comunicação postos a sua disposição, como veremos a seguir.

---

(49) De acordo com IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, enquanto a LC nº 105/01 permitiu a *"prestação de informações relativas a processos administrativos instaurados"* o Decreto nº 4.489/02 cuidou da prestação rotineira de informações *"pelos bancos, à Receita, de seus correntistas, de molde a transformar este órgão, no dizer do atual secretário em novo 'guardião do sigilo bancário'."* (O Estado de S.Paulo, 08/01/03, p.A2).

## II - A QUEBRA DO SIGILO BANCARIO. BREVE HISTÓRICO E REPERCUSSÃO NACIONAL

O Projeto de Lei Complementar nº 220, prevendo a possibilidade de quebra do sigilo bancário sem necessidade de autorização judicial, tramitou desde de 1998 pelos corredores do Congresso Nacional até ser convertido na malsinada Lei Complementar nº 105, publicada em 10 de janeiro de 2001.

Referida discussão, todavia, vige há mais de meio século na doutrina e jurisprudência pátrias, que reiteradamente manifestam-se, pelo menos a grande maioria, no sentido de que o sigilo somente pode ser violado após passar pelo crivo do Poder Judiciário por ter este órgão a obrigação de ser neutro e imparcial.

Fazendo-se um breve retrocesso histórico é possível perceber que quando da edição da Lei Complementar nº 70/91 e da propalada Reforma do Sistema Financeiro<sup>50</sup>, muito se discutiu acerca da quebra do sigilo, tendo ocorrido, já naquela época, uma série de debates e conferências para discussão exclusiva deste tema.

O 1º Ciclo de Estudos de Direito Econômico, por exemplo, promovido pela Escola Nacional de Magistratura e pelo Instituto dos Advogados de São Paulo, em junho de 1993, reuniu grandes juristas para tratar desta matéria, entre outras questões de relevância jurídica.

No âmbito judicial, por sua vez, após o ajuizamento de diversas ações questionando a quebra do sigilo bancário pelas autoridades fazendárias, o E. Superior Tribunal de Justiça, em 02/02/94, nos autos do Recurso Especial nº 37566-5/RS, se manifestou no sentido de que *“apenas o poder judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação as matérias arroladas em lei”*.

---

(50) Sobre as normas relativas ao sigilo bancário (arts.17 a 19 do Código Comercial, 144 do Código Civil, 347 do Código de Processo Civil, 207 do Código de Processo Penal, 325 a 154 do Código Penal, Lei 4.595/64, Lei 4.728/65, arts. 195 e 197 do CTN e Lei 7.492/82), MISABEL ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO relatam: “Antes da Constituição de 1988, sobre a interpretação conjugada desses distintos diplomas legais, surgiram controvérsias ardentes. As instituições financeiras defenderam o sigilo bancário com vigor, entendendo não ter o Código Tributário Nacional derogado parcialmente a Lei n. 4.595/64, nem autorizado exceções, perante o Fisco, ao dever de reserva. O Banco Central não se pronunciou sobre as relações entre as Fazendas Públicas e as instituições financeiras, mas recusou-se a servir de instrumento para sujeitá-las às requisições feitas pelo Fisco. Por sua vez, as Fazendas públicas, escoimadas na redação obscura e contraditória do art. 197 do Código Tributário Nacional, pugnaram pela inexistência do segredo profissional bancário perante o Fisco.” (O Sigilo Bancário e os Crimes Contra a Ordem Tributária. Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres. Del Rey Editora. Belo Horizonte-1997. p.265).

À evidência, não se tratando a quebra de sigilo bancário de uma discussão pontual, mas sim de grande impacto social, as questões em torno desta sempre extrapolaram as revistas especializadas, para ocupar lugar de destaque na imprensa nacional, principalmente, nos jornais de grande circulação, os quais, na maioria das vezes, fazem questão de mencionar a opinião do jurista Ives Gandra da Silva Martins, notoriamente inconformado com a violação do Texto Supremo.

Nesse sentido, antes da Lei Complementar nº 105/01, na edição de abril de 1997, o jornal do Auditor Fiscal publicou artigo do Prof. Ives Gandra, no qual ele já informa sua posição contrária à quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, mencionando, inclusive, o fato do *“secretário da Receita Federal intimado pelo Presidente do Tribunal de Contas a fornecer, por amostragem, dados sigilosos de contribuintes”* ter se recusado a cumprir tal comando *“à luz de pareceres de Saulo Ramos e dele, os quais serviram de base para impetração de MS junto ao STF, com liminar deferida, no sentido de que não pode revelar o que é sua obrigação funcional guardar como informação.”*

Da mesma forma, a Folha de São Paulo, em 08/02/98, traz artigo do mesmo jurista, assinado em conjunto com Arnaldo Wald, com o título *“A Constituição e o Sigilo Bancário”*, no qual se enfoca a aprovação pelo Senado da nova lei sobre o sigilo bancário (Projeto de Lei Complementar nº 220/98), tendo como conclusão final o seguinte comentário: *“A limitação que deveria sofrer o sigilo bancário em virtude das normas constitucionais foi salientada pelo senador José Serra, cuja opinião não prevaleceu. Pareceu-nos oportuno lembrar a advertência do Ministro para que o projeto, agora, encaminhado à Câmara, seja adequado a norma constitucional.”*

Neste contexto, quando o Congresso Nacional se reuniu em fevereiro de 2000, o Prof. Ives Gandra da Silva Martins, juntamente com os professores Osires Lopes de Azevedo Filho, Alberto Xavier e Marco Aurélio Greco foram convidados para discutir a reforma que se pretendia sobre o sigilo bancário e a norma anti-elisão, ocasião em que, à unanimidade dos que se manifestaram, professores e parlamentares, concluíram pela inconstitucionalidade da norma.

O jornal *“O Estado de São Paulo”* de 16/11/00<sup>51</sup> traz a seguinte notícia acerca do Projeto de Lei pertinente à quebra do sigilo bancário:

*“O relator do projeto que trata da quebra do sigilo bancário, deputado Ney Lopes (PFL-RN) afirmou ontem que o segredo sobre as informações financeiras é um direito inviolável do contribuinte e para ser quebrado deve ser precedido de*

---

(51) O Estado de S. Paulo, 16/11/00, p. A6.

uma decisão do Judiciário. 'O projeto aprovado no Senado, que agora vai ser avaliado pela Câmara, é inconstitucional', acusou.

(...)

*Integrantes da Receita Federal e vários parlamentares acham que, sem a participação do Judiciário nas decisões, a sonegação fiscal diminuiria e a receita com impostos poderia aumentar em cerca de R\$ 2 bilhões ao ano. Eles alegam que os recursos serviriam para cobrir o buraco na contas da Previdência Social causado por um eventual aumento no valor salário mínimo para R\$ 180.*

*'Trata-se de uma medida totalitária', rebate o relator. 'Devemos legislar para o País, não para o Everardo Maciel (secretário da Receita Federal).'*"

Esta reportagem, com intuito de esclarecer objetivamente a população, elaborou, ainda, além de um quadro comparativo da legislação relativa ao sigilo bancário vigente nos Estados Unidos, Canadá, Suíça, Itália, Alemanha, Bélgica, Portugal, Holanda, França, Panamá e Argentina, em que se constata que a possibilidade de quebra sem autorização judicial somente ocorre nos três últimos países citados, um outro, com o resumo da legislação atual e a prevista no projeto aprovado no Senado, com as seguintes críticas:

*"Legislação Atual – Antes de a autoridade pedir a quebra do sigilo, é preciso que seja instaurado um processo na Justiça, envolvendo as partes. Dependendo do caso, pode levar tempo para que a ação seja acatada pelo juiz. Depois de instaurado o processo, a quebra do sigilo bancário pode ser pedida ao Judiciário, que a indefere ou a autoriza. CRÍTICA: É o procedimento que tem mais entraves burocráticos e que mais dificulta a investigação de crimes financeiros, tornando o processo longo e demorado.*

*Projeto Aprovado no Senado – O Ministério Público Federal, o Tribunal de Contas da União e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados e Municípios podem pedir a quebra do sigilo bancário diretamente ao Banco Central e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Não há necessidade da instauração de processo na Justiça nem é preciso que o Judiciário autorize o pedido. CRÍTICA: Seria inconstitucional por ferir cláusula pétrea da Constituição, que assegura direitos e garantias individuais. Se o Ministério Público puder pedir a quebra do sigilo sem a intermediação do Judiciário, haverá desequilíbrio no processo. O MP, que representa a sociedade, teria o direito de usar o mecanismo. O advogado de defesa, que representa o réu, não."*

Citada matéria, ademais, contempla o seguinte comentário:

*"A quebra do sigilo bancário sem consulta ao Judiciário fere uma cláusula pétrea da Constituição. O artigo 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais, em seu inciso 12, afirma que é inviolável o sigilo dos dados do cidadão, salvo por ordem judicial. Essa foi a interpretação de advogados tributaristas, juizes federais*

*e procuradores que se reuniram, em outubro, no 25º Simpósio Nacional do Direito Tributário, coordenado pelo advogado tributarista Ives Gandra, em São Paulo.*

*No evento, Gandra apresentou à platéia uma pergunta para a discussão: “O direito ao sigilo bancário é uma cláusula pétrea da Constituição?” Os presentes concluíram, por unanimidade, que sim. “O governo deveria tentar outras opções e parar de bater na mesma tecla”, afirma o tributarista.”*

De forma complementar, este mesmo jornal, no editorial de 08/12/00, destaca novamente a discussão relativa à quebra do sigilo, ao reproduzir o artigo “Cidadania em Perigo”, de Ives Gandra da Silva Martins e Abram Szajm, os quais conceituam como heresia jurídica o projeto de lei complementar “*lastimavelmente aprovado pelo Congresso Nacional*”. Referido texto traz em seu bojo, de forma clara e precisa, as inconstitucionalidades da quebra do sigilo sem consulta ao Poder Judiciário, como se extrai do seguinte trecho:

*“(...) Heresia jurídica porque o sigilo bancário, que a Receita Federal tenta a todo custo eliminar é cláusula imodificável (pétrea) da Carta Magna, que nem por ementa constitucional pode ser mudada. (...) Como se percebe, além da canhestra, a pretensão demonstra por parte de seus autores o desconhecimento do Texto Supremo, pois pretendem modificar dispositivos da Constituição por lei complementar, o que até as pedras da rua sabem que não se pode fazer. Certamente o presidente da Câmara, deputado Michel Temer, ilustre constitucionista e autor de obra densa nessa matéria, declarou na imprensa que o projeto de lei não passa pelo teste da constitucionalidade. E que, mesmo se aprovado, não resistiria ao crivo do Supremo Tribunal Federal. (...) Mas há, ainda, outra deletéria no projeto aprovado: é a assim chamada norma antielisão, que seria destinada a suprir ‘brechas legais’. Ora se há brecha legal, a culpa é do Estado, que não fez a lei correta. Cabe, portanto, a esse mesmo Estado produzir norma para eliminar a lacuna. O que não pode é a ‘brecha’ ser preenchida por mero palpite de uma agente fiscal municipal, estadual ou federal, conforme faculta o projeto.(...)”*

Por fim, este artigo encerra-se com o apelo cívico de seus autores no sentido de que “*Cabe agora à sociedade civil brasileira clamar ao governo federal e aos srs. congressistas para que a matéria seja revista, no âmbito do executivo ou do próprio Congresso. Temos de impedir essas duas evidentes violações de direitos fundamentais dos contribuintes, preservando a Constituição e afastando o perigo que paira sobre a cidadania toda vez que algo não funciona de acordo com a lei, e sim de acordo com a vontade arbitrária de autoridades maiores ou menores.*”<sup>52</sup>

---

(52) O Estado de S. Paulo, 18/11/00, p. A2.

Mister neste ponto esclarecer, sinteticamente, tendo em vista não ser objeto deste trabalho as inúmeras aberrações veiculadas pela Lei Complementar nº 105/01, que a quebra do sigilo bancário por intermédio de mero ato administrativo, viola os incisos X e XII do art. 5º da Carta atual<sup>53</sup>, que asseguram, respectivamente, o direito à inviolabilidade da vida privada e ao sigilo de dados, bem como o artigo 60, § 4º, inciso IV, deste mesmo Diploma Supremo de 1988, o qual, ao enunciar como cláusula pétreas os direitos e garantias individuais, proíbe ser objeto de deliberação proposta de emenda tendente a aboli-los<sup>54</sup>.

---

(53) Ao se debruçar sobre a quebra do sigilo bancário, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ressalta que *“a inviolabilidade do sigilo está consagrada no mais relevante artigo da Constituição Federal, inteiramente dedicado aos direitos individuais e coletivos, que é o art. 5º. A doutrina costuma considerá-lo o “artigo da cidadania”.* (grifos do texto original) (*“DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE”*, São Paulo: Co-edição Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais: 2000. Pesquisas Tributárias. Nova Série 6, p. 72).

(54) Segundo IVES GANDRA DA SILVA MARTINS os *“direitos e garantias individuais conformam uma norma pétreas. Não são eles apenas os que estão no artigo 5º, mas, determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores.*

*Tem-se discutido se, de rigor, toda a Constituição não seria um feixe de direitos e garantias individuais, na medida em que o próprio Estado deve assegurá-lo e sua preservação, de rigor, é um direito e uma garantia individuais. Toda a Constituição não faz senão garantir direitos individuais, que decorrem, necessariamente, da existência do Poder Judiciário (assecuratório), Legislativo (produção de leis), Executivo (executá-las a favor do cidadão).*

*Por esta teoria, a Constituição seria imodificável, visto que direta ou indiretamente tudo estaria voltado aos direitos e garantias individuais.*

*Tal formulação, todavia, peca pela própria conformação do artigo, visto que se os organismos produtores, executores e assecuratórios do Direito representassem forma indireta de permanência dos direitos e garantias individuais, à evidência, todo o resto do artigo 60 seria desnecessário em face da imodificabilidade da lei suprema. O conflito fala por si só para eliminar a procedência dos argumentos dos que assim pensam.*

*Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional – e apenas nele – afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele.*

*Assim sendo, o artigo 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma a certeza de que está ela no elenco complementar do artigo 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental.*

*Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição, seriam cláusulas pétreas.*

*O Supremo Tribunal Federal parece ter hospedado tal exegese no momento em que não acatou como cláusula pétreas, o direito individual do contribuinte a estar assegurado por um sistema tributário inelástico, com a válvula de escape decorrente da competência residual da União, visto que não era expressa a cláusula.*

Em outras palavras, por intermédio desses dispositivos, o legislador constituinte elegeu a privacidade do cidadão como um de seus direitos e garantias fundamentais, assegurando-lhe, em resumo, o direito de não ter sua vida pessoal, ou dados desta, devassados ou revelados a terceiros contra a sua vontade.

As instituições bancárias, nesse contexto, em função dos serviços e atividades que desempenham no mercado, possuem diversas informações sobre os usuários de seu sistema, de tal forma que é possível aferir os mais variados aspectos da vida privada de cada um.

A simples movimentação bancária, a análise de eventuais aplicações financeiras e de pagamentos efetuados, bem como a avaliação patrimonial para concessão, ou não, de um crédito ou financiamento, define o perfil do investidor, seus hábitos, aspirações, histórico pessoal, características familiares e, até, sua opção religiosa, entre tantos outros fatores capazes de refletir seu estilo de vida, o que vale dizer, que os correntistas confiam aos bancos informações pessoais que devem ser protegidas de terceiros alheios à relação contratual firmada, uma vez que vinculadas diretamente à sua privacidade<sup>55</sup>.

Ora, se a privacidade encontra-se albergada pelo manto constitucional e se o sigilo bancário está diretamente vinculado à sua preservação, não há co-

---

*Na ocasião, a E.C. nº 3/93, entretanto, foi tismada por aqueles que defendiam que os direitos individuais não seriam cláusulas pétreas, pois o S.T.F. acatou as cláusulas expressas.*

*Assegurou, pois, o Pretório Excelso, os contribuintes, ao reconhecer a prevalência do explícito princípio da anterioridade, ou seja, o direito de não ser tributado no mesmo exercício, apesar de a exigência ser decorrente de emenda constitucional. Não estendeu, todavia, esse reconhecimento ao princípio implícito de não ser incidido por nenhum outro tributo que não aquele da competência residual, por decorrente do princípio do "sistema fechado e inelástico".*

*Tal sinalização do S.T.F., à nitidez, facilitou a conformação mais nítida dos limites da petrificação normativa no concernente aos direitos e garantias individuais.*

*Como se percebe, a Suprema Corte sinalizou os limites das garantias e direitos individuais, estabelecendo que a Constituição Federal, para cada direito, assegurou o exercício de uma tutela, isto é, há uma garantia para cada direito elencado na lei maior.*

*Desta forma, direitos e garantias individuais explícitos, no texto supremo, são imodificáveis por emenda" (in "COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL", 4º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2a.ed., 1999, p. 413/416).*

(55) CELSO BASTOS explica que no "desempenho de sua atividade, os bancos adentram na vida privada de seus clientes e, mesmo, na de terceiros, coletando informações da mais variada ordem. Não só tomam conhecimento da situação patrimonial do indivíduo (o que seria suficiente por si só para recomendar a discrição) como também se inteiram de seus negócios, de seus planos e projetos, de suas aspirações e de outras particularidades, que integram a esfera mais íntima da personalidade, como relações familiares, amizades, lares, convicções políticas e religiosas, bastando, para tanto, observar os destinatários de cada cheque emitido pelo cliente ou através das faturas de cartão de crédito". ("SIGILO BANCÁRIO E TRIBUTÁRIO". III Colóquio Internacional de Direito Tributário. III Colóquio Internacional de Derecho Tributário. São Paulo – Brasil. IOB-2001. p. 112).

mo negar que a violação deste configura-se em automática violação à Constituição Federal.

Não obstante este entendimento, é preciso esclarecer, como sempre enfatiza o Prof. Ives Gandra, que o ordenamento pátrio nunca protegeu os sonegadores, como algumas autoridades fazendárias costumam falar, mas apenas os bons contribuintes da voracidade fiscal. Neste sempre foi possível, apesar de não existir norma expressa nesse sentido, a quebra do sigilo fiscal pelo Poder Judiciário desde que a autoridade administrativa competente provasse a existência de fortes indícios de sonegação, ou de qualquer atividade delituosa capaz de acarretar lesão ao interesse público e à ordem jurídica.

Melhor explicando, o sigilo bancário não corresponde a um direito absoluto<sup>56</sup>, podendo ser rompido em face da supremacia do interesse público sobre o do particular, desde de que haja idôneas e concretas provas de atividade delituosa cometida por este último. Esta análise, entretanto, por razões óbvias, não cabe à administração fazendária, que integra o pólo ativo da relação tributária, mas sim ao Poder Judiciário, órgão neutro e competente para apreciar com imparcialidade cada caso concreto que lhe é apresentado.

A possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade tributária sem passar pelo crivo do judiciário, atribui ao agente fiscal evidente poder desmedido e arbitrário, em afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade protegidos pelo Texto Supremo, bem como ao da separação dos poderes, instrumento de controle dos excessos inerentes a todos os órgãos estatais<sup>57</sup>, pois concede a um órgão parcial, leia-se, a autoridade fazendária, os mesmos poderes atribuídos ao Poder Judiciário que, ao contrário, por ser técnico e neutro, é capaz de discernir com eficácia e imparcialidade o sonegador do bom contribuinte, protegendo este último do previsível arbítrio fiscal.

Ao contrário do que entende a administração fazendária, ademais, o art. 145, § 1º, da CF, não confere a esta poderes ilimitados de fiscalização, na medida em que consta neste dispositivo, expressamente, a necessidade de respeito aos direitos e garantias individuais do cidadão.

Em síntese, cabe ao judiciário resguardar do arbítrio fiscal os direitos fundamentais do contribuinte, observando, antes de determinar a quebra do sigi-

---

(56) Segundo ADA PELLEGRINI GRINOVER "... as liberdades públicas não são mais entendidas em sentido absoluto, em face da natural restrição resultante do princípio da convivência das liberdades, pelo qual nenhuma delas pode ser exercida de modo danoso à ordem pública e às liberdades alheias" (Liberdades públicas e processo: interceptações telefônicas; in Novas tendências do direito processual; 2ª ed. Rio de Janeiro; Forense, p. 86.)

(57) MS nº 23.452/RJ.

lo bancário, a gravidade do caso e a evidente lesão ao interesse público, além dos princípios do devido processo legal<sup>58</sup>, do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins, assevera:

*“Nada me parece mais claro do que este caminho, razão pela qual entendo que a lei complementar 105/2001 não foi endereçada ao sonegador, mas exclusivamente contra o Poder Judiciário para afastá-lo como julgador moderado, abrindo campo para uma certa dose de arbitrio, que o Governo deseja ter para cobrir sua incapacidade em cortar despesas, em uma Federação maior do que o PIB e em que as autoridades não primam pela boa gestão da coisa pública. Escrevi a respeito da lei o seguinte:*

*‘A questão da quebra do sigilo bancário, a meu ver, tem sido veiculada pela imprensa, com bastante freqüência e com muita emotividade, nos pronunciamentos de autoridades e especialistas, não poucas vezes os preconceitos pró e contra o Fisco prevalecendo sobre sua juridicidade.*

*O cerne do problema reside em que a quebra do sigilo bancário constante da lei complementar n. 105/2001 é, fundamentalmente, uma questão jurídica e, exclusivamente, à luz da qualidade de diploma legislativo é que deve ser examinada.*

*E, por este prisma, não procede a afirmação de que o sigilo bancário, sem a lei complementar, não poderia ser quebrado.*

*Nada mais inconsistente do que a afirmação de que o sistema anterior protegia os sonegadores.*

*Jamais o sistema assegurou a sonegação. Sempre o sigilo bancário pôde ser aberto, com mansa e pacífica jurisprudência da Suprema Corte autorizando tal providência, bastando que a autoridade fiscal demonstrasse a existência de indícios.*

*Vale dizer, jamais o sonegador foi protegido pelo sistema civilizado adotado antes da lei complementar n. 105/2001, segundo regime legal e democrático próprio de países mais avançados que o Brasil, como Estados Unidos, Suíça, Portugal etc. Nestes países basta que a autoridade demonstre, junto ao Poder Judiciário, a existência de qualquer das mesmas 11 hipóteses que a regulamentação da lei complementar n.*

---

(58) O Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, no julgamento do MS 23.452-1/RJ pelo Tribunal Pleno do E. STF ressaltou que sendo o sigilo bancário um direito relativo, este pode ser quebrado, “observado o “due process of law”, por determinação judicial, extensível, em princípio, ao âmbito dos poderes das comissões parlamentares de inquérito.” (DJ 12/05/00).

*105/2001 hospedou, para que um juiz determine que as informações bancárias sejam fornecidas ao Fisco.*

*O que o sistema anterior permitia, à evidência, era a proteção, não do sonegador, mas do bom contribuinte contra o arbítrio fiscal, contra eventual perseguição política aos críticos mais severos do governo, aos bodes expiatórios criados para, no estilo do romance de Orwell (1984), demonstrar que o Poder Público funciona.*

*O sistema anterior, portanto, garantia o Fisco contra o sonegador e o bom contribuinte contra o Fisco, cabendo a um poder técnico e neutro dizer se os indícios eram ou não suficientes para permitir a quebra do sigilo bancário.*

*Ora, o que a nova lei pretendeu foi afastar o Poder Judiciário deste exame preliminar, outorgando, exclusivamente, à Receita o direito de invadir a privacidade das pessoas independente da participação do Poder Judiciário.*

*Por essa razão, o vice-presidente do Supremo Tribunal Federal, o Presidente da Superior Tribunal de Justiça e o Presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo, percebendo que a lei não é contra o sonegador – que nunca teve proteção do Judiciário – mas contra o Poder Judiciário, encarregado de preservar as garantias constitucionais, manifestaram-se no sentido de ser a referida lei de manifesta inconstitucionalidade. É que os direitos fundamentais do contribuinte (art. 5º incisos X e XII) não podem ser violados, cabendo ao Poder Técnico, que é o guardião da lei, preservar os direitos do Estado e aqueles da sociedade, como têm feito tantas vezes, ao atalhar tentativas de quebra de sigilo, por parte da Receita Federal mal fundamentadas.*

*Não é demais rememorar que todos os que se manifestaram até hoje, são, como o Secretário da Receita Federal, contrários à sonegação, inclusive eu, já tendo, em sucessivas oportunidades, inclusive junto ao próprio Secretário da Receita – que prezo e respeito – apresentado sugestões de melhoria do sistema tributário, muitas vezes com sua concordância.*

*O problema, todavia, não é este. A sonegação deve ser combatida e pode ser combatida com os instrumentos legais antes existentes. O que não se pode é pisotear direitos fundamentais do contribuinte, alijando o Poder Judiciário do exame desta questão, o que de resto, o inciso XXXV do art. 5º da C.F. proíbe.*

*Parece-me, pois, que a questão é, pois, meramente jurídica. A lei complementar afasta direitos fundamentais dos contribuintes (art. 5º incisos X, XII e XXXV) e não objetiva proteger o sonegador de quebra do sigilo – proteção que nunca teve – mas impedir o Poder Judiciário*

*de exercer a função de Poder Neutro, que defende o Fisco contra o sonegador e o bom contribuinte contra o Fisco. É, aliás, a tônica dos sucessivos editoriais do 'Estado', que aplaudo.*

*Só posso entender tal medida como repressão envidada pelo Poder Executivo a um Poder, que, por ter que preservar a Constituição, muitas vezes, tem se tornado um poder incômodo ao Governo, que, infelizmente, nos últimos tempos, não prima pelo respeito a direitos fundamentais da sociedade”.*

Assim sendo, após tantas manifestações e diante da notória inconstitucionalidade da violação do sigilo bancário – ressalte-se, sem prévia autorização judicial –, a Confederação Nacional do Comércio houve por bem, com a publicação da Lei Complementar nº 105/01, propor perante o Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 2386)<sup>59</sup> questionando os arts. 5º e 6º de aduzida norma complementar<sup>60</sup>, sob o patrocínio de Ives Gandra da Silva Martins, o qual inconformado com esta,

---

(59) Diante da duvidosa constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/01, foram interpostas três ações diretas de inconstitucionalidade, a saber: 1) ADIN nº 2386-1, 2) ADIN nº 2397-7 e 3) ADIN nº 2390-0, as quais, no momento em que redijo este trabalho, encontram-se com o Relator E. Min. Sepúlveda Pertence, para manifestação do Plenário do E. Supremo Tribunal Federal.

(60) Prevê a Lei Complementar nº 105, a quebra de sigilo bancário por mera decisão da administração tributária, em seus artigos 5º e 6º, assim redigidos:

“Art. 5º – O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e nos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

(...)

§ 2º – As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

(...)

§ 4º – Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.”

“Art. 6º – As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”.

não hesitou em manifestar novamente sua indignação utilizando-se das seguintes palavras em palestra ministrada no Rotary Club de São Paulo<sup>61</sup>:

*“Aconteceu, porém, que para obtenção de superávits primários, conforme acordado com o FMI, apesar da permanência de um déficit público no conceito nominal preocupante, o Congresso Nacional a toque de caixa, aprovou as duas leis complementares, a norma anti-elisão e a norma de sigilo bancário, e, de imediato, duas entidades de classe – a Confederação Nacional do Comércio e a Confederação Nacional da Indústria – ingressaram com ações diretas de inconstitucionalidades acompanhadas por partido político com representação no Parlamento.*

*Estas ações foram distribuídas para três ministros diferentes e os mesmos entenderam que seria melhor que todas elas fossem direcionadas para um único julgador, que relataria as três ações no mesmo dia, permitindo, evidentemente, o que seria muito melhor para as partes, que cada entidade tivesse seu próprio advogado, ou adotasse o critério de acordar, com as outras entidades, uma sustentação única.*

*O ministro Ernane Galvêas ligou-me e pediu se eu poderia fazer a sustentação da ação que a CNC propusera e a CNI, depois de consultar-me e me informar que seu advogado era o Prof. Leonardo Grecco, entendi preferível não assumir também a CNI, porque sendo Leonardo um grande jurista, é evidente que teríamos a vantagem de duas sustentações orais com pessoas que conhecem a matéria, o que levaria de 15 para 30 minutos a defesa, na medida em que são inúmeros os pontos da lei que foram contestados.*

*Conversei ainda na semana passada, quando sustentava no STF a questão do Governo do Amazonas em relação à Lei de Informática, com o ministro Perence, relator das 3 ADINs, e é bem possível que em meados de junho, possivelmente depois de Corpus Christi, tenhamos o julgamento. Se a lei for considerada inconstitucional é evidente que as ações, já iniciadas por parte da Receita Federal, serão todas suspensas, na medida em que a lei tendo eficácia suspensa, aqueles dados não poderão mais ser utilizados.*

*Aspecto que entretanto me tem preocupado e não posso deixar de trazer isso aos senhores, reside no fato de que o secretário da Receita Federal, com muita habilidade e inteligência – e, indiscutivelmente, é o que não falta ao secretário Everardo Maciel –, fez questão de selecionar para os primeiros casos de quebra de sigilo bancário – foram selecionados seis mil casos – casos de praticamente defesa impossível, porque fez questão de pegar declarações isentas ou sem tributação*

---

(61) Palestra realizada no RCSP, dia 18/05/01.

com movimentações bancárias que superavam os milhões de reais. Ao invés de lavrar um auto de infração, fez questão de apenas pedir esclarecimentos para que o contribuinte justificasse o descompasso entre sua declaração e sua movimentação bancária.

Conversava com o secretário há aproximadamente 30 dias atrás dizia – “Everardo, com esses dados você poderia obter os mesmos resultados, levando indícios a um juiz e o mesmo lhe autorizaria a quebra – havendo indícios, o juiz sempre autoriza a quebra de sigilo – e assim a Constituição seria respeitada; não haveria necessidade de estarmos contestando em juízo a constitucionalidade da lei complementar”. Retrucou-me: “Tenho certeza de que a matéria não é tranqüila, mas a agilidade que o processo me dá faz-me defender uma lei que, efetivamente, permitirá a Receita Federal atingir especificamente os sonegadores. Num universo de 12 milhões de contribuintes, pessoas físicas, eu selecionei apenas seis mil”.

Eu retruquei argumentando – nos memoriais que meu escritório apresentou aos diversos ministros, depois que o ministro Galvêas e o presidente Antonio de Oliveira Santos pediram-me para que sustentasse – que o problema não está neste ponto – inclusive me disse ele que está mandando alterações restringindo as possibilidades de quebra de sigilo bancário para que não seja derrubada a lei complementar nº 105 – mas em um ponto que nenhuma lei complementar pode solucionar.

Como a Federação deu autonomia absoluta aos municípios, como não pode haver lei diferenciada em matéria tributária para a União, para os Estados e para Municípios, poder-se-á fazer a lei complementar que ele desejar – em relação à Receita Federal seria proposta de lei ordinária – que o problema continuaria porque a lei complementar não poderia cuidar exclusivamente de questões federais. Ela não poderia dizer só os agentes federais é que poderão quebrar o sigilo bancário, porque Estados e Municípios terão o mesmo direito. A lei complementar é aplicável às três esferas da federação.

A lei ordinária federal sim, o agente fiscal federal só poderá quebrar o sigilo nas circunstâncias que o governo determinar, por lei, mas dizia eu, esta lei valerá para todos os agentes federais, mas não terá nenhuma eficácia em relação a 26 estados do Distrito Federal e 5.500 municípios. O que impediria, meu caro Everardo, que o agente fiscal federal impossibilitado de agir perante um alei rígida que vocês venham a propor ou venham aprovar, converse com o agente municipal do último fuso horário do Brasil de um município de 500 habitantes e peça para que ele faça a quebra do sigilo bancário e depois repasse os dados para a Receita Federal, na medida em que há um acordo entre União, Estados e Municípios de que as informações, recebidas nas três esferas da Federação, podem ser intercomunicadas.

Eu não tenho medo de você, Everardo, eu tenho medo do fiscal da esquina e,

*de rigor, esta foi a observação para justificar a lei após a propositura das ações, sem justificar o voto, mas evidentemente já sinalizando uma eventual posição, declarou. Todos os juristas têm declarado que a lei fosse preparada exclusivamente para determinados agentes e com rigidez proposta, poderá até ser estudada, mas quando a lei permite a qualquer gente fiscal, qualquer entidade federativa brasileira, porque a Constituição não ode restringir a autonomia às esferas federativas, que quebre o sigilo, é evidente que se compreende que só há um poder neutro capaz de decidir se haverá ou não arbítrio fiscal. (...)*”

Confirmando o receio esposado nesta ocasião, merece destaque a notícia veiculada em 17/01/01<sup>62</sup>, no jornal Diário do Comércio, intitulada “Quebra de Sigilo Começa com Fraudes”:

*“A Receita Federal esta investigando um grupo de 100 funcionários que acessaram, sem motivação aparente, dados protegidos pelo sigilo fiscal no ano passado. A Corregedoria-geral da Receita já enviou ofícios a todos esse servidores para que eles justifiquem o uso de suas senhas para acesso a informações sigilosas e, caso as respostas não sejam convincentes, esses servidores enfrentarão um processo administrativo.”*

De outro modo, defendendo a legalidade da LC nº 105/01 e respectivas normas reguladoras, a Receita Federal utiliza como argumento a necessidade de combate à sonegação e de ser totalmente incorreto falar em quebra de sigilo, quando na verdade, segundo seu ponto de vista, o que apenas ocorre é o compartilhamento deste em virtude da transferência de informações.

Seguindo este raciocínio, ademais, o então atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes, à época advogado geral da União, também explica que a quebra do sigilo não elimina o poder dos Tribunais, na medida em que o cidadão que se sentir prejudicado pode tranqüilamente se socorrer do Poder Judiciário. Segue trecho da reportagem do jornal a Gazeta Mercantil de 19/02/01 sobre o esta manifestação:

*“O advogado-geral da União, Gilmar Mendes, acredita que o controle judicial não vai acabar com a aprovação da lei que permite o acesso da Receita Federal aos dados protegidos pelo sigilo bancário. ‘O cidadão que se sentir prejudicado pode entrar com um mandado e barrar isso’, afirmou. Para ele a demora na quebra do sigilo possibilita às empresas que fraudam o Fisco fugirem antes de serem investigadas. ‘Em alguns casos, quando é pedida a quebra do sigilo, as empresas ganham liminares e continuam operando por um tempo, mas quando as*

---

(62) Diário do Comércio, 17/01/01, p.7.

*liminares são cassadas a empresa já esta operando com outra razão social', disse ao participar de um simpósio internacional em Brasília. (...)*

Apesar disto, o jornal Diário do Comércio de 23/02/01<sup>63</sup>, ao divulgar a realização do seminário intitulado "Norma Antielisão, Planejamento Tributário e Quebra de Sigilo Bancário", faz constar a seguinte nota acerca da Lei Complementar nº 105/01:

*"Na guerra contra a sonegação fiscal, o governo aprovou recentemente duas leis complementares que vêm sendo questionadas na justiça quanto a sua constitucionalidade. (...)*

*Na opinião do tributarista Ives Gandra, o que a nova lei pretende, na verdade, é afastar o poder Judiciário desse exame preliminar, outorgando exclusivamente à Receita o direito de invadir a privacidade das pessoas. 'A sonegação deve e pode ser combatida, com instrumentos legais antes existentes', acredita."*

Cientes da dimensão e da importância da preservação do sigilo bancário, o Centro de Extensão Universitária em parceria com a Universidade Austral (de Buenos Aires), por sua vez, houveram por bem lançar o "Sigilo Bancário e Tributário" como um dos temas do III Colóquio Internacional de Direito Tributário (realizado em Agosto/2001), do qual participaram renomados juristas não só do Brasil e da Argentina, mas também do Peru, da Colômbia e de outros países latino-americanos, que, ao final, ratificaram o absurdo da medida em comento.

Não bastassem tais fatos e indignação da doutrina e jurisprudência pátrias, o Poder Executivo ainda editou o Decreto nº 4.489, em 28 de novembro de 2002, regulamentando, conforme seu enunciado, o art. 5º da Lei Complementar nº 105/01 *"no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços"*.

Referido diploma executivo, entretanto, da mesma forma que a Lei Complementar nº 105/01, revestiu-se de notória inconstitucionalidade, como brilhantemente ressaltaram os juristas Ives Gandra da Silva Martins e Miguel Reale em opinião legal solicitada pela Ordem dos Advogados do Brasil; opinião esta que resultou na revogação de indigitada norma, ao final do ano de 2002, pelo ex-presidente Fernando Henrique Cardoso.

---

(63) Diário do Comércio, 23/02/01, p.7

### III - A SOLICITAÇÃO DO PARECER PELA OAB, RELATIVO A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO N. 4.489 DE 28/11/2002 POR MACULAR O PROCESSO LEGISLATIVO PLASMADO NA LEI SUPREMA E INFRINGIR DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CIDADÃO

Com a edição do Decreto nº 4.489 de 29 de Novembro de 2002, regulamentando o art. 5º da Lei Complementar nº 105/01, a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de São Paulo, por intermédio de seu eminente presidente, Dr. Carlos Miguel Aidar, houve por bem consultar o Prof. Miguel Reale em conjunto com o Prof. Ives Gandra da Silva Martins, sobre possíveis vícios de legalidade e constitucionalidade, direta ou reflexa de referido decreto que, sem processo administrativo em andamento, permite à Receita Federal ter acesso indiscriminado às informações bancárias de todos os contribuintes brasileiros que mantenham contas ou aplicações financeiras nas instituições monetárias ou que utilizem cartões de crédito e movimentem valores acima de 5 mil reais por mês.

Em seu questionamento, perguntou a entidade, de início, se o decreto seria ilegal em face da Lei Complementar 105/01 e indiretamente inconstitucional não ensejando a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, por força da jurisprudência conformada pelo Pretório Excelso<sup>64</sup>, ou se constituiria ato normativo autônomo, desrelacionado da referida Lei Complementar (nada obstante a referência, no texto, ao mencionado diploma<sup>65</sup>), o que permitiria suscitar o controle concentrado. Perguntou, outrossim, se o

---

(64) Na ADIMC 1883/CE (D.J. 27/11/98) em que foi relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA decidiu o STF que: "EMENTA: Medida Cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Provimento n. 8, de 4/8/98, da Corregedoria Geral de Justiça do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Condição da ação: Possibilidade jurídica do pedido.

1. Cabe ação direta de inconstitucionalidade para verificar a ocorrência de ofensa ao princípio constitucional da reserva legal ou de usurpação de competência legislativa por um dos entes federados quando o ato normativo impugnado tem por base dispositivo constitucional, sendo, pois, autônomo.

2. Não cabe ação direta quando o ato normativo questionado, hierarquicamente inferior à lei, deve ser confrontado diretamente com a legislação ordinária e só indiretamente com a Constituição pois, nesse caso, cuida-se de ilegalidade e não de inconstitucionalidade. Precedentes.

(65) O enunciado do Decreto 4489/02 está assim redigido: "Decreto n. 4489, de 28/11/2002 – Regulamenta o art. 5º da Lei Complementar n. 105, de 10/01/2001, no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços".

referido decreto macularia o sistema jurídico constitucional e, se assim o fizesse, em que parte.

Assim, em 10/12/02, em forma de mera opinião legal, em virtude da urgência requerida, foram respondidas as duas questões formuladas, concluindo ser o Decreto norma de caráter autônomo e independente, na medida em que versa de matéria distinta e desvinculada da Lei Complementar nº 105/01 ou de qualquer outro veículo legislativo, extrapolando “a mera ilegalidade para ingressar na inconstitucionalidade direta e manifesta”.

Essa a íntegra da opinião legal em tela:

*“Em relação ao cabimento de controle concentrado quanto a ato normativo, tem o Supremo Tribunal Federal decidido que:*

*‘A Constituição da República, em tema de ação direta, qualifica-se como o único instrumento normativo revestido de parâmetricidade, para efeito de fiscalização abstrata de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Ação direta e ofensa frontal à Constituição. O controle normativo abstrato, para efeito de sua válida instauração, supõe a ocorrência de situação de litigiosidade constitucional que reclama a existência de uma necessária relação de confronto imediato entre o ato estatal de menos positividade jurídica e o texto da Constituição Federal. Revelar-se-á processualmente inviável a utilização da ação direta, quando a situação de inconstitucionalidade – que sempre deve transparecer imediatamente do conteúdo material do ato normativo impugnado – depender, para efeito de seu reconhecimento, do prévio exame comparativo entre a regra estatal questionada e qualquer outra espécie jurídica de natureza infraconstitucional. O eventual extravasamento, pelo ato regulamentar, dos limites a que se acha materialmente vinculado poderá configurar insubordinação administrativa aos comandos da lei. Mesmo que desse vício jurídico resulte um desdobramento ulterior, uma potencial violação da Carta Magna, ainda assim estar-se-á em face de uma situação de inconstitucionalidade meramente reflexa ou oblíqua, cuja apreciação não se revela possível sem sede jurisdicional concentrada’<sup>66</sup>.*

*Em outras palavras, sempre que a inconstitucionalidade é reflexa, o veículo da ação direta não é aquele apropriado a afastar a mácula à lei suprema.*

(66) ADIMC 1347/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ. 05/09/95.

*Não ocorre tal impedimento, se o ato normativo do Executivo tiver a pretensão de ostentar luz própria e autonomia em relação ao regime jurídico, que repele<sup>67</sup>.*

*O citado Decreto, nada obstante referir-se à lei complementar – referência inseqüente – cuida de matéria fora do âmbito da mencionada lei e não se apresenta como violador desse diploma – ele também de duvidosa constitucionalidade –, pois versando sobre matéria diversa do objeto de qualquer outro texto legislativo.*

*A Lei Complementar n. 105/01, como determina seu enunciado, está voltada às instituições financeiras, ao sigilo que devem guardar e à possibilidade da Receita Federal quebrá-lo, em “casos de lavagem de dinheiro e sonegação fiscal”, sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário.*

*Seus artigos 1º a 4º cuidam do sigilo a ser mantido pelas instituições mencionadas e pelo Banco Central e os artigos 5 e 6 disciplinam a forma pela qual, em casos de indícios de sonegação, podem os agentes fiscais rompê-lo.*

*Com efeito, leiam-se os seguintes artigos:*

*‘Art. 1º “caput”: As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*...*

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

*I. a troca de informações entre instituições financeiras, para fins*

---

(67) Decidiu o STF que: “ADI 1282/SP  
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE  
Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE  
Publicação:

*Julgamento: Tribunal Pleno*

*EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: idoneidade do objeto: decreto não regulamentar. Tem-se objeto idôneo à ação direta de inconstitucionalidade quando o decreto impugnado não é de caráter regulamentar de lei, mas constitui ato normativo que pretende derivar o seu conteúdo diretamente da Constituição. II. Ação direta de inconstitucionalidade: pertinência temática. 1. A pertinência temática, requisito implícito da legitimação das entidades de classe para a ação direta de inconstitucionalidade, não depende de que a categoria respectiva seja o único segmento social compreendido no âmbito normativo do diploma impugnado. 2. Há pertinência temática entre a finalidade institucional da CNTI – Confederação Nacional dos Trabalhadores na Indústria – e o decreto questionado, que fixa limites à remuneração dos empregados das empresas estatais de determinado Estado, entre os quais é notório haver industriários. III. Ação direta de inconstitucionalidade: identidade do objeto com a de outra anteriormente proposta: apensação.*

*Partes : REQTE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA*

*REQDO.: Governador do Estado de São Paulo”. (Grifos nossos) (site do stf.internet)*

*cadastrais, inclusive por intermédio de centrais de risco, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;*

*II. o fornecimento de informações constantes de cadastro de emitentes de cheques sem provisão de fundos e de devedores inadimplentes a entidades de proteção ao crédito, observadas as normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil;*

...

*V. a revelação de informações sigilosas com o consentimento expresso dos interessados;*

...

*Art. 2º "caput": O dever de sigilo é extensivo ao Banco Central do Brasil, em relação às operações que realizar e às informações que obtiver no exercício de suas atribuições.*

....

*Art. 3º Serão prestadas pelo Banco Central do Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários e pelas instituições financeiras as informações ordenadas pelo Poder Judiciário, preservando o seu caráter sigiloso mediante acesso restrito às partes, que delas não poderão servir-se para fins estranhos à lide.*

....

*§ 3º Além dos casos previstos neste artigo o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários fornecerão à Advocacia-Geral da União as informações e os documentos necessários à defesa da União nas ações em que seja parte.*

*Art. 4º O Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários, nas áreas de suas atribuições, e as instituições financeiras fornecerão ao Poder legislativo Federal as informações e os documentos sigilosos que, fundamentadamente, se fizerem necessários ao exercício de suas respectivas competências constitucionais e legais.*

*§ 1º As comissões parlamentares de inquérito, no exercício de sua competência constitucional e legal de ampla investigação, obterão as informações e documentos sigilosos de que necessitarem, diretamente das instituições financeiras, ou por intermédio do Banco Central do Brasil ou da Comissão de Valores Mobiliários.*

§ 2º *As solicitações de que trata este artigo deverão ser previamente aprovadas pelo Plenário da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, ou do plenário de suas respectivas comissões parlamentares de inquérito' (grifos nossos).*

Os artigos 5 e 6 vinculam-se de forma umbilical, visto que cuidam de exceções à guarda do sigilo pelo sistema financeiro – é ele o **verdadeiro guardião do sigilo bancário** – em casos em que se justifique a pretendida informação.

Tanto é que o artigo 3º § 1º só admite que o sigilo bancário do próprio agente fiscal seja quebrado mediante autorização judicial, embora o do contribuinte possa ser rompido, sem a referida autorização, como se vê da seguinte dicção:

§ 1º *Dependem de prévia autorização do Poder Judiciário a prestação de informações e o fornecimento de documentos sigilosos solicitados por comissão de inquérito administrativo destinada a apurar responsabilidade de servidor público por infração praticada no exercício de suas atribuições, ou que tenha relação com as atribuições do cargo em que se encontre investido' (grifos nossos).*

Não é o caso de nos determos a comentar o curioso dispositivo redigido em causa própria pela Secretaria da Receita Federal, que protege os agentes governamentais, cujos atos devem ser por força do artigo 37 da C.F., públicos (moralidade e publicidade são princípios fundamentais da Administração), e desprotege os contribuintes, cuja privacidade é garantida pela Carta da República (artigo 5º, inciso X), mas que resta desguarnecida pela referida Lei Complementar n. 105/01, ao afastar, nesta hipótese, a serena intervenção do Poder Judiciário<sup>68</sup>.

A aética postura de classificar brasileiros em cidadãos de 1ª e 2ª classe adota-

(68) Os artigos 37 "caput" e 5º incisos X e XII da lei suprema estão assim redigidos: "Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade, publicidade** e eficiência e, também, ao seguinte:..."

"Art. 5º – X. são **invioláveis** a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

...

XII. é **inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas**, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal" (grifos nossos).

da pela Lei Complementar n. 105/01 já está sendo discutida em ADIN proposta junto à Suprema Corte pela Confederação Nacional do Comércio.

Ora, se o Decreto, que estamos examinando pudesse ser considerado regulador da LC 105/01, à evidência, hospedaria uma 'contradictio in terminis', visto que todos os agentes fiscais, que estão assegurados, pelo artigo 3º § 5º da L.C. n. 105/01, a terem seu sigilo quebrado apenas mediante autorização judicial, já teriam esta garantia afastada, em face da obrigação que o decreto impõe às entidades bancárias de prestar informação à Receita Federal de suas movimentações.

Em outras palavras, se nos processos investigatórios o sigilo já estaria quebrado, por que solicitar ao Poder Judiciário autorização para obter informações que a própria Receita já estaria de posse, por força do mencionado Decreto <sup>69</sup>?

Nitidamente, os dois atos normativos versam matérias distintas e desvinculadas uma da outra. O primeiro (L.C. n. 105/01), admite a quebra do sigilo bancário em casos de suspeita de sonegação ou lavagem de dinheiro, em havendo processo administrativo (sem autorização judicial se o investigado for cidadão não exercente de cargo ou função pública e com autorização judicial se se tratar de agente público, o investigado). O primeiro declara, ainda, que o sigilo bancário pertine às instituições financeiras e ao Banco Central. O segundo (Decreto n. 4489/2001) determina que as instituições financeiras sejam substituídas pela Receita Federal, que se transforma na entidade de guarda do sigilo bancário.

Graficamente, o Secretário da Receita Federal Adjunto, Dr. Jorge Rachid, explicitou o que pretende o Decreto:

'O sigilo bancário não está sendo quebrado, ele só está sendo transferido para a Receita Federal' <sup>70</sup>.

---

(69) O próprio § 4º do artigo 1º da L.C. n. 105/01 é outra exceção à quebra de sigilo sem autorização judicial e ainda aqui em caso de suposta sonegação. Está assim veiculado: "§ 4º A quebra de sigilo poderá ser decretada, quando necessária para apuração de ocorrência de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou do processo judicial, e especialmente nos seguintes crimes:

I - de terrorismo;

II - de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;

III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção;

IV - de extorsão mediante seqüestro;

V - contra o sistema financeiro nacional;

VI - contra a Administração Pública;

VII - contra a ordem tributária e a previdência social;

VIII - lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores;

(70) *Jornal do Commercio*, 30/11/2002, p. A-2.

*Estamos perante manifesto sofisma, porque é esta transferência para a Receita que perpetra a ilícita quebra de sigilo.*

*Mais do que isto, o segundo diploma impõe – sendo pois autónomo seu campo de atuação legislativa –, que não apenas nas hipóteses de investigações sobre lavagem de dinheiro ou de sonegação, poderão os agentes fiscais quebrar o sigilo bancário, mas em qualquer hipótese. Trata-se, nitidamente, repetimos, de diploma legislativo distinto, que alarga, consideravelmente, a área coberta pela L.C. n. 105/01, com independência e autonomia, o que transcende a mera ilegalidade para ingressar na inconstitucionalidade direta e manifesta.*

*A referência, portanto, ao artigo 5º da L.C. n. 105/01, na canhestra tentativa de iludir o Poder Judiciário de que se trataria de mera regulamentação de um artigo de lei subordinado ao artigo 6º do mesmo diploma e que poderia ser regulado, em seu limitado campo de atuação, não resiste à constatação de que pretendeu a Receita Federal criar instrumento próprio de quebra de sigilo bancário, não constante da L.C. 105/01, instituindo novo regime jurídico paralelo àquele veiculado pelo ato legislativo de 2001, que permitira a quebra do sigilo bancário ao sistema financeiro e ao Banco Central, sem autorização judicial, somente em casos de sonegação ou lavagem de dinheiro.*

*Estão os artigos 5º ('caput') e 6º da L.C. 105/01 assim redigidos:*

*“Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços”;*

*“Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*§ único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária” (grifos nossos).*

*À nitidez, as informações a que se refere o artigo 5º dizem exatamente respeito às hipóteses dos artigos 1º §§ 3º, 4º e 6º, visto que, de outra forma, não se*

*justificaria sua menção, pois a quebra já estaria permitida, SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL, para todas as operações bancárias<sup>71</sup>.*

*Parece-nos, portanto, que se trata de ato normativo autônomo, o que vale dizer, passível de ser afastado do universo jurídico, via controle concentrado de constitucionalidade, por violar de forma direta princípios fundamentais da Carta da República.*

*Com efeito, rezam os incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal que:*

*'Art. 5º....*

*X. são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

*....*

*XII. é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal'.*

*Até mesmo a Lei Complementar n. 105/01 padeceria do vício maior que pode macular um diploma legislativo, ou seja, o vício da inconstitucionalidade, ao*

---

(71) O Ministro MAURÍCIO CORRÊA elenca a tradição brasileira de quebra do sigilo bancário apenas com autorização judicial: "A jurisprudência desta Corte, consolidada e cristalizada a partir do julgamento dos citados MS n. 1.047-SP e n. 1.959-DF, é rica em precedentes que nunca delixaram de entender que o sigilo bancário é um direito individual não absoluto, podendo ser rompido somente em casos especiais onde há prevalência do interesse público e, mesmo assim, por determinação judicial. Além dos dois citados, anoto os seguintes precedentes que de alguma forma, abordam o tema: RHC n. O 31.611, Rel. designado Min. AFRÂNIO COSTA, j. em 25/07/51, in DJU de 28/09/53, pág. 2.880 (apenso ao n. o 222); MS n. o 2.172, Rel. Min. NELSON HUNGRIA, j. em 10/07/53, in DJU de 05/01/54; RMS n. o 2.574-MG, Rel. Min. VILLAS BOAS, j. em 08/07/57, in RTJ 2/429; RMS n. o 9.057-MG, Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, j. em 13/09/61, in RTJ 20/84; RMS n. o 15.925-GB, Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, j. em 20/05/66, in RTJ 37/373; AG n. o 40.883-GB, Rel. Min. HERMES LIMA, j. em 10/11/67, in DJU de 06/103/68; RE n. o 71.640-BA, Rel. Min. DJACI FALCÃO, j. em 17/09/71, in RTJ 59/571; RE n. o 82.700-SP, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, j. em 11/11/75, in RTJ 76/655; MS n. o 21.172-AM, Rel. Min. SOARES MUNHOZ, j. em 27/09/78, in DJU de 20/10/78; RE n. o 94.608-SP, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA, j. em 06/04/84, in RTJ 110/196; AG (AgRg) n. o 115.469-1/SP, Rel. Min. RAFAEL MAYER, j. em 28/11/86, in DJU de 12/12/86; H C n. o 66.284-MG, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, j. em 24/10/88, in RTJ 127/891; H C n. o 67.913-SP, rel. p/o ac. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 16/10/90, in RTJ 134/309; PET n. o 577 (Questão de Ordem)-SP, rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 25/03/92, in RTJ 148/1366; AGRINQ n. o 897, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, j. em 23/11/94, in DJU de 24/10/95" (grifos meus). (MS 21729-4-DF, Revista Dialética n. 1, 1995, p 21/22).

*substituir a imparcialidade do Poder Judiciário pelo interesse do agente fiscal da Receita, na sua pessoal visão de cobrador de tributos, no rompimento do sigilo bancário.*

O Egrégio Supremo Tribunal Federal já assentou que **o sigilo bancário é expressão do direito de privacidade**, cujas prerrogativas estão asseguradas nos retrocitados incisos X e XII do art. 5º da CF.

Ainda que não exista entre os Ministros consenso sobre estar o fundamento constitucional, que dá respaldo ao sigilo bancário ubicado no inciso X ou XII do art. 5º da CF, prevaleceu o entendimento de que o inciso XII está voltado a proteger comunicação de dados vedando a sua interceptação por qualquer meio tecnológico, enquanto **a proteção aos próprios dados, relacionados à privacidade, decorreria do inciso X, como se vê do seguinte trecho da ementa do MS 23.452-1 RJ (Tribunal Pleno):**

*'O sigilo bancário, o sigilo fiscal e o sigilo telefônico (sigilo este que incide sobre os dados/registros telefônicos e que não se identifica com a inviabilidade das comunicações telefônicas) – ainda que representem projeções específicas do direito à intimidade, fundado no art. 5 X da Carta Política – não se revelam oponentes, em nosso sistema jurídico, às Comissões Parlamentares de Inquérito, eis que o ato que lhes decreta a quebra traduz natural derivação dos poderes de investigação que foram conferidos pela própria Constituição da República, aos órgãos de investigação parlamentar.*

*As Comissões Parlamentares de Inquérito, no entanto, para decretarem, legitimamente, por autoridade própria, a quebra do sigilo bancário, do sigilo fiscal e/ou do sigilo telefônico, relativamente a pessoas por elas investigadas, devem demonstrar, a partir de meros indícios, a existência concreta de causa provável que legitime a medida excepcional (ruptura da esfera de intimidade de quem se acha sob investigação), justificando a necessidade de sua efetivação no procedimento de ampla investigação dos fatos determinados que deram causa à instauração do inquérito parlamentar sem prejuízo de ulterior controle jurisdicional dos atos em referência (CF, ar, 5, XXXV).' (grifos nossos e cópia do acórdão em nosso poder)).*

Deixou claro, outrossim, o Pretório Excelso, **que não se trata de direito absoluto**, e sim relativo, podendo ser afastado diante de um interesse público maior, por quem esteja legitimado a tanto pela Constituição e que tenha o dever de imparcialidade.

*Reconheceu, efetivamente, que, nessa matéria, somente não existe reserva de jurisdição, porque o art. 58 § 3º da CF outorga às Comissões Parlamentares de Inquérito poderes investigatórios semelhantes aos do Judiciário, como se vê do seguinte trecho da ementa do MS 23.652-3 (Tribunal Pleno):*

*'O princípio constitucional da reserva de jurisdição – que incide sobre as hipóteses de busca domiciliar (CF, art. 5, XI), de interceptação telefônica (CF art. 5, XII) e de decretação da prisão, ressalvada a situação de flagrância penal (CF art. 5º, LXI) – não se estende ao tema da quebra do sigilo, pois, em tal matéria, e por efeito de expressa autorização dada pela própria Constituição da República (CF art. 58, § 3º), assiste competência à Comissão Parlamentar de Inquérito, para decretar, sempre em ato necessariamente motivado, a excepcional ruptura dessa esfera de privacidade das pessoas'. (grifos nossos e acórdão em nosso poder).*

*Assim, exceção às CPIs, para as quais são inerentes poderes próprios de investigação judicial por outorga constitucional, não podem outros órgãos, poderes ou entidades não autorizados pela Lei Maior, quebrar o sigilo bancário e, pois, afastar o direito à privacidade independente de autorização judicial, a pretexto de fazer prevalecer o interesse público, "máxime" quando não têm o dever de imparcialidade por serem PARTE na relação mantida com o particular.*

*Por tais fundamentos, o Supremo Tribunal Federal negou ao Ministério Público o poder de quebrar o sigilo bancário independente de autorização judicial, no RE 215.301-0/CE, com base em lapidar voto do Ministro Carlos Velloso, de que se destaca o seguinte trecho:*

*'Pode o Ministério Público, portanto, presentes as normas do inc. VIII, do art. 129 da C.F., requisitar diligências investigatórias e requisitar a instauração de inquérito policial, indicando os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais. As diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial deverão ser requisitadas, obviamente, à autoridade policial.*

*Ora, no citado inc. VIII, do art. 129, da C.F., não está escrito que poderia o órgão do Ministério Público requerer, sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de alguém. E se considerarmos que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade que a Constituição consagra, o art. 5º, inc. X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria a ação do Ministério Público para requerer, diretamen-*

*te, sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa.*

*No voto que proferi na Petição 577-DF, caso Magri, dissertei a respeito do tema (RTJ 148/366), asseverando que o direito ao sigilo bancário não é, na verdade, um direito absoluto – não há, aliás, direitos absolutos – devendo ceder, é certo, diante do interesse público, diante do interesse social, diante do interesse da justiça, conforme, esclareça-se, tem decidido o Supremo Tribunal Federal. Todavia, deixei expresso no voto que proferi no MS 21.729-DF, por se tratar de um direito que tem “status” constitucional, que a quebra não pode ser feita por quem não tem o dever de imparcialidade. Somente a autoridade judiciária, que tem o dever de ser imparcial, por isso mesmo procederá com cautela, com prudência e com moderação, é que, provocada pelo Ministério Público, poderá autorizar a quebra do sigilo. O Ministério Público, por mais importantes que sejam as suas funções, não tem obrigação de ser imparcial. Sendo parte – advogado da sociedade – a parcialidade lhe é inerente. Então, como poderia a parte, que tem interesse na ação, efetivar, ela própria, a quebra de um direito inerente à privacidade, que é garantido pela Constituição? Lembro-me de que, no antigo Tribunal Federal de Recursos, um dos seus mais eminentes membros costumava afirmar que “o erro do juiz o tribunal pode corrigir, mas quem corrigirá o erro do Ministério Público?” Há órgãos e órgãos do Ministério Público, que agem individualmente, alguns, até, comprometidos com o poder político. O que não poderia ocorrer, indago, com o direito de muitos, por esses Brasis, se o direito das pessoas ao sigilo bancário pudesse ser quebrado sem maior cautela, sem a interferência da autoridade judiciária, por representantes do Ministério Público, que agem individualmente, fora do devido processo legal e que não têm os seus atos controlados mediante recursos?’ (grifos nossos)<sup>72</sup>.*

*Aliás, sublinha a Suprema Corte que, mesmo o Judiciário há de agir com extrema moderação, ao autorizar a providência excepcional de ruptura da esfera de privacidade individual – o que se impõe, também, à quebra de sigilo determinada pela CPI – fazendo-o exclusivamente se: a) existirem pelo menos elementos mínimos a indicar a possibilidade de prática deli-*

---

(72) D.J. 28/05/99.

*tuosa, de sua autoria e materialidade; b) a medida for pertinente para atender ao interesse público e c) se não houver outro meio para revelar a verdade material.*

**Outros arestos do STF hospedam a mesma linha do eminente Ministro Carlos Mário Velloso:**

#### **MINISTRO MARCO AURÉLIO:**

1) MS 21.729-4:

*‘Em última análise, tenho que o sigilo bancário está sob proteção do disposto nos incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal. Entendo que somente é possível afastá-lo por ordem judicial’. (grifos na transcrição)<sup>73</sup>*

#### **MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE:**

1) PETIÇÃO 577:

*‘O eminente Relator enfatizou a relatividade do direito ao sigilo bancário; mas, existente, esse direito não pode ser desconhecido, sem demonstração do interesse público que a ele se superponha juridicamente, de modo a possibilitar a devassa pretendida, o que não vejo no caso. Certo, à primeira vista, tendo a não dar relevo decisivo à existência ou não de um indiciamento formal do titular da conta que se pretende examinar. Mas, se, indo além na transigência, puder dispensar provas ou algum elemento de prova da suspeita, o mínimo a exigir será que autoridade policial, sob sua responsabilidade, informe ao Tribunal, ao menos sobre a relação de pertinência entre a prova pretendida, com as informações bancárias, e o objeto das investigações em curso’ (grifos nossos)<sup>74</sup>.*

2) MS 23.452-1-RJ:

*‘Quanto à quebra de sigilo bancário, fiscal e dos dados telefônicos, também acompanho, em suas linhas gerais, o brilhante voto do eminente Relator. Entendo tratar-se de sigilos relativos que podem ser quebrados, observado o “due process of law”, por determinação judicial, extensível, em princípio, ao âmbito dos poderes das comissões parlamentares de inquérito’ (grifos nossos)<sup>75</sup>.*

(73) “Apud” Parecer GQ 110, de 09 de setembro de 1996 da AGU, in, RDDT 14108.

(74) Questão de Ordem – DF, RTJ 148/366.

(75) DJ 12.05.2000.

**MINISTRO CARLOS VELLOSO:**

1) PETIÇÃO 577 (Questão de Ordem)-DF:

**'O sigilo bancário protege interesses privados. É ele espécie de direito à privacidade, inerente à personalidade das pessoas e que a Constituição consagra (CF, art. 5º, X), além de atender "a uma finalidade de ordem pública, qual seja, a de proteção do sistema de crédito" registra Carlos Alberto Hagstrom, forte no magistério de G. Ruta ("Le Secret Bancaire em Droit Italien", Rapport, pág. 17; Carlos Alberto Hagstrom, "O sigilo Bancário e o Poder Público", Rev. De Direito Mercantil, 79/34). Não é ele um direito absoluto, devendo ceder, é certo, diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, conforme, aliás, tem decidido esta Corte (RMS nº 15.925-GB, Relator o Ministro Gonçalves de Oliveira, RE nº 71.640-BA, Relator Ministro Djaci Falcão, RTJ 59/571; MS 1.047, Relator Ministro Ribeiro da Costa, Rev. Forense 143/154; MS 2.172, Relator Ministro Nelson Hungria, DJ de 5-01-54; RE nº 94.608-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, RTJ 110/195). Esse caráter não absoluto do segredo bancário, que constitui regra em direito comparado, no sentido de que deve ele ceder diante do interesse público, é reconhecido pela maioria dos doutrinadores (Carlos Alberto Hagstrom, ob. cit., pág. 37; Sérgio Carlos Covello, "O Sigilo Bancário como Proteção à Intimidade", Rev. Dos Tribs., 348/27; Ary Brandão de Oliveira, "Considerações Acerca do Segredo Bancário", Rev. de Dir. Civil, 23.114, 119). O Segredo há de ceder, entretanto, na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei.**

...

As exceções ao sigilo bancário estão, basicamente, nos parágrafos do art. 38 da Lei nº 4.595, de 31-16-64. As novas disposições que vieram com as Leis 8.033, de 12-4-90, e 8.021, de 12-4-90, no ponto em que alteram normas inscritas na Lei 4.595, de 1964, seriam inconstitucionais, para alguns, dado que esta última, a Lei nº 4.595, de 1964, teria sido recepcionada, pela Constituição de 1988, como lei complementar, tendo em vista o disposto no art. 192 da Lei Maior (Carlos Alberto Hagstrom, ob. cit., págs. 52/53). Não é hora, entretanto, de debatermos o tema. Fiz o registro apenas em reforço da afirmativa anterior, no sentido de que as exceções ao sigilo bancário estão, basicamente, nos §§ do art. 38 da Lei 4.595/64.

**Na verdade, pode o Judiciário requisitar, relativamente a pessoas e instituições, informações que implicam quebra do sigilo (Lei 4.595/64, art. 38, § 1º). A faculdade conferida ao Judiciário, pressupõe, entretanto, que a autoridade judiciária procederá com cautela, prudência e moderação, virtudes inerentes à magistratura, ou que os magistrados devem possuir'. (grifamos)**

### VOTO (ADITAMENTO)

*‘Em primeiro lugar, para dizer que tenho o sigilo bancário como espécie de direito à privacidade, que é inerente à personalidade das pessoas, já que não seria possível que a vida destas pudesse ser exposta a terceiros. Isto está inscrito no inc. X do art. 5º da Constituição: “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação’.*

*Faço residir, portanto, no inciso X, do art. 5º, da Constituição, o sigilo bancário, que tenho como espécie do direito à privacidade.*

*Em segundo, quero deixar claro que não tenho o direito ao sigilo bancário em termos absolutos. Aliás, esta é a regra, em direito comparado. Assim o é na Itália, na legislação da Suíça, na jurisprudência e na doutrina alemã. Quer dizer, o segredo bancário deve ser entendido em termos relativos. O Supremo Tribunal, aliás, assim tem entendido, conforme ressaltai no meu voto, indicando precedentes.*

*...: é que sustento que o segredo bancário somente pode ser afastado diante, por exemplo, de um procedimento criminal ou de um inquérito policial formalmente instaurado, em que haja indiciamento do acusado, com a indicação do delito praticado, com, pelo menos, um início de prova relativamente à autoria e à materialidade. Sem isto, sem que o indivíduo em relação ao qual pretende-se a quebra do sigilo bancário, esteja, pelo menos, formalmente indiciado – no caso não há, ainda, o indiciamento formal, tampouco o acusado foi ouvido – não me parece possível o deferimento da medida requerida’ (grifos nossos)<sup>76</sup>.*

### MINISTRO CELSO DE MELLO:

#### 1) PETIÇÃO 577 (Questão de Ordem)-DF

*‘A tutela jurídica da intimidade constitui – qualquer que seja a dimensão em que se projete – uma das expressões mais significativas em que se pluralizam os direitos da personalidade. Trata-se de valor constitucionalmente assegurado (CF, art. 5º, X), cuja proteção normativa busca erigir e reservar, em favor do indivíduo – e contra a ação expansiva do arbítrio do Estado – uma esfera de autonomia intangível e indevassável pela atividade persecutória do Poder Público, apta a inibir e a vedar o próprio acesso dos agentes governamentais.*

(76) RTJ 148/366.

...

*A quebra do sigilo bancário – ato que, por si só, revela extrema gravidade jurídica – situa-se nesse contexto, em que valores contrastantes – como o princípio da autoridade, **de um lado**, e o postulado das liberdades públicas, **de outro**, guardam, entre si, nítidas relações de tensão dialética.*

*Impõe-se, portanto, que os agentes da **persecutio criminis**, submetam-se à atuação moderadora e arbitral do Poder Judiciário, cujos órgãos, ponderando os interesses que se antagonizam, permitam, ou não, o acesso das autoridades policiais às informações concernentes às operações, ativas e passivas, realizadas pelas pessoas sob investigação com as instituições financeiras.*

*A relevância do direito ao sigilo bancário – que traduz, na concreção do seu alcance, uma das projeções realizadoras do direito à intimidade – impõe, por isso mesmo, ao Poder Judiciário, cautela e prudência na determinação de ruptura da esfera de privacidade individual, que o ordenamento jurídico, em norma de salvaguarda, pretendeu submeter à cláusula tutelar de reserva.*

*Sem elementos fundados de suspeita, como a existência concreta de indícios idôneos e reveladores de possível autoria de prática delituosa, não há como autorizar a **disclosure** das informações bancárias reservadas’. (destaques no original)*

#### VOTO (DILIGÊNCIA)

*‘A decisão a ser proferida por esta Corte deve revelar-se emblemática dos novos tempos: é preciso acentuar, de vez, que simples indiciados ou suspeitos de práticas delituosas não mais constituem meros objetos de investigação, mas erigem-se, como convém a uma Sociedade fundada no princípio da liberdade, à irredutível condição jurídica de reais sujeitos de direitos – e de obrigações, também – na esfera pré-processual da persecução penal.*

*O rigor desta Corte, no presente caso, tem um claro sentido: o de indicar à autoridade policial o seu dever de **incondicional e permanente submissão** a certos postulados básicos inscritos na Lei e na Constituição da República’ (destaques no original)<sup>77</sup>.*

#### 2) Inquérito nº 897 (AgRg) DF:

*‘Sabe-se que a tutela jurídica da intimidade constitui – qualquer que seja a dimensão em que se projete – uma das expressões mais significativas em que se pluralizam os direitos da personalidade. Trata-se de valor constitucionalmente assegurado (CF, art. 5º, X), cuja proteção normativa busca erigir e reservar, **em favor***

(77) RTJ 148/366.

*do indivíduo – e contra a ação expansiva do arbítrio do Estado – uma esfera de autonomia intangível e indevassável pela atividade persecutória do Poder Público.*

...

*A quebra do sigilo bancário – ato que, por si só, revela extrema gravidade jurídica – só deve ser decretada, e sempre em caráter de absoluta excepcionalidade, quando existentes fundados elementos de suspeita que se apõem em indícios idôneos, reveladores de possível autoria de prática delituosa por parte daquele que sofre a investigação penal realizada pelo Estado.*

*A relevância do direito ao sigilo bancário – que traduz, na concreção do seu alcance, uma das projeções realizadoras do direito à intimidade – impõe, por isso mesmo, cautela e prudência ao Poder Judiciário na determinação da ruptura da esfera de privacidade individual, que o ordenamento jurídico, em norma de salvaguarda, pretendeu submeter à cláusula tutelar de reserva constitucional (CF, art. 5º, X)'. (destaques no original)<sup>78</sup>.*

3) MS 23.619-1 DF:

*‘É preciso, pois, Senhor Presidente, insistir na advertência – já formulada pelo Plenário desta Suprema Corte (MS 23.452-RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO) – de que a função de investigar não pode resumir-se a uma sucessão de abusos e nem deve reduzir-se a atos que importem em violação de direitos ou que impliquem desrespeito a garantias estabelecidas na Constituição e nas leis. O inquérito parlamentar, por isso mesmo, não pode transformar-se em instrumento de prepotência e nem converter-se em meio de transgressão ao regime da lei.*

*Os fins não justificam os meios. Há parâmetros ético-jurídicos que não podem e não devem ser transpostos pelos órgãos, pelos agentes ou pelas instituições do Estado. Os órgãos do Poder Público, quando investigam, processam ou julgam, não estão exonerados do dever de respeitarem os estritos limites da lei e da Constituição, por mais graves que sejam os fatos cuja prática motivou a instauração do procedimento estatal (inquérito parlamentar, investigação policial ou processo judicial)’ (grifos no original)<sup>79</sup>.*

### MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA:

1) MS 21.729-4:

*‘Senhor Presidente, os 17 (dezessete) precedentes aqui examinados ou apenas*

(78) DJ 24.03.95, pg. 171.

(79) DJ 07.12.2000.

mencionados permitem extrair com segurança a doutrina desta Corte firmada no transcorrer de quase cinqüenta anos, sendo de se notar que ela está calcada em dois princípios fundamentais: o **primeiro** diz que o direito ao sigilo bancário é um direito individual, mas não absoluto, porque cede diante do interesse público; o **segundo** princípio informa que a **violação do sigilo bancário só é permitida no interesse da justiça e por determinação judicial** (grifos na transcrição)<sup>80</sup>.

### MINISTRO ILMAR GALVÃO:

1) MS 21.729-4:

*‘Também tenho por certo que toda pretensão à quebra do sigilo bancário – salvo a exceção prevista no art. 58, § 3º, da Constituição, relativa às Comissões Parlamentares de Inquérito, que têm poderes de investigação próprios das autoridades judiciais – **haverá de passar pelo crivo do Poder Judiciário, incumbindo a este verificar, observadas as cautelas do devido processo legal e do direito à ampla defesa, se está ela apoiada em motivo revestido da relevância necessária a justificá-la**’ (grifos na transcrição)<sup>81</sup>.*

### MINISTRA ELLEN GRACIE NORTHFLEET:

1) ACR 1999.04.01.112402-3/SC:

*‘O sigilo bancário é um direito protegido constitucionalmente, decorrente do direito à privacidade inerente à personalidade (Constituição Federal, artigo 5º, inciso X). Todavia, é pacífico o entendimento da jurisprudência pátria no sentido de que não se trata de um princípio absoluto.*

*Assim sendo, havendo indícios da prática de um delito, tem o Judiciário não só o poder, como também o dever de autorizar sua quebra, em conformidade com os dispositivos da Lei nº 4.595/64.*

*Impõe-se, portanto, a verificação da presença, no caso em tela, dos requisitos essenciais para a realização da diligência requerida pelo “parquet”, quais sejam, a existência de elementos de prova mínimos de autoria do delito ou de sua materialidade ou elementos fundados de*

(80) “Apud” Parecer GQ 110, de 09 de setembro de 1996 da AGU, in, RDDT 14108.

(81) “Apud” Parecer GQ 110, de 09 de setembro de 1996 da AGU, in, RDDT 14108.

*suspeita, com a existência concreta de indícios reveladores de possível autoria de prática delituosa.*

*Ademais, é mister que haja uma relação de pertinência entre a prova pretendida, com as informações bancárias, e o objeto das investigações em curso, a fim de que reste indubitável que a providência requerida é indispensável ao êxito das investigações.*

*...’ (grifos nossos)<sup>82</sup>.*

*Todo o sistema nacional foi, portanto, alçado em garantia à privacidade, tendo o Poder Judiciário temperado o rigor absoluto do sigilo de dados, assegurando ao Fisco o poder de quebrá-lo mediante autorização judicial, com o que o sonegador não se protege contra a Fazenda Pública, mas o bom contribuinte é protegido contra o agente fiscal menos consciencioso.*

*Em sucessivas decisões, consagrou, portanto, a intervenção do Poder Judiciário, como o guardião dos direitos e garantias constitucionais. Até porque trata-se de Poder Neutro e Imparcial, que não protege nem o sonegador, nem o Fisco arbitrário, estando melhor qualificado para definir, em cada caso, se é ou não possível a quebra do sigilo<sup>83</sup>.*

*Esta é a razão por que pendente de julgamento a ADIN (2390-D CNC) contra a Lei Complementar n. 105/01, que objetivou afastar o Poder Neutro e Imparcial, que é o Judiciário, para outorgar ao Erário, interessado em obter “superávits orçamentários primários”, a qualquer custo, mesmo com agravos à Constituição, o direito sem limites de quebra do sigilo bancário, sempre que considere suspeita a ação de qualquer contribuinte.*

*Ora, o novo Decreto, no dizer das autoridades fiscais, pretendeu substituir a guarda de dados bancários, transferindo-a à Receita Federal, visto que enumera, nos artigos 3º e 4º, operações dos correntistas cujo somatório, se atingir R\$ 5.000,00 quanto às pessoas físicas ou 10.000 reais quanto às jurídicas, permitir-lhe-á o acesso amplo, indiscriminado e sem controle do Poder Judiciário, em*

(82) Trib. Reg. Fed. 4ª Reg. Porto Alegre, a. 11, n. 36, p. 43-428, 2000.

(83) O Ministro JOSÉ DELGADO, em artigo escrito para o III Colóquio Internacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU e da Universidade Austral, realizado em Buenos Aires, Argentina (2001) defende que: “Em conclusão, a adoção de um sistema, para a quebra do sigilo bancário, em que o poder Judiciário seja o árbitro dos pedidos da Administração pública, não é somente mais justo, mas, consegue impor maior credibilidade à atuação fiscal e presta homenagem, com intensa potencialidade, aos princípios democráticos consistentes na guarda da segurança jurídica, do respeito aos direitos fundamentais do cidadão, nesse rol incluídos os à privacidade e à intimidade. Além disso, torna mais respeitável a relação entre fisco e contribuinte, valorizando, portanto, a opção do Estado pelo regime democrático” (ed. IOB/Thomson, 2001, p. 68).

*todas as instituições financeiras do país, aos dados de todos os contribuintes brasileiros*<sup>84</sup>.

(84) Os artigos 3º e 4º estão assim redigidos: "Art. 3º Para os efeitos deste Decreto, considera-se montante global mensalmente movimentado:

I - nos depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança, o somatório dos lançamentos a crédito efetuados no mês;

II - nos pagamentos efetuados em moeda corrente ou cheque, o somatório dos lançamentos a débito vinculados a tais pagamentos no mês;

III - nas emissões de ordens de crédito ou documentos assemelhados, o somatório dos lançamentos a débito vinculados a tais emissões no mês;

IV - os resgates em conta de depósito à vista e a prazo, inclusive de poupança, o somatório dos lançamentos a débito vinculados a tais resgates no mês;

V - nos contratos de mútuo e nas operações de desconto de duplicata, notas promissórias ou outros títulos de crédito, o somatório dos valores lançados a crédito e o somatório de valores lançados a débito, no mês, em cada conta que registrar as operações do usuário;

VI - nas aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável:

a) em operações no mercado à vista, o somatório das aquisições e o somatório das vendas realizadas no mês;

b) em operações no mercado de opções, o somatório dos prêmios recebidos e o somatório dos prêmios pagos no mês, informados de forma segregada, relativos a todos os contratos de opções, inclusive os de opções flexíveis;

c) em operações no mercado de futuros, o somatório dos ajustes diários ocorridos no mês, relativos a todos os contratos do usuário;

d) em operações de swap, o somatório dos pagamentos e o somatório dos recebimentos ocorridos no mês, informados de forma segregada, relativos a todos os contratos do usuário;

VII - nas aplicações em fundos de investimento, o somatório dos lançamentos de aplicações realizados no mês, individualizado por fundo; VIII - nas aquisições de moeda estrangeira, o somatório das compras efetuadas no mês, em moeda nacional, pelo usuário;

IX - nas conversões de moeda estrangeira em moeda nacional, o somatório das vendas efetuadas no mês, em moeda nacional, pelo usuário;

X - nas transferências de moeda estrangeira e outros valores para o exterior, o somatório, em moeda nacional, dos valores transferidos no mês pelo usuário, contemplando todas as modalidades, independente do mercado de câmbio em que se operem;

XI - nas aquisições ou vendas de ouro, ativo financeiro, o somatório das aquisições e o somatório das vendas realizadas, no mês, pelo usuário;

XII - nas operações com cartão de crédito, o somatório dos pagamentos efetuados pelos titulares dos cartões e o somatório dos repasses efetuados aos estabelecimentos credenciados, no mês;

XIII - nas operações de arrendamento mercantil, o somatório dos pagamentos efetuados pelos arrendatários no mês, referentes a cada contrato.

§ 1º As transferências de valores para o exterior, quando decorrentes de lançamentos a crédito efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por residentes ou domiciliados no exterior, deverão ser informadas de forma segregada das demais modalidades, nos termos do inciso X do "caput", exceto quando os recursos provierem de venda de moeda estrangeira ou diretamente de outra conta da mesma espécie.

§ 2º As informações relativas a cartões de crédito serão apresentadas, nos termos do inciso XII, de forma individualizada por cartão emitido para o usuário.

Art. 4º Para o cumprimento do disposto no art. 3º, as instituições financeiras poderão desconsiderar as informações relativas a cada modalidade de operação financeira em que o montante global movimentado no mês seja inferior aos seguintes limites:

I - para pessoas físicas, R\$ 5.000,00 (cinco mil reais);

II - para pessoas jurídicas, R\$ 10.000,00 (dez mil reais)".

*Uma pessoa que ganhe salário mínimo e que, durante anos a fio, tenha economizado centavos, chegando a possuir uma caderneta de poupança pouco superior a 5.000 reais, se quiser dela retirar seu investimento, para efeito, por exemplo, de adquirir algum bem duradouro, passará a estar nas malhas dos novos "guardiões" do sigilo bancário, que são os agentes fiscais da Receita Federal, os quais, diga-se de passagem, não primam pela eficiência na preservação das informações recebidas dos contribuintes. Recentemente, mais de um milhão de contribuintes tiveram suas declarações expostas em bancas de jornais da cidade de São Paulo, por quebra de sigilo da Receita, até hoje não tendo, o Senhor Secretário, descoberto os culpados pelo vazamento desses dados, passíveis de utilização por seqüestradores interessados em saber o patrimônio de suas futuras vítimas, a fim de estipularem o preço do resgate, segundo noticiário da imprensa.*

*A medida instituída pelo decreto em comento, transforma todo o contribuinte brasileiro, por mais honesto que seja, em figura idêntica a do sonegador ou do narcotraficante, visto que se a L.C. 105/01 permite apenas, nestes casos, a quebra de sigilo, o novo Decreto declara que tal sigilo é automaticamente rompido, em face apenas do montante objeto da movimentação bancária. À nitidez, o Decreto nivelou todos os contribuintes brasileiros àqueles que a L.C. n. 105/01 tinha por violadores da legislação tributária ou penal.*

*É inegável que o decreto outorga à Receita Federal poderes de possível utilização arbitrária. A Receita Federal, repetidas vezes, adota postura arbitrária. As ações que tem perdido em juízo são prova da ilegalidade das teses que vem sustentando, motivo pelo qual, no curso destes anos, não poucas vezes os "futuros guardiões do sigilo fiscal" violaram a lei tributária e a Constituição, "exigindo" o que não poderiam exigir.*

*Parece-nos, o diploma mencionado, portanto, violador, de forma manifesta e totalitária, de direitos fundamentais do cidadão. E cria elemento de intranquilidade, inclusive para os bons contribuintes, que não mais terão a proteção do mais técnico e justo dos Poderes.*

*Não sem razão, o eminente Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Marco Aurélio de Mello, declarou:*

a) 'A Constituição preserva a privacidade, inclusive no tocante a dados, e só abre uma exceção, quando a quebra do sigilo é decretada por ato de órgão equidistante e não me consta que a Receita preencha esta condição';

b) 'O Supremo admitiu uma exceção à regra, segundo a qual o juiz pode autorizar a quebra do sigilo apenas na hipótese em que há

*atuação do Ministério Público, órgão voltado à defesa da sociedade, um órgão equidistante, que visa à verdade real, mesmo assim quando estão envolvidos recursos públicos’;*

*c) ‘Temos em jogo algo que é importantíssimo, que é o primado do Judiciário, ou seja, a Carta só abre a exceção quando a quebra é feita por órgão equidistante’;*

*d) ‘A Fazenda Pública é parte da relação jurídica substancial em jogo’<sup>85</sup>.*

*Na Constituição Federal, os direitos à privacidade e sigilo de dados foram colocados não só para evitar o arbítrio, mas também para dar segurança aos cidadãos trabalhadores e à livre iniciativa, que leva, apesar da Receita Federal, o país para frente.*

*O decreto pune os bons contribuintes deles retirando qualquer garantia, visto que sempre dependerão dos humores da fiscalização, pródiga em ofertar à lei distorcida interpretação. É que o Fisco – até por dever de ofício – sempre tem por “suspeitos” todos os cidadãos.*

*Nesta perspectiva, o Decreto, sobre assustar os bons contribuintes, levará o mau contribuinte a buscar alternativas, não sendo despiciendo lembrar que, na Argentina, quando o imposto sobre o cheque chegou a 1,25 pesos houve brutal desintermediação bancária, com os “pacotaços” de moeda viva servindo de meio de pagamento e as empresas de segurança substituindo as instituições financeiras<sup>86</sup>.*

(85) *Jornal “O Estado de São Paulo”, Caderno de Economia, 03/12/2002, p. B-4.*

(86) *O XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU, aberto com conferência magna do ilustre Ministro MOREIRA ALVES, concluiu sobre a quebra do sigilo bancário sem autorização como segue: “3) O sigilo bancário do contribuinte é cláusula pétrea? É constitucional a possibilidade de quebra desse sigilo mediante autorização judicial? É compatível com a Constituição norma que autorize a quebra de sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independente de autorização judicial?”*

**PROPOSTA DA COMISSÃO DE REDAÇÃO APROVADA EM PLENÁRIO**

*1ª parte: O sigilo bancário do contribuinte é cláusula pétrea da C.F.*

*(131 votos)*

*2ª Parte: É constitucional a possibilidade de quebra desse sigilo mediante autorização judicial.*

*(125 votos)*

*3ª Parte: Não é compatível com a Constituição norma que autorize a quebra do sigilo por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independente de autorização judicial.*

*(143 votos).*

*E, certamente, provocará fuga de recursos para o mercado paralelo, com real prejuízo à economia do país.*

### COMISSÃO 1

O sigilo bancário é cláusula pétrea. Por não ser absoluto, admite a possibilidade de quebra, condicionada à autorização judicial. Não é, portanto, compatível com o texto constitucional emenda ou norma infraconstitucional que outorgue à autoridade administrativa o poder de, sem autorização judicial, violar o sigilo bancário.

(Primeira parte: por maioria, 74 votos, a Comissão entendeu que o sigilo é cláusula pétrea, vencidos 3 participantes).

(2ª Parte: Por maioria, 75 votos, a Comissão entendeu que a norma não pode deferir à administração o poder de, independentemente, de autorização judicial, quebrar o sigilo bancário, vencidos 2 participantes).

### COMISSÃO 2

A questão da inviolabilidade refere-se aos sigilos:

- 1) da correspondência e da comunicação telegráfica;
- 2) de dados (dentre os quais se insere o bancário);
- 3) da comunicação telefônica.

O sigilo bancário é cláusula pétrea. Duas correntes se apresentam:

a) não se admite a quebra do sigilo bancário, em qualquer hipótese. Apenas é possível e, mediante determinação judicial, a quebra do sigilo da **comunicação telefônica**, nas hipóteses e na forma da lei e para os fins de investigação **criminal** e para instrução processual penal.

(23 votos).

b) o sigilo bancário do contribuinte é cláusula pétrea, por se inserir dentre os direitos e garantias individuais contemplados no art. 5º, X e XII, da CF, compreendendo o direito à intimidade, à privacidade e ao sigilo de dados e decorre do direito à liberdade e à segurança.

Os referidos direitos não são absolutos, podendo ser quebrados, em face do interesse público e no interesse da sociedade, por ordem judicial decorrente de pedido que apresente **motivação concreta**. Por mais valioso que seja um direito individual, ele não pode servir de escudo para práticas ilícitas que ofendam os mencionados interesses.

Em nosso ordenamento jurídico, a quebra do sigilo bancário somente poderá ser feita pelo Poder Judiciário, que é competente para estabelecer os **limites** entre os direitos do contribuinte e o interesse da autoridade administrativa.

(22 votos).

É incompatível com a C.F. qualquer norma que autorize a quebra do sigilo bancário por decisão exclusiva da autoridade administrativa, independente de autorização judicial.

(UNÂNIME).

A C.F. legitima a posição de investigador da CPI.

A quebra do sigilo bancário é reserva de ato jurisdicional.

### COMISSÃO 3

1ª Parte: É cláusula pétrea.

(12 votos a favor – 12 contra – 2 abstenções).

Não é cláusula pétrea.

(12 votos a favor – 12 contra – 2 abstenções).

2ª Parte: É constitucional.

(UNÂNIME – 26 VOTOS).

3ª Parte: Não.

(23 a favor – 2 contra – 1 abstenção)” (Tributação na Internet, Pesquisas Tributárias – Nova Série 7, ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 2001, 424/426).

*Parece-nos, pois, de evidente e manifesta inconstitucionalidade esta transferência da guarda do sigilo bancário para a Receita Federal, passando a dispor de informações, que, apenas em caso de suspeita de práticas ilícitas contra contribuintes e mediante autorização do Poder Judiciário, poderia obter.*

*Fere, portanto, o Decreto n. 4498/02 os artigos 5º, incisos X e XII e 59 da Constituição Federal, visto que entre os diplomas com poder normativo autônomo, não se encontra o decreto, cujo espectro de ação é apenas regulamentar<sup>87</sup>.*

*Tal violência pode ser sustada pelo Poder Judiciário, pela via do controle concentrado, eis que, a nosso ver, trata-se de “ato normativo autônomo” eivado de inconstitucionalidade direta e não apenas reflexa.*

*Em face, todavia, de haver promessa do Ministro Pertence de levar a julgamento, no início de Fevereiro, a ADIN ajuizada contra a L.C. n. 105/01 (que o decreto diz ‘regulamentar’), talvez seja preferível, por ora, não ingressar com ação direta de inconstitucionalidade, mas sim com mandado de segurança coletivo em prol da classe para evitar, de imediato, os efeitos danosos do referido Decreto, assim como sugerir que outras entidades de classe, representativas dos mais variados segmentos da sociedade, adotem o mesmo procedimento.”*

#### **IV – A REVOGAÇÃO DO DECRETO Nº 4.489/02 PELO PRESIDENTE FERNANDO HENRIQUE CARDOSO**

Após a redação e entrega de aduzido parecer, a Ordem dos Advogados do Brasil divulgou a seguinte notícia acerca da revogação do Decreto nº 4.489/02, pelo ex-presidente Fernando Henrique Cardoso<sup>88</sup>:

*“Brasília, 27/12/2002 – O presidente Fernando Henrique Cardoso deve encaminhar ainda hoje, para publicação no Diário Oficial da União, o decreto nº 4545, revogando o decreto 4489, que permitiria o acesso indiscriminado da Receita Federal às movimentações bancárias em valores acima de R\$ 5 mil (no caso de pessoas físicas) e R\$ 10 mil (pessoas jurídicas).*

(87) O artigo 59 da C.F. está assim redigido: “O processo legislativo compreende a elaboração de: I. emendas à Constituição; II. leis complementares; III. leis ordinárias; IV. leis delegadas; V. medidas provisórias; VI. decretos legislativos; VII. resoluções.

§ único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

(88) [www.oab.org.br](http://www.oab.org.br)

*Pesou na decisão do governo o parecer dos juristas Miguel Reale e Ives Gandra Martins, segundo os quais o decreto “viola de forma manifesta e totalitária direitos fundamentais do cidadão”. No parecer, os juristas afirmam: “O decreto pune os bons contribuintes deles retirando qualquer garantia, visto que sempre dependerão de humores da fiscalização, pródiga em ofertar à lei distorcida interpretação. É que o Fisco, até por dever de ofício, sempre tem por ‘suspeitos’ todos os cidadãos.”*

*Se o decreto fosse mantido, a OAB já havia decidido ajuizar Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin). Para a OAB, o decreto representava um golpe no sigilo bancário e atentava contra os direitos fundamentais do cidadão.”*

Ratificando tal fato, o Diário Oficial de União de 27/12/02, publicou o Decreto nº 4.545, de 26/12/02, o qual, sutilmente, revogou o Decreto nº 4.489/02, nos termos do art. 1º assim redigido:

*“Art. 1º A prestação de informações sobre operações financeiras, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal, em decorrência do disposto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, por parte das instituições financeiras, supre a exigência de que trata o Decreto nº. 4489, de 28 de novembro de 2002.”*

Trata o aduzido §2º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 24/10/96<sup>89</sup>, da obrigação que possuem as instituições financeiras de repassarem à Secretaria da Receita Federal as informações relativas à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)<sup>90</sup>, o que comprova a desnecessidade da edi-

(89) “§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.”

(90) Diante da possibilidade de apurar eventuais discrepâncias entre a CPMF e o imposto de renda pagos pelo contribuinte com base no cruzamento de informações atinentes a estes tributos, e, por consequência, aumentar a arrecadação do imposto de renda, modificou-se o § 3º do art. 11 da Lei 9.311/96 nos termos do 10.174/01. Em artigo sobre correlação entre a CPMF e a quebra do sigilo bancário, ZELMO DENARI esclarece que “quando a CPMF foi instituída, nos idos de 1996, a respectiva lei ordinária enunciava que a Secretaria da Receita Federal deveria resguardar o sigilo das informações prestadas pelos agentes de arrecadação, rectius, pelos bancos, ficando ‘vedada sua utilização para constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos’ (Cf. § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96).

A tática adotada para afastar a ‘pedra do caminho’ foi costumeira – *hic Rhodus hic saltum* – adotada desde os tempos da antiga Grécia: para retirar eficácia dessa disposição normativa, foi editada a Lei Complementar nº 105, de 2001, cujo art. 6º permitiu aos agentes ‘examinar documentos, livros e regis-

ção do Decreto nº 4.489/02 tendo em vista a existência desse comando legal.

Em outras palavras, apesar do ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, ter justificado a edição do Decreto nº 4.545/02 como mera suspensão dos efeitos do Decreto nº 4.489/02 até que a CPMF seja extinta em definitivo<sup>91</sup>, resta claro que, se este ato normativo não foi tecnicamente revogado, seu conteúdo, com certeza, foi totalmente esvaziado, tornando-se um instrumento inócuo, com bem ressalta o Prof. Ives Gandra, em artigo publicado no jornal “O Estado de São Paulo”:

*“No fim do ano passado, o Estado noticiou a publicação do Decreto nº 4.545, de 26 de dezembro, revogando o Decreto nº 4.489 de 28 de novembro de 2002, que impusera às instituições financeiras a obrigação de informar, mensalmente, à Receita Federal, movimentações bancárias de seus correntistas superiores a R\$ 5.000,00.*

(...)

*O ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, alertado quanto à fantástica violência que o Decreto nº 4.489/02 representa a direitos fundamentais do contribuinte, revogou o referido ato normativo, fazendo-o, entretanto, de forma canhestra, pelo Decreto nº 4.545/02, cujo único artigo de conteúdo normativo está assim expresso:*

*‘Art. 1º A prestação de informações sobre operações financeiras, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal, em decorrência do disposto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, por parte das instituições financeiras, supre a exigência de que trata o Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002.’*

*Ora, a lei 9.311/96 estabelece no citado dispositivo as obrigações dos Bancos de informar, com as restrições pertinentes ao sigilo, dados referentes a CPMF, outorgando à Receita o limitadíssimo direito de controlar os mecanismos da contribuição, sem desrespeito à Constituição.*

---

*tros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso’.*

*O dispositivo abolia, de um só golpe, a regra da reserva de jurisdição – que costumava ser invocada como pressuposto da quebra do sigilo bancário – e que vinha conquistando seguidores na doutrina e jurisprudência de nossos Tribunais. Mas não bastava, era preciso revogar o dispositivo no malsinado § 3º do art. 11, da Lei nº 9.311/96, que vedava, expressamente, a utilização das informações bancárias para constituição de créditos tributários relativos a outros impostos ou contribuições.” (RDDT nº. 89, p. 118/119).*

(91) Notícia divulgada em 31/12/02 pela Agencia Brasil de Brasília.

*Desta forma, em linguagem tímida e envergonhada, declarou S.Exa., que o Decreto 4.489 era, na verdade, desnecessário, porque as informações limitadas a que a administração fiscal pode ter acesso, ou seja, aquelas de que trata a Lei nº 9.311/96, já vinham sendo prestadas e, portanto, estão as instituições financeiras 'dispensadas' de transmitir à Receita Federal as informações bancárias de seus correntistas, nos termos latos, abertos, e sem limites do Decreto nº 4.489/02. (...)"<sup>92</sup>.*

Assim, diante de tais acontecimentos, demonstra-se evidente que a guerra contra a violação do sigilo bancário sem prévia autorização judicial, somente acabará com o desfecho das citadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade relativas a LC nº 105/01, todavia, neste contexto, não há como negar a vitória da primeira batalha em face do Decreto nº 4.489/02, na qual, sem sombra de dúvida, merece medalhas o Prof. Ives Gandra da Silva Martins.

---

(92) Artigo publicado no jornal "O Estado de S. Paulo" de 08/01/03, p. A2.

# CURRICULUM VITAE

## IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

### 1. Formação

- 1.1. DOUTOR em Direito pela Universidade Mackenzie, a 14 de dezembro de 1982, com distinção (nota 9,5), apresentando a tese: *Uma contribuição ao estudo da Imposição Tributária*;
- 1.2. ESPECIALISTA em Ciência das Finanças pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a 25 de maio de 1971, com louvor (nota 10), com a tese: *A teoria do limite crítico nas despesas de segurança*;
- 1.3. ESPECIALISTA em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a 11 de abril de 1970, com a tese: *A apropriação indébita no Direito Tributário brasileiro*;
- 1.4. ESPECIALISTA em Direito Constitucional pela Universidade Mackenzie, a 11 de abril de 1990;
- 1.5. BACHAREL em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a 15 de janeiro de 1959.

### 2. Títulos da carreira universitária e profissional

- 2.1. Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cadeira de Rubens Gomes de Souza, 6/12/79 (50 cadeiras); atual Presidente;
- 2.2. Academia Lusfada de Ciências, Letras e Artes, Cadeira Rui Barbosa, 22/05/81 (40 cadeiras);
- 2.3. Sócio efetivo do Instituto dos Advogados de São Paulo, 21/12/75 (400 sócios);

- 2.4. Sócio efetivo do Instituto dos Advogados Brasileiros, 30/06/79 (700 sócios);
- 2.5. Sócio correspondente do Instituto dos Advogados do Distrito Federal, 21/03/84, (100 sócios);
- 2.6. Presidente eleito do Instituto dos Advogados de São Paulo, biênio 1985-86;
- 2.7. Presidente eleito da Academia de Ciências, Letras e Artes, 1982-83;
- 2.8. Academia Paulista de Direito, cadeira Campos Salles (n. 3), 4/12/85 (40 cadeiras);
- 2.9. Conselheiro da OAB / Seccional São Paulo, 1979-84, 1987-88;
- 2.10. Conselheiro de Economia, Sociologia e Política da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, 1987-2001;
- 2.11. Presidente do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, 1989-2001;
- 2.12. Membro do Conselho da Câmara de Comércio Argentino-Brasileira de SP;
- 2.13. Membro do Tribunal Arbitral do Comércio, 2000-01;
- 2.14. Conselheiro Consultivo da ACSP;
- 2.15. Conselheiro Honorário da Federação do Rio Grande do Sul;
- 2.16. Sócio Honorário da FEDERASUL;
- 2.17. Membro do conselho Editorial da Revista de Arbitragem/2002;
- 2.18. Membro do Conselho Consultivo da Embratel;
- 2.19. Membro do Conselho Superior do Prêmio Bem Eficiente da Kainitz;
- 2.20. Membro do Conselho Curador da Fundação Dorina Nowil para cegos;
- 2.21. Membro do Conselho Consultivo do Sindi-Clube;
- 2.22. Presidente do CEU (Centro de Extensão Universitária);
- 2.23. Academia Internacional de Direito e Economia (Pres. 86-88 e 97-99; Presidente de Honra 2003);
- 2.24. Academia Brasileira de Direito Tributário;
- 2.25. Academia Paulista de Letras, cadeira n. 31 (40 cadeiras), 28/5/92;
- 2.26. Academia Brasileira de Letras Jurídicas, cadeira n. 33;
- 2.27. Academia Paulista de Educação;

- 2.28. Academia Brasileira de Ciências Sociais e Políticas, 1996; membro do Conselho Supremo (SP), 15/10/01;
- 2.29. Academia Luso-Hispano-Brasileira de Direito, 1997;
- 2.30. Correspondente da Academia Internacional de Cultura Portuguesa (Lisboa);
- 2.31. Correspondente da Academia Mato-grossense de Letras;
- 2.32. Membro honorário da Academia de Letras da Faculdade de Direito da USP;
- 2.33. Academia Cristã de Letras, 1999;
- 2.34. Patrono da Academia Jundiaense de Letras;
- 2.35. Membro consultor da Comissão de Reforma Tributária e Defesa do Contribuinte da OAB / Conselho Federal, 2001;
- 2.36. Membro da New York Academy of Sciences, dec./2001;
- 2.37. Membro do Conselho Consultivo do IbmeclAW, fev/2002;
- 2.38. Membro do Instituto de Estudos Políticos e Sociais (RJ), 2002;
- 2.39. Membro do Conselho do Tribunal Arbitral do Comércio (SP), 2002;
- 2.40. Membro do Instituto de Filosofia e Estudos Interdisciplinares (RJ), 2002;
- 2.41. Sócio Benemérito do Clube Militar (RJ), 09/05/03;
- 2.42. Membro da Academia de Letras e Artes *Mater Salvatoris* (Salvador, BA), mai/03;
- 2.43. Membro do Conselho de Honra – Comissão Executiva dos 450 anos do Pateo do Collegio, 2003;
- 2.44. Membro da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Curitiba, PR), 2003;
- 2.45. Membro da Academia Paulista de História, Cadeira n. 16, 2003;
- 2.46. Membro da Academia Brasileira de Ciências Morais e Políticas, 2003;
- 2.47. Professor Honorário da Universidad San Martin de Porres (Lima, Peru), 2003;
- 2.48. Membro-correspondente do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Norte, mai/04;
- 2.49. Membro da Academia Paulista de História, Cadeira n. 16, ago/04;
- 2.50. Membro do Conselho Superior do IMAE da UniFMU (SP), 16/09/04;

- 2.51. Membro da Comissão de Legislação de Direito Desportivo da OAB (Brasília, DF), set/04;
- 2.52. Membro da Diretoria do Instituto Histórico e Geográfico de São Paulo, set/2004.

### **3. Atividades didáticas**

#### **3.1. Pós-graduação**

- 3.1.1. Professor Titular de Direito Econômico do Curso de Especialização em Direito Empresarial da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, 1981-92;
- 3.1.2. Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, 1990-92;
- 3.1.3. Professor responsável do Curso de Especialização em Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU), onde ministra diversas aulas desde fundação, e da Faculdade de Direito de Osasco, 1981-82 e 1983-92;
- 3.1.4. Professor responsável de Direito Tributário do Curso de Especialização das Faculdades Metropolitanas Unidas (Faculdade de Direito), 1976-78;
- 3.1.5. Membro orientador e/ou examinador de diversas bancas de doutorado, mestrado e especialização, nas seguintes instituições: FGV, CEEU, Faculdade de Direito de Osasco, FMU, FIEO, Universidade Mackenzie, PUC/SP, UFMG, Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal do Paraná, ECA/USP, Faculdade de Direito do Largo de São Francisco/USP, Universidade Estadual Paulista – Franca, SP, ECEME, Universidade Gama Filho.

#### **3.2. Graduação**

- 3.2.1. Professor de Direito Tributário das Faculdades Metropolitanas Unidas, Bacharelado 1976;
- 3.2.2. Professor de Finanças Públicas (Parecer-CFEMEC 535/73) da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis “Campos Sales”;

- 3.2.3. Professor Titular de Introdução à Administração e Noções de Direito (Parecer CFEMEC-1003/72) da Faculdade de Letras e Ciências Humanas (1974);
- 3.2.4. Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Ciências Contábeis de Rio Claro (Parecer-CFEMEC 579/72), 1972;
- 3.2.5. Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito de São Carlos (Parecer CFEMEC-1505/72), 1972.

#### **4. Participação em bancas examinadoras**

- 4.1. Membro da Banca Examinadora do Concurso para o melhor trabalho jurídico instituído pelo 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 1979;
- 4.2. Membro da Comissão Julgadora de Arrazoados da OAB / Seccional São Paulo, 1977;
- 4.3. Membro Banca Examinadora de concursos para Conselheiro Fiscal do Estado de Pernambuco (Fundação Carlos Chagas), 1976-77;
- 4.4. Membro Banca Examinadora Concurso de Procuradores Municipais da Prefeitura de São Paulo (Fundação Carlos Chagas), 1976;
- 4.5. Membro da Comissão Supervisora do Concurso de Juiz Federal em São Paulo, 5-6/11/83;
- 4.6. Membro da Banca Examinadora para concurso de Professor titular de Direito Comercial da Universidade Federal do Paraná de Alfredo de Assis Gonçalves Neto e Marçal Justen Filho, 16-19/4/86;
- 4.7. Membro da Comissão Organizadora do 43º Congresso da IFA no Rio de Janeiro (RJ), 10-15/10/89;
- 4.8. Membro da Banca Examinadora do 1º Concurso Público para Provimento do cargo de Juiz Federal Substituto do TRF - 3ª Região, mar/91;
- 4.9. Membro da Banca Examinadora do 161º Concurso de Ingresso à Magistratura de São Paulo, jun/91;
- 4.10. Membro da Banca Examinadora do Concurso Público de Livre-Docência do Prof. Dr. Carlos Aurélio Mota de Souza na UNESP de Franca (SP), 15/9/95;
- 4.11. Membro da Comissão Permanente de Estágio e Exame da Ordem, OAB / Seccional São Paulo, fev/04.

## 5. Trabalhos de pesquisa

- 5.1. Coordena as pesquisas publicadas anualmente no *Caderno de Pesquisas Tributárias* e no *Caderno de Direito Econômico*, desde 1976;
- 5.2. Pelo Instituto Metropolitano de Pesquisas Aplicadas (IMEPA) e pelo Gabinete de Estudos sobre o Amanhã (GESA), coordenou, em conjunto com Miguel Colassuono, pesquisas antecipatórias com juristas e economistas, que foram publicadas em três livros, intitulados *Cadernos de Estudos sobre o Amanhã*, co-ed. IMEPA, GESA e Resenha Universitária, 1978;
- 5.3. Coordenou a publicação trimestral da Revista dos Tribunais *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, com 19 volumes (out/92-jun/97).

## 6. Atividades na criação, organização, orientação e desenvolvimento de centros ou núcleos de ensino e pesquisas

- 6.1. Fundador e vice-presidente do Gabinete de Estudos Jurídicos do Investimento Internacional com Alberto Xavier, 1978-83;
- 6.2. Fundador e Presidente do Gabinete de Estudos sobre o Amanhã (GESA) com Miguel Colasuonno, 1978-82;
- 6.3. Fundador e Diretor do Instituto Metropolitano de Pesquisas Aplicadas das Faculdades Metropolitanas Unidas (FMU) com Miguel Colasuonno, 1976-78;
- 6.4. Fundador e responsável pelo Depto. de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU);
- 6.5. Fundador da Academia Lusíada de Ciências e Artes e Presidente 1982-83;
- 6.6. Vice-presidente do Instituto Nacional de Altos Estudos, 1982;
- 6.7. Conselheiro da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo, 1982-83;
- 6.8. Vice-presidente do Instituto de Estudos Universitários, 1982-83;
- 6.9. Presidente do Conselho Consultivo do Instituto de Cultura e Ensino Padre Manoel da Nóbrega, 1972-75; Membro do Conselho Consultivo, 1976-79;

- 6.10. Coordenador do Conselho Editorial do *Suplemento Tributário* da LTr Ed.;
- 6.11. Membro do Conselho Editorial da Revista *Análise Jurisprudencial* do IASP e Secretário-geral;
- 6.12. Membro do Conselho Editorial da RDT;
- 6.13. Presidente da Seção Brasileira da Asociación Interamericana de la Tributación;
- 6.14. Membro do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários;
- 6.15. Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF);
- 6.16. Membro da International Fiscal Association (IFA);
- 6.17. Membro do Instituto de Direito Tributário de Presidente Prudente;
- 6.18. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT);
- 6.19. Conselheiro da OAB / Seccional São Paulo, 1979-85;
- 6.20. Vice-presidente de Elaboração Legislativa do IASP, 1980;
- 6.21. Vice-presidente de Cursos e Conferências do IASP, 1981-82;
- 6.22. Conselheiro fiscal da CAASP, 1979-83;
- 6.23. Conselheiro da COAD;
- 6.24. Membro do Instituto Jurídico da Associação Comercial de SP, Câmaras de Direito Econômico e Tributário;
- 6.25. Conselheiro Editorial do *Boletim Tributário* da Secretaria de Finanças da Prefeitura de João Pessoa;
- 6.26. Diretor Adjunto de Atividades Científicas da ABDF, 1984-85;
- 6.27. Presidente do IASP, 1985-86;
- 6.28. Membro da Comissão de Estudos Constitucionais da Prefeitura de São Paulo e Presidente da Sub-Comissão de Ordem Econômica e Social, 1986-87;
- 6.29. Patrono de diversas turmas das seguintes instituições de Educação: Faculdade de Direito Estácio de Sá (OAB/RJ), 23/10/86, Universidade Brás Cubas, 15/02/89; Universidade São Francisco, 19/03/99; FMU, 22/03/99;
- 6.30. Diretor da *Scientia Iuridica*, 1987, Faculdade Oswaldo Cruz, 30/01/03;
- 6.31. Fundador e Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia, 1987/88;
- 6.32. Membro da Comissão Julgadora do Prêmio "Tributarista do Ano 1989", promovido pela IOB e entregue em dez/89;

- 6.33. Diretor da Ed. do *Clube da Poesia*, 1989;
- 6.34. Membro do Conselho de Ética do Factoring da ANFAC, 1991;
- 6.35. Membro do Conselho Técnico da CNC, 1991;
- 6.36. Membro do P.E.N Clube do Brasil, 1996;
- 6.37. Presidente de Honra do Prêmio Cefir, 2001-02;
- 6.38. Membro do conselho de Redação da *Revista de Direito Público do Estado da Bahia*, Ed. Forense, jan/02;
- 6.39. Membro do Conselho de Redação da revista argentina de Direito Tributário *Universidad Austral Tax Law Review*, Edit. La Ley, Buenos Aires (Argentina), out/03;
- 6.40. Patrono do GRUPASP, out/03.

## 7. Publicações didáticas e trabalhos de divulgação científica

### 7.1. Livros individuais

- 7.1.1. *Direito Econômico e Direito Tributário - Comentários e Pareceres*, Ed. Resenha Tributária, 324 págs., prefácio de Luís Carlos de Azevedo, 1982;
- 7.1.2. *Da sanção tributária*, Ed. Saraiva, prefácio de Geraldo Ataliba, 1980; 2ª ed., 1998;
- 7.1.3. *O Estado de Direito e o Direito do Estado*, Ed. José Bushatsky, prefácio de Paulo de Barros Carvalho, 1977;
- 7.1.4. *Imposto de Renda - Estudos e Pareceres*, Ed. Resenha Tributária, prefácio de Fábio Fanucchi, 1977;
- 7.1.5. *A apropriação indébita no Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Bushatsky, prefácio de Joaquim Canuto Mendes de Almeida, 1975;
- 7.1.6. *Desenvolvimento econômico e Segurança Nacional - Teoria do Limite Crítico*, prefácio do ex-ministro do Planejamento Roberto de Oliveira Campos, Ed. Bushatsky, 1971;
- 7.1.7. *Teoria da Imposição Tributária*, prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes, Ed. Saraiva, 1983; 2ª ed., LTr Ed., 1997;
- 7.1.8. *O Poder*, introdução de Ruy Mesquita, Ed. Saraiva, 1984;

- 7.1.9. *Direito Constitucional Tributário*, Edições CEJUP, 1984; 2ª ed., 1985;
- 7.1.10. *Direito Empresarial*, Ed. Forense, prefácio de Gilberto de Ulhôa Canto, 1985; 2ª ed., 1986;
- 7.1.11. *Direito Tributário Interpretado*, Co-ed. CEJUP/IASP, prefácio de Alberto Xavier, 1985;
- 7.1.12. *A separação de poderes no Brasil*, Ed. Programa Nacional de Desburocratização/IASP, prefácio do Ministro Paulo Lustosa, 1985;
- 7.1.13. *Direito Econômico e Empresarial*, Edições CEJUP, 1986;
- 7.1.14. *Direito Econômico*, Ed. Forense, 1987;
- 7.1.15. *Roteiro para uma Constituição*, Ed. Forense, 1987;
- 7.1.16. *A nova classe ociosa*, Co-ed. Ed. Forense/Academia Internacional de Direito e Economia, 1987;
- 7.1.17. *Direito Tributário e Econômico - Pareceres sobre a Nova Ordem Econômica*, Ed. Resenha Tributária, 1987;
- 7.1.18. *Direito Público e Empresarial*, CEJUP, 1988;
- 7.1.19. *Tributos Municipais*, Ed. Forense, 1988;
- 7.1.20. *Advocacia Empresarial*, Ed. OAB-SP, 1988;
- 7.1.21. *O Direito em Frangalhos*, CEJUP, 1988;
- 7.1.22. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1ª ed., 1989; 2ª ed., 1990; 3ª ed., 1990; 4ª ed., 1992; 5ª ed., 1993; 6ª ed., 1998;
- 7.1.23. *A Constituição Aplicada*, 12 vols., Edições CEJUP, 1989-98;
- 7.1.24. *O Poder Judiciário e a Nova Constituição*, Lex Ed., 1990;
- 7.1.25. *O Plano Brasil Novo e a Constituição*, Ed. Forense, 1990;
- 7.1.26. *Duas Lendas*, Edições CEJUP, 1991;
- 7.1.27. *Aspectos Constitucionais do Plano Collor I e II*, Ed. Forense, 1991;
- 7.1.28. *Discursos de Posse*, Ed. Saraiva, 1992;
- 7.1.29. *Direito Constitucional Interpretado*, Ed. Revista dos Tribunais, 1992;
- 7.1.30. *O Impeachment na Constituição de 1988*, Edições CEJUP, 1992;
- 7.1.31. *Quartetos de Ladainha*, Edições CEJUP, 1993;
- 7.1.32. *O que é Parlamentarismo Monárquico*, Ed. Brasiliense, 1993;
- 7.1.33. *Olhar no Tempo*, Ed. Resenha Tributária, 1994;
- 7.1.34. *Dois Poemas*, Ed. Saraiva, 1994;

- 7.1.35. *Tempo Pretérito*, Sonetos, Ed. Clube de Poesia, 2ª ed., 1994;
- 7.1.36. *Intemporal Espaço*, Ed. Clube de Poesia, 1995;
- 7.1.37. *Aspectos práticos da teoria da imposição tributária*, Nova Alvorada Ed., 1995;
- 7.1.38. *Uma Visão do Mundo Contemporâneo*, Ed. Pioneira, Brasil, e Ed. Universitária, Portugal, 1996; em russo na Bulgária em 1997;
- 7.1.39. *Discursos de Posse e Recepção*, Ed. Giordano, 1997;
- 7.1.40. *Pretérito Imperfeito*, Ed. Giordano, 1997;
- 7.1.41. *Questões de Direito Constitucional*, Celso Bastos Editor, IBDC, 1998;
- 7.1.42. *Questões de Direito Econômico*, Ed. Revista dos Tribunais, 1998;
- 7.1.43. *Questões Atuais de Direito Tributário*, Livr. Del Rey Ed., Belo Horizonte, 1999;
- 7.1.44. *O Livro de Ruth*, Green Forest do Brasil Ed., SP, 1999;
- 7.1.45. *Questões de Direito Administrativo*, Obra Jurídica Ed., Florianópolis, 1999;
- 7.1.46. *A era das contradições*, Ed. Futura, 2000;
- 7.1.47. *Temas de Direito Público*, Ed. Juarez de Oliveira, 2000;
- 7.1.48. *A era das contradições*, Ed. Futura (Siciliano), São Paulo, 2000;
- 7.1.49. *O viziume asupra limii contemporene*, Ed. Continent XXI, Bucaresti, 2001;
- 7.1.49. *Navegantes do Espaço*, antologia poética, Ed. Imago, 2001;
- 7.1.50. *Temas atuais de Direito Tributário*, Ed. Elevação - Jurídica, 2001;
- 7.1.51. *Meu Rosário – Ladainha de Nossa Senhora*, Ed. Pax Spes (Cláudio Giordano), 2001;
- 7.1.52. *Discurso de Posse da Academia Cristã de Letras*, Ed. Pax Spes (Cláudio Giordano), jan/02;
- 7.1.53. *Tempo de Lendas*, Ed. Pax Spes (Cláudio Giordano), out/02;
- 7.1.54. *Via Sacra*, Ed. Giordano, nov/02;
- 7.1.55. *Série Grandes Pareceristas*, vol. 1, América Jurídica, mar/03;
- 7.1.56. *Pretérito Presente*, Ed. Pax Spes (Cláudio Giordano), 2003;
- 7.1.57. *História de São Paulo*, vol. 1, Ed. LTR, 2003;
- 7.1.58. *Em Tempos do Senhor*, vol. 1, Ed. Santuário, 2004;
- 7.1.59. *A queda dos mitos econômicos*, vol.1, Ed. Pioneira Thomson Learning, 2004.

## 7.2. Livros em co-autoria

- 7.2.1. *Caderno de Direito Econômico*, Ed. Resenha Tributária, 1983, 4 vols.;
- 7.2.2. *A correção monetária no Direito Brasileiro*, vários autores, coord. de Gilberto de Ulhôa Canto e Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 1983;
- 7.2.3. *Direito Tributário Atual*, vol. 2, coord. de Ruy Barbosa Nogueira, Co-ed. IBST/Resenha Tributária, 1982;
- 7.2.4. *Curso de Direito Tributário*, coord. geral, Ed. Saraiva, 1982;
- 7.2.5. *Natureza Jurídica das Custas Judiciais*, Co-ed. OAB/Resenha Tributária, 1982;
- 7.2.6. *Institucionalização do Processo Administrativo-fiscal*, Ed. TIT - Secretaria da Fazenda, 1982, 2 vols.;
- 7.2.7. *Le traitement fiscal des intérêts dans les relations économiques internationales*, com Henry Tilbery, em *Cahiers de Droit Fiscal - International*, vol. LXVIIa, Montreal, Canadá, 1982;
- 7.2.8. *Política Tributária Municipal em face da concentração urbana - Pesquisa para uma nova Sistemática*, Co-ed. GESA, Fundação Faria Lima e Resenha Tributária, 1980;
- 7.2.9. *Estudos Jurídicos sobre Investimento Internacional*, coord. com Alberto Xavier, Ed. Revista dos Tribunais, 1980;
- 7.2.10. *1º Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários*, vários autores, ESAF/Resenha Tributária, 1979;
- 7.2.11. *Caderno de Estudos sobre o Amanhã*, coord. com Miguel Colasuonno, Ed. Resenha Universitária, 3 vols.;
- 7.2.12. *As alíquotas tributárias no Brasil*, coord., Co-ed. IMEPA/ABDF, 1978;
- 7.2.13. *Comentários à Lei das Sociedades por Ações*, coord. com Geraldo de Camargo Vidigal, Co-ed. IASP/Resenha Tributária, 1978-82, 5 vols.;
- 7.2.14. *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, PUC-SP, 1978, 2 vols.;
- 7.2.15. *Decadência e Prescrição*, vários autores, Ed. Resenha Tributária, 1976;
- 7.2.16. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vários autores, coord., Ed. Resenha Tributária/CEU, 1975-94, 19 vols.;

- 7.2.17. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. com Hamilton Dias de Souza e Henry Tilbery, Co-ed. Resenha Tributária / Bushatsky, 1974-79, 5 vols.;
- 7.2.18. *Noções de Direito Tributário*, vários autores, coord. com Américo Masset Lacombe, Ed. LTr;
- 7.2.19. *Direito Tributário 2*, co-autoria com Henry Tilbery, Hamilton Dias de Souza e José Carlos Graça Wagner, Ed. Bushatsky, 1973;
- 7.2.20. *Direito Tributário*, co-autoria com Henry Tilbery, Ed. Bushatsky, 1972;
- 7.2.21. *Incentivos à Empresa no Estado de São Paulo*, em *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*, coord. Antonio Roberto Sampaio Dória, Ed. Bushatsky, 1971;
- 7.2.22. *Monetary Indexation in Brazil*, edits. Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins e J. van Hoorn Jr., n. 34, International Bureau of Fiscal Documentation, 1983;
- 7.2.23. *Cadernos de Altos Estudos n. 1*, Centro Brasileiro de Direito Tributário, Ed. Resenha Tributária, 1983;
- 7.2.24. *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada*, vários autores, Co-ed. Resenha Tributária/ABRAPP, 1985;
- 7.2.25. *Poder Econômico: Exercício e Abuso - Direito Antitruste Brasileiro*, coord. de J.I. e J.L.V. Franceschini, Rev. dos Tribunais, 1985;
- 7.2.26. *Cadernos de Direito Natural*, 2 vols., Co-ed. CEJUP/IASP, 1985;
- 7.2.27. *Manual do Imposto sobre Propriedade Predial Urbana*, com Aires Fernandino Barreto, Ed. Revista dos Tribunais, 1985;
- 7.2.28. *Curso Modelo Político Brasileiro*, coord. com Walter Costa Porto, Co-ed. IASP/PND, 1985-86, 7 vols.;
- 7.2.29. *Adjustments for Tax Purposes in Highly Inflationary Countries*, vários autores, Ed. Kluwer, 1985;
- 7.2.30. *Direito Tributário Atual*, vol. 6, Co-ed. Resenha Tributária/IBDT, 1986;
- 7.2.31. *Simpósio Minas e a Constituinte*, Fase I, abr/86;
- 7.2.32. *Obrigação Tributária*, vários autores, Ed. Resenha Tributária, 1986;
- 7.2.33. *Aspectos Jurídicos do Plano de Estabilização da Economia*, vários autores, CEJUP, 1987;
- 7.2.34. *Manual de Contribuições Especiais*, co-autoria com Ives Gandra da Silva Martins Filho, Revista dos Tribunais, 1987;

- 7.2.35. *As Constituições do Brasil*, vários autores, Instituto Tancredo Neves, Brasília, 1987;
- 7.2.36. *Do Lançamento*, em *Caderno n. 12 de Pesquisas Tributárias*, vários autores, Co-ed. Resenha Tributária/CEEU, 1987;
- 7.2.37. *Estudos em homenagem a Joaquim Canuto Mendes de Almeida*, Ed. Revista dos Tribunais, 1987;
- 7.2.38. *Parlamentarismo ou Presidencialismo?*, coord. com Celso Bastos, Ed. Forense, 1987;
- 7.2.39. *Princípios tributários no Direito Brasileiro e Comparado - estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, coord. com Agostinho Tofoli Tavolaro e Brandão Machado, Ed. Forense, 1988;
- 7.2.40. *A Constituição Brasileira de 1988 - Interpretação*, vários autores, II Fórum Jurídico, Ed. Forense Universitária, 1988; 2ª ed., 1990;
- 7.2.41. *Comentários à Constituição do Brasil*, com Celso Ribeiro Bastos, Ed. Saraiva, vol. I, 1988; vol. 2, 1989; vol. 3, tomos I e III, 1992; vol. 3, tomo II, 1993; vol. 4, tomo I, 1995, e 2ª ed., 1999; vol. 4, tomos II, III e IV, 1997; vol. 6, tomo I, 1990; vol. 6, tomo II, 1991; vol. 7, 1990, e 2ª ed., 2000; vol. 8, 1998, e 2ª ed., 2000; vol. 9, 1998, e 2ª ed., 2000;
- 7.2.42. *O avanço do retrocesso*, com Paulo Mercadante e outros;
- 7.2.43. *A Nova Ordem Constitucional - estudos sobre a Lei Complementar*, vários autores, Ed. Forense;
- 7.2.44. *Plano Collor-Avaliações e Perspectivas*, vários autores, Revista Brasileira de Economia da FGV/LTC - Livros Técnicos e Científicos, 1990;
- 7.2.45. *Aspectos Tributários da Nova Constituição*, vários autores, Resenha Tributária, 1990;
- 7.2.46. *A Economia após o Plano Collor II*, vários autores, coord. Clóvis de Faro, Ed. da FGV / LTC, 1991;
- 7.2.47. *Estudos Constitucionais*, livro das Comemorações do Centenário da Constituição do Pará, Edições CEJUP, 1992;
- 7.2.48. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, coord. geral, Ed. Revista dos Tribunais, 1992;
- 7.2.49. *PLEBISCITO: como votarei?*, vários autores, José Olympio Ed., 1993;
- 7.2.50. *Curso de Direito Tributário*, vários autores, Edições CEJUP, 1993, 2 vols.;

- 7.2.51. *As Constituições Brasileiras*, vários autores, Ed. Brasiliense, 1993;
- 7.2.52. *O Sistema Tributário na Revisão Constitucional*, vários autores, coord. Dejalma de Campos, Academia Brasileira de Direito Tributário/Ed. Atlas, 1993;
- 7.2.53. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, n. 4, 1993;
- 7.2.54. *Ação declaratória de constitucionalidade*, vários autores, Ed. Saraiva, 1994;
- 7.2.55. *Estudos sobre o Imposto de Renda*, vários autores, Ed. Resenha Tributária, 1994;
- 7.2.56. *Uma nova ética para o Juiz*, vários autores, Ed. Revista dos Tribunais, 1994;
- 7.2.57. *Formação Jurídica*, vários autores, Ed. Revista dos Tribunais, 1994;
- 7.2.58. *50 Poetas do Clube de Poesia*, vários autores, Unibanco, 1995;
- 7.2.59. *Crimes contra a ordem tributária*, vários autores, Nova Série 1, Ed. Revista dos Tribunais, 1995;
- 7.2.60. *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, Dialética, 1996;
- 7.2.61. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*, Ed. Atlas, 1996;
- 7.2.62. *Perspectivas Constitucionais - Nos 20 anos da Constituição de 1976*, Coimbra Ed., Portugal, 1996;
- 7.2.63. *Direito Eleitoral*, Livraria Del Rey Ed., Belo Horizonte, 1996;
- 7.2.64. *Desafios do Século XXI*, vários autores, Ed. Pioneira, 1997;
- 7.2.65. *Problemas de Processo Judicial Tributário*, vários autores, Dialética, 1998;
- 7.2.66. *O Estado do Futuro*, vários autores, Ed. Pioneira, 1998;
- 7.2.67. *Ética no Direito e na Economia*, vários autores, Ed. Pioneira, 99;
- 7.2.68. *Turismo - Teoria e Prática*, vários autores, Ed. Atlas, 2000;
- 7.2.69. *Aspectos relevantes da LRF*, vários autores, Dialética, 2001;
- 7.2.70. *Direito e Internet*, vários autores, Revista dos Tribunais, 2001;
- 7.2.71. *Controle Concentrado de Constitucionalidade*, comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999, co-autoria com Gilmar Ferreira Mendes, Ed. Saraiva, 2001;
- 7.2.72. *Controle de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, vários autores, Dialética, 2001;
- 7.2.73. *Dimensões do Direito Contemporâneo*, em homenagem a Geraldo de Camargo Vidigal, Ed. IOB/Thomson/Pioneira, 2001;

- 7.2.74. *III Colóquio Internacional de Direito Tributário*, vários autores, Ed. IOB/Thomson, ago/01;
- 7.2.75. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, vários autores, Dialética, jan/2002;
- 7.2.76.  *Lançamento Tributário e Decadência*, vários autores, Dialética, 2002;
- 7.2.77. *A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*, vários autores, Ed. IOB/Thomson, 2002;
- 7.2.78. *O ICMS E A EC 33*, vários autores, Dialética, 2002;
- 7.2.79. *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*, vários autores, América Jurídica, 2002;
- 7.2.80. *O Novo Código Civil. Estudos em Homenagem ao Prof. Miguel Reale*, vários autores, 2003;
- 7.2.81. *O Direito Brasileiro e os Desafios da Economia Globalizada*, vários autores, América Jurídica, 2003;
- 7.2.82. *O Direito Tributário e Reforma do sistema*, vários autores, Série n. 9, coord., Ed. RT, 2003;
- 7.2.83. *Constituição Federal 15 anos – mutação e evolução – comentários e perspectivas*, vários autores, Ed. Método;
- 7.2.84. *V Coloquio Internacional de Derecho Tributario*, Ed. La Ley, coord. com Alejandro Altamirano, Buenos Aires, 2003;
- 7.2.85. *O Direito Contemporâneo em Portugal e no Brasil*, vários autores, coord. com Diogo Leite de Campos, Ed. Almedina (Portugal), 2003; Ed. Saraiva, 2004;
- 7.2.86. *Impacto Tributário do Novo Código Civil*, vários autores, Ed. Quartier Latin, 2004;
- 7.2.87. *Uma Breve História de São Paulo-1500-1952*, em *Voz Luziada*, Revista da Academia Lusíada de Ciências, Letras e Artes, ns. 19-20, 2004;
- 7.2.88. *O Regime Democrático e a Questão da Corrupção Política*, vários autores, Ed. Atlas, SP, 2004;
- 7.2.89. *Sanções Administrativas Tributárias*, vários autores, Dialética/ICET, 2004;
- 7.2.90. *Imposto Sobre Serviços – ISS – Na lei Complementar n.116/03 e na Constituição*, vários autores, Ed. Manole, 2004;
- 7.2.91. *Planejamento Tributário - Norma Antielisão e Sigilo Bancário*, vários autores, Ed. Quartier Latin, 2004;

- 7.2.92. *Tributos e Direitos Fundamentais*, em *A Ética no direito e na Economia*, vários autores, Dialética, 2004;
- 7.2.93. *Constituição e Segurança Jurídica*, em *O Novo Regime Constitucional das Medidas Provisórias*, vários autores, Ed. Fórum, 2004;
- 7.2.94. *A Abertura de Espaços Comunitários, Carga Tributária, Capacidade Contributiva e Efeito-confisco*, em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vários autores, Dialética, out/04, 8 vols.;
- 7.2.95. *Giovanni Paolo – Le Vie Della Giustizia – Itinerari per il terzo millenio*, Bardi Editore di Roma, ago/04;
- 7.2.96. *O Princípio da Não-Cumulatividade*, vários autores, Ed. Revista dos Tribunais, out/04.

### 7.3. Opúsculos

- 7.3.1. *Avaliação do Sistema Tributário Nacional*, vários autores, ACSP, 1982;
- 7.3.2. *A responsabilidade no Direito*, com Antunes Varela e Sérgio Pitombo, Ed. IASP, 1982;
- 7.3.3. *Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - Base de Cálculo*, vários debatedores, PMSP/IBET, 1980;
- 7.3.4. *Tax Planning Conference*, vários autores, Michael Hepker, London, 1979;
- 7.3.5. *Estudos sobre a Lei das Sociedades por Ações*, coord. com Geraldo de Camargo Vidigal, 22 vols.;
- 7.3.6. *A correção monetária nos débitos fiscais perante o ordenamento jurídico brasileiro*, com Bernardo Ribeiro de Moraes, Ed. Resenha Tributária, 1976;
- 7.3.7. *As espécies tributárias numa divisão quinquêpartida dos tributos*, tese apresentada na 2ª Reunião Latino-Americana de Direito Tributário, Ed. Resenha Tributária;
- 7.3.8. *Desenvolvimento Urbano e Política Tributária*, Ed. Resenha Tributária, 1975;
- 7.3.9. *Reincorporação de incidências indevidas na sistemática do imposto de vendas e consignações paulistas*, conferência pronunciada na OAB / Seccional São Paulo, ago/62;

- 7.3.10. *As alíquotas tributárias na América*, vários autores, Buenos Aires, ADEA, 1978, 2 vols.;
- 7.3.11. Coordenador de outros 27 opúsculos do 2º Congresso Interamericano de Direito Tributário sobre o tema *Fixação das linhas mestras de uma política tributária para o desenvolvimento urbano*;
- 7.3.12. *Direito Econômico*, Co-ed. CEJUP/IASP, 1985;
- 7.3.13. *Caderno de Direito Natural n. 2, Direito à Vida*, vários autores, Edições CEJUP, 1987;
- 7.3.14. *Lançamento Tributário e Decadência*, vários autores, Dialética, 2002.

#### **7.4. Prefácios, pareceres, estudos e palestras**

- 7.4.1. Prefaciou 30 livros;
- 7.4.2. Publicou, em conjunto e isoladamente, 2145 pareceres e estudos jurídicos;
- 7.4.3. Proferiu 1033 palestras, conferências e aulas.

### **8. Outras atividades (sociais, políticas, culturais empresariais e desportivas):**

#### **8.1. Culturais, políticas e empresariais**

- 8.1.1. Membro da Academia de Letras da Faculdade de Direito da USP, com o livro *Pelos Caminhos do Silêncio*, Cadeira Júlio Mesquita, 1956;
- 8.1.2. 1º Prêmio dos Jogos Florais da Comunidade Luso-Brasileira com o poema *Marabá*, 1965;
- 8.1.3. Conselheiro Vitalício da União das Comunidades de Cultura Portuguesa com sede em Lisboa;
- 8.1.4. Delegado e Conselheiro do Sindicato da Indústria de Perfumarias de São Paulo, 1956-64;
- 8.1.5. Presidente do Diretório Metropolitano do Partido Libertador, 1962-64, bem como membro dos Diretórios Regionais e Nacionais, 1961-64;

- 8.1.6. 2º Prêmio ESSO para o Centenário da Cidade de São Paulo, com a monografia *História da Civilização Paulista*;
- 8.1.7. Conselheiro e Vice-Presidente do Conselho Superior dos Elos Internacionais da Comunidade Lusíada, bem como Presidente da Unidade Elista de São Paulo, 1962-68, e depois Diretor, 1980-81;
- 8.1.8. Diretor das Cias. Têxtil Irajá, Cabiac Cia. Aromática Bras. Indl. Agrícola e Comercial, Novo Brasil Agropecuário Comércio e Indústria S/A, Altamiratur S/A, 1954-72;
- 8.1.9. Presidente da Assembléia Representativa da Casa de Portugal, 1971-80;
- 8.1.10. Conselheiro e Presidente do Conselho do Instituto Histórico e Geográfico Pero Vaz de Caminha;
- 8.1.11. Conselheiro da Revista de Poesia *Essência*;
- 8.1.12. Livro *Pelos Caminhos do Silêncio*, poesias, 1956;
- 8.1.13. Livro *Tempo Pretérito*, sonetos, 1983;
- 8.1.14. Membro do GAP da Secretaria de Segurança, 1979-83;
- 8.1.15. Conselheiro do Clube Português, 1979-80;
- 8.1.16. Conselheiro da Associação Portuguesa de Desportos, 1980-82;
- 8.1.17. Presidente do Clube de Poesia, 1994-95;
- 8.1.18. Palestra sobre *D. João VI* no Curso de História da UNIDAS - União das Comunidades Lusíadas, 28/06/83;
- 8.1.19. Palestra inaugural sobre *Fundamentos da Comunidade*, Curso de Literatura/UNIDAS, 7/11/83;
- 8.1.20. Conselheiro da UNIDAS, Sócio honorário;
- 8.1.21. Diversas conferências sobre personalidades históricas brasileiras, 1976-81, nas datas magnas nacionais pelo Instituto Histórico e Geográfico Pero Vaz de Caminha;
- 8.1.22. Conferência sobre *Olavo Bilac*, no Curso sobre Poesias e Letras do Século XIX da UNIDAS, 2/12/83;
- 8.1.23. Presidente da UNIDAS, 1984-85;
- 8.1.24. Destaque Jurídico do ano de 1984, *Jornal Indústria e Comércio*, Curitiba;
- 8.1.25. Conselheiro Superior Vitalício do Conselho da Comunidade Portuguesa do Estado de SP;
- 8.1.26. Diretor Cultural da Federação das Associações Portuguesas e Luso-brasileiras, biênio 85/86;

- 8.1.27. Vice-Presidente da Câmara de Comércio Brasil-República Dominicana, 1987-89;
- 8.1.28. Membro do Conselho Editorial das seguintes revistas: *Scientia Iuridica*, Portugal, 1987; *Revista dos Tribunais*, *Revista Meio-Jurídico*, *Brasília Em Dia*, *Derecho del Mercosur* (Buenos Aires, Argentina), *Direito e Justiça* (Cabo Verde), *UNIFIEO*;
- 8.1.29. *Homem de Visão 1987*, pela Revista Visão;
- 8.1.30. Membro do Conselho Consultivo do IBRAFAC, 1988;
- 8.1.31. Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia, 1985-89 e 1997-00;
- 8.1.32. Presidente do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da FECOMÉRCIO SP, 1989-92, 1993-96;
- 8.1.33. Sócio-Benemérito, Conselheiro Nato e Presidente do IASP, 22/09/89;
- 8.1.34. Medalha do Mérito Judiciário do TJ/SP, 1989;
- 8.1.35. Conselheiro-Nato da Academia Internacional de Direito e Economia, 1989;
- 8.1.36. Conselheiro da OAB / Seccional São Paulo, 1979-84 e 1987-88;
- 8.1.37. Medalha do Mérito Judiciário Des. Joaquim Nunes Machado, do TJ/PE, 1990;
- 8.1.38. Professor Emérito da Universidade Mackenzie, 1990;
- 8.1.39. Ordem do Mérito de Cabanagem - Grau Especial, da Assembléia Legislativa do Pará, 1991;
- 8.1.40. Paraninfo das Turmas do Curso de Expressão Verbal Reinaldo Polito, São Paulo, 25/5/91;
- 8.1.41. Patrono de diversas turmas de formandos das seguintes faculdades: Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, Faculdade de Ciências Econômicas "Padre Anchieta", PUC/RJ, UNESP de Araraquara, Faculdade de Direito Fundação Otávio Bastos de São João da Boa Vista, SP;
- 8.1.42. Cidadão Araraquarense, 16/6/92;
- 8.1.43. Ordem do Mérito Legislativo - Grau Especial, Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 3/09/92;
- 8.1.44. Orientador e debatedor no "Gazeta Meio-Dia", TV Gazeta, SP, 1992-93;
- 8.1.45. Medalha Anchieta e Diploma de Gratidão, Câmara Municipal de São Paulo, 1993;

- 8.1.46. *Cidadão Consciência*, Movimento Consciência, SP, 1993;
- 8.1.47. Ordem da Perseverança São-Paulina, no grau de São-Paulino da Floresta, abr/94;
- 8.1.48. Professor Emérito da UNIP, 08/08/94;
- 8.1.49. Professor Emérito da ECEME/RJ, 04/10/94;
- 8.1.50. Troféu Magnífico 1994, Câmara Municipal de São Paulo, 21/11/94;
- 8.1.51. Colar do Mérito Judiciário, TJ/RJ, 08/12/94;
- 8.1.52. Sócio Correspondente do Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal, Brasília, DF, 1995;
- 8.1.53. Conselheiro Consultivo da ABDI, 1995-96;
- 8.1.54. Prêmio Nacional de Seguridade Social em Direito, 1995;
- 8.1.55. Medalha do Pacificador, Ministério do Exército, 25/8/95;
- 8.1.56. Cidadão São-manuelense, 27/06/96;
- 8.1.57. Cidadão Pratiano, 22/11/97;
- 8.1.58. Sócio Benemérito do INDP, 11/09/98;
- 8.1.59. Ordem do Mérito - Grau Alta Distinção, da EMATRA (RJ);
- 8.1.60. Medalha do Mérito Cultural da Magistratura, Instituto dos Magistrados do Brasil, Rio de Janeiro, nov/98;
- 8.1.61. Medalha da Ordem do Mérito Militar, abr/00;
- 8.1.62. Presidente do Conselho Deliberativo da União dos Juristas Católicos de São Paulo, 17/11/00;
- 8.1.63. Conselho Consultivo do Instituto Ayrton Senna, 1999-00;
- 8.1.64. Sócio Benemérito do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Norte, 2001;
- 8.1.65. Orador no Vespéral da Poesia, em comemoração do Cinquentenário da Paróquia de Nossa Senhora do Perpétuo Socorro, 14/04/02;
- 8.1.66. Palestra em homenagem a Josemaría Escrivá, no Ato Acadêmico por ocasião do Centenário do seu nascimento, sobre o tema *O Direito e a dignidade do ser humano no pensamento de Mons. Escrivá*, CEU, 30/04/02;
- 8.1.67. Ordem do Mérito Judiciário do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, 27/05/02;
- 8.1.68. Conferencista na Semana Teológica com o tema *Frente à violência, qual a resposta da sociedade?*, Pontifícia Faculdade de Teologia Nossa Senhora da Assunção, 15/05/02;

- 8.1.69. Título de Professor *Honoris Causa*, pela FMU, 14/10/02;
- 8.1.70. Comendador do Mérito, Grão-Priorado do Brasil, título recebido da Ordem Militar e Hospitalar São Lázaro, nov/02;
- 8.1.71. Medalha Cruz do Mérito do Empreendedor Juscelino Kubitschek no grau cavalheiresco de Comendador, Superior Tribunal de Justiça Arbitral do Brasil, 09/12/02;
- 8.1.72. Medalha Grão-Cruz da Ordem do Mérito Cívico e Cultural, Sociedade Brasileira de Heráldica, Medalhística, Cultural e Educacional, 12/12/02;
- 8.1.73. Medalha Grão-Mestrado Heráldico, título de Dom, da Sociedade Brasileira de Heráldica, Medalhística, Cultural e Educacional, 12/12/02;
- 8.1.74. Membro do Conselho Científico da Revista do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Pernambuco, set/03;
- 8.1.75. Colar do Mérito do TCU, Brasília, 10/11/04.

## 8.2. Jornalísticas

- 8.2.1. Escreveu diversos artigos, poesias, contos, ensaios, além de uma série de doze estudos sob o título *A obra trágica de Racine*, 1952, em *A Cidade* de Ribeirão Preto;
- 8.2.2. Diretor da Revista sobre Economia e Administração *Homem de Negócios*, tendo escrito doze artigos de fundo sobre assuntos econômicos, 1961;
- 8.2.3. colaborou com a série de dez artigos sob o título *Eu vi o Portugal Africano* no *Jornal de Portugal*, 1965;
- 8.2.4. autor, sob o pseudônimo J. C. Martins, do roteiro cinematográfico em forma de romance *O Advogado de Brasília*, cujos direitos autorais foram adquiridos pela Art There Film Screening & Recording Co., 3330 Olive Stret, St. Lois, 3 MO.;
- 8.2.5. colaborador de inúmeros jornais e revistas nacionais e portuguesas com contos, poesias, ensaios, críticas e artigos de natureza política;
- 8.2.6. *Características fundamentais do integracionismo lusitana e suas insuficiências associativas*, conferência pronunciada na Academia Internacional de Cultura Portuguesa e publicado no boletim n. 4/68, Lisboa;

- 8.2.7. *O sentido componencial das Comunidades Portuguesas, na antecipação Camoneana, como elemento civilizador, em Tribuna Lusitana, ano XII, n. 97, out/80;*
- 8.2.8. série de dez estudos sobre *O Poder no Jornal da Tarde*, 27/09/83, 04/10/83, 11/10/83, 18/10/83, 25/10/83, 01/11/83, 08/11/83, 15/11/83, 22/11/83 e 29/11/83.

### **8.3. Esportivas**

- 8.3.1. Vice-Presidente dos Tribunais de Justiça Desportiva das Federações Paulista de Volleyball e Handeball, 1962-68;
- 8.3.2. Juiz do Tribunal de Justiça Desportiva da Federação Paulista de Futebol de Salão, 1962-64;
- 8.3.3. Consultor Jurídico da Federação Paulista de Basketball, 1964;
- 8.3.4. Vice-Presidente da Associação Brasileira de Karatê, onde obteve em 1965, a faixa-preta, primeiro grau dessa modalidade desportiva, 1964-66;
- 8.3.5. Conselheiro do São Paulo Futebol Clube, 1989;
- 8.3.6. Conselho Consultivo do Instituto Ayrton Senna, 1999-2000.