

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



154

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

154

(JULHO - 2008)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Luiz Queiroz
é o autor da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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

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



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

SUMÁRIO

Doutrina

- Alexandre Macedo Tavares* - A Lei nº 8.212/91 e a anomalia da graduação progressiva da multa de ofício pelo decurso de tempo 7
- Fábio Pallaretti Calcini* - IPI. Inexigibilidade para ração de cães e gatos acondicionada acima de 10 kg. Caso de não-incidência tributária 16
- Frederico Menezes Breyner* - Responsabilidade tributária pelo ICMS sobre vendas interestaduais celebradas com cláusula FOB em caso de desvio de mercadoria 25
- Gabriel Lacerda Troianelli* - A não-incidência de IPI na importação de bem mediante "leasing" sem opção de compra 40
- Hugo de Brito Machado* - Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade 51
- José de Oliveira Ferraz Corrêa* - Não-cumulatividade no Brasil - entidade autônoma ou mero resultado prático de um determinado sistema de abatimentos. Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do Sistema Tributário Nacional 61
- José Souto Maior Borges* - Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração fiscal 76
- Renato Nunes* - Ganho de capital em investimentos estrangeiros - incidência, apuração e sujeitos passivos do imposto sobre a renda 92
- Roberto Ferraz* - A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações 104
- Roque Antonio Carrazza* - A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades civis de serviços profissionais 109
- Thiago de Mattos Marques* - Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico 118

Pareceres

- Fernando Facury Scaff e Renata Guerreiro Milhomen de Souza* - Tributação sobre venda de créditos de telefonia pré-paga. Relações distintas com cada operadora. Reflexos na incidência tributária: IRPJ, PIS, Cofins, CSLL e ISS. Obrigações acessórias decorrentes. 130
- Ives Gandra da Silva Martins* - A não-inserção da "carta-frete" no ordenamento jurídico nacional - maculações à Constituição, ao sistema tributário e à legislação infraconstitucional que pode provocar 138

Inconstitucionalidade do Aumento do IOF com Desvio de Finalidade

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

No início deste ano de 2008 o Presidente da República aumentou alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras - IOF.¹ Segundo o noticiário da imprensa, esse aumento teve a finalidade de compensar a perda de arrecadação decorrente da não-prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira. O ato do Presidente da República, todavia, não indica nenhuma razão para o aumento do imposto de que se cuida. É, portanto, um ato administrativo inteiramente desprovido de qualquer fundamentação.

Sabe-se que dois partidos políticos ingressaram com ações declaratórias de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal, e que a defesa oferecida pela Advocacia-Geral da União invocou o parágrafo 1º, do art. 153, da Constituição Federal, combinado com a Lei nº 6.894/94, porque o mencionado aumento visa atender aos objetivos das “políticas fiscal, monetária e cambial do governo”.²

É certo que o parágrafo 1º, do art. 153, da Constituição Federal, libera o IOF do alcance do princípio da legalidade porque faculta ao Poder Executivo alterar suas alíquotas. Em outras palavras, a Constituição Federal permite que esse imposto seja aumentado por ato do Poder Executivo. E certo é também que em relação a esse imposto a Constituição não impõe a anterioridade anual, nem a anterioridade nonagesimal.³ A inconstitucionalidade desse aumento do IOF, todavia, não decorre do desatendimento dos princípios da legalidade e da anterioridade, anual ou nonagesimal. Quanto a esses princípios constitucionais é importante apenas que se considere que a liberação do IOF constitui uma exceção, como acontece, aliás, com a não-aplicação dos princípios constitucionais também aos demais impostos. A regra é a submissão de todos os tributos aos princípios constitucionais limitadores do poder tributário. Assim, exceção que é a não-aplicação do princípio da legalidade ao IOF esta há de ser vista com as devidas cautelas a fim de que não seja ampliada o seu alcance para além da finalidade que a justifica.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Decreto nº 6.339, de janeiro de 2008.

² Kiyoshi Harada, “Aumento do IOF. Insustentabilidade dos Argumentos do Governo Federal perante o STF”, em www.haradaadvogados.com.br.

³ Constituição Federal de 1988, art. 150, parágrafo 1º.

2. Fundamentação como Condição de Validade

2.1. Finalidade e fundamentação do ato administrativo

É na fundamentação que há de ser indicada a finalidade do ato administrativo. Exige-se a fundamentação, como condição de sua validade, precisamente porque é na fundamentação que a autoridade deve indicar a finalidade para a qual o ato está sendo praticado. Por isto mesmo Celso Ribeiro Bastos coloca a finalidade como um dos elementos ou requisitos de validade do ato administrativo, e a propósito do que se deve entender por finalidade ensina:

“É o objetivo a ser alcançado pelo ato. Tratando-se de ato administrativo, a finalidade visa, sempre atingir um interesse público ou social. Nunca a um interesse particular. Contudo, não basta que a finalidade seja de interesse público. É mister que o fim objetivado esteja em conformidade com a tipicidade do ato. A finalidade do ato administrativo só pode ser aquela indicada, explícita ou implicitamente, na lei.”⁴

Se o ato administrativo está desprovido de toda e qualquer fundamentação ele é indiscutivelmente nulo. Não há disputa em torno de sua nulidade porque a ausência absoluta de fundamentação é visível e por isto mesmo não depende de demonstração. E se o ato administrativo está fundamentado de modo inconsistente ele também é nulo. Só que neste caso a inconsistência da fundamentação pode ser questionada e há de ser demonstrada.

Aliás, coloca-se a fundamentação como condição de validade do ato administrativo exatamente para que essa fundamentação possa ser examinada. Para que, conhecidos os fundamentos do ato, seja possível questionar a consistência jurídica dos mesmos. Se os fundamentos do ato forem juridicamente consistentes, o ato será válido, e se forem inconsistentes, o ato será nulo.

Já faz algum tempo temos sustentado a necessidade de fundamentação dos atos administrativos em geral, como decorrência do preceito constitucional que alberga a garantia do contraditório e da ampla defesa:

“Embora ao dizer que serão fundamentadas todas as decisões refira-se a Constituição Federal apenas ao Poder Judiciário, a necessidade de fundamentação das decisões da autoridade administrativa decorre do preceito constitucional segundo o qual *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*. (Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV)

Na lição de Ada Pellegrini Grinover, ‘a motivação tem íntima relação com o direito que as partes têm de influir concretamente *sobre a formação do convencimento do Juiz*.’ Ada Pellegrini Grinover, cit. por Valdir de Oliveira Rocha, O Novo Processo Administrativo Tributário, IOB, São Paulo, 1993, p. 26.

Também em se tratando de decisão administrativa, é inegável que a fundamentação está diretamente relacionada com o direito do interessado de influir na formação do convencimento, seja da autoridade administrativa superior, competente para apreciar o recurso cabível no caso, seja do Juiz, ao qual for submetida a pretensão de controle de validade daquela decisão administrativa.

Não se considera fundamentada uma decisão que diz apenas inexistir o direito pleiteado, ou que a *pretensão do requerente não tem amparo legal*. Tais ‘fundamentos’ são de tal generalidade que se prestam para justificar qualquer indeferimento, e por isto

⁴ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Administrativo*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 96.

mesmo, a rigor, não se prestam para nada. A decisão que tenha fundamentação assim tão genérica não permite o exercício do direito de defesa por parte daquele a quem prejudica, que não tem como argumentar em sentido contrário. Tal decisão, portanto, é nula.”⁵

E mais à vontade ficamos, ainda, porque outra não é a orientação jurisprudencial das mais altas Cortes de Justiça do País. No Superior Tribunal de Justiça tem-se firmado o entendimento segundo o qual

“O ato administrativo nunca é totalmente revestido de poder discricionário. Sempre existe um quê vinculante. Cabia ao impetrado juntar o parecer da CPG ou, então, motivar diretamente seu ato. Em não o fazendo, tal decisão revestiu-se de arbitrariedade. Precedentes do STJ.”⁶

Também no Colendo Supremo Tribunal Federal tem prevalecido a tese da exigência de motivação, como condição para que se possa efetivar o princípio da legalidade. É o que se vê de modo indubitado no seguinte julgado:

“Ementa: O STF já firmou o entendimento de que o Conselho de Política Aduaneira, ao fixar pauta de valor mínimo nos termos dos arts. 9 e 22, *d*, ambos da Lei nº 3.244/57, deve motivar sua resolução editada para esse fim, por causa do princípio da legalidade que domina a formação de qualquer ato administrativo, não podendo, assim, o referido órgão, determinar aquela pauta sem fundamentar-se na intercadência ou no ‘dumping’ a que se reporta a primeira norma supracitada.”⁷

É da maior evidência que os atos administrativos que afetam direitos ou interesses do particular não podem ser praticados sem motivação, posto que sem esta não há como possa ser exercitado o controle jurisdicional. Mesmo assim, para afastar qualquer dúvida que ainda se pudesse suscitar, o legislador prescreveu a necessidade de motivação, em norma clara e insofismável.

Realmente, corporificando o entendimento sedimentado na doutrina e na jurisprudência, a lei estabeleceu que:

“a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, *motivação*, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 2º - grifamos *motivação*).

E ainda, com clareza inexcedível, a lei explicitou que:

“os atos administrativos deverão ser *motivados*, com *indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos*, quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; ... e também quando importem anulação, *revogação*, suspensão ou convalidação de ato administrativo. (Mesma Lei, art. 50, incisos I e VIII). E mais, que a motivação deve ser explícita, clara e congruente ... (Mesma Lei, art. 50, § 1º).” (Grifamos as expressões *motivados*, com *indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos*. E a palavra *revogação*)

2.2. Motivação e controle de constitucionalidade

A motivação dos atos administrativos em geral é indiscutivelmente um instrumento de controle. Seja do controle judicial, seja do controle diretamente democrá-

⁵ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 3ª edição, Dialética, São Paulo, 1998, pp. 244 e 245.

⁶ STJ, Terceira Seção, unânime, MS 3.500-2-DF, Rel. Min. Adhemar Maciel, *Rev. do STJ* a 7, (71) 81-89, julho 95, p. 84.

⁷ STF, RE 76.601, Rel. Min. Antônio Neder, julgado em 12.09.78, *DJU* de 06.10.78. No mesmo sentido são os REs 76.790-8, 77.221-9 e 77.264-2.

tico, configurando-se como elemento que vai permitir à opinião pública ter a certeza a respeito da legitimidade e racionalidade do exercício do poder pela Administração, na medida em que através dela os órgãos administrativos reconduzem seus atos a uma regra de Direito, prestando assim contas do uso de seus poderes e evitando que suas decisões apareçam como algo meramente voluntarista ou arbitrário.⁸

Para que exista efetivo controle, porém, é necessário que a motivação seja objetiva e específica. Não pode ficar perdida em conceitos vagos. Não pode ser motivação que se preste para tudo, pois se a tudo serve não serve a nada.

Assim é que se a finalidade de um ato é indicada na própria Constituição, como acontece com os atos administrativos concernentes aos impostos ditos regulatórios, ou extrafiscais, a motivação do ato é indispensável para o controle de constitucionalidade de sua prática.

3. A Motivação nos Impostos Extrafiscais

3.1. *Impostos extrafiscais e limitações ao poder de tributar*

Os impostos, como os tributos em geral, prestam-se como instrumentos para a arrecadação dos recursos financeiros indispensáveis para o custeio das despesas públicas. Essa é sua finalidade essencial, mas os impostos podem ter, também, uma função dita extrafiscal, que consiste na intervenção do Estado que, com eles, induz seja praticada, ou não seja praticada, determinada atividade. Com os impostos, o Estado pratica uma forma de intervenção no domínio econômico, que Eros Roberto Grau, já faz algum tempo, tem denominado intervenção por indução, “que ocorre quando a organização estatal passa a manipular o instrumental de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado”.⁹

Diz-se que um imposto é fiscal, ou que tem finalidade *fiscal*, quando ele é utilizado especialmente para a arrecadação de recursos financeiros. E que é extrafiscal, ou que tem finalidade *extrafiscal* quando é utilizado com qualquer outra finalidade, isto é, quando a sua finalidade é outra, é diversa da arrecadação.

Os impostos fiscais, ou arrecadatórios, submetem-se plenamente às limitações ao poder de tributar. Já os impostos extrafiscais, ou regulatórios, constituem exceções no que diz respeito às referidas limitações, ou a algumas delas. Por isto mesmo foram encartadas na Constituição Federal regras que estabelecem expressamente exceções no que diz respeito a determinados princípios limitadores do poder de tributar.

3.2. *O IOF como imposto extrafiscal*

No que diz respeito ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras, ou IOF, a Constituição Federal estabelece que a ele, como a outros impostos que expressamente menciona, não se aplica a exigência de anterioridade anual, nem de anterioridade de noventa

⁸ Joaquín Álvarez Martínez, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, pp. 95/96.

⁹ Eros Roberto Grau, *Elementos de Direito Econômico*, RT, São Paulo, 1981, p. 65.

dias.¹⁰ E ainda, que a esse imposto, como a outros que menciona expressamente, não se aplica o princípio da legalidade, facultando-se ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as respectivas alíquotas.¹¹

Como se vê, a faculdade atribuída pela Constituição ao Poder Executivo deve ser exercida nas condições e nos limites estabelecidos em lei. Está claro que a Constituição não atribui, nem seria razoável que o fizesse, poder para alterar as alíquotas desse imposto sempre que entendesse conveniente. Essa faculdade, que é evidentemente excepcional, há de ser exercida nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

3.3. *Necessidade de motivação*

O Código Tributário Nacional, por seu turno, ao cuidar do IOF, estabelece que o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, *a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária*.¹²

Como se vê, o Código estabelece uma finalidade a ser alcançada com a alteração do IOF, que é o ajustamento desse imposto aos objetivos da política monetária. Indispensável, portanto, que o ato administrativo com o qual o Poder Executivo altere esse imposto não pode prescindir de motivação, pois com o exame desta é que se poderá exercer o controle de constitucionalidade desse ato administrativo.

Sobre a necessidade de motivação de aumentos do IOF, aliás, já escrevemos:

“Embora na prática e exigência constitucional muita vez não seja atendida, é importante notar-se que a Constituição de 1988 é muito clara. O Poder Executivo pode alterar as alíquotas dos impostos flexíveis, vale dizer, impostos de função extrafiscal, entre eles o IOF, *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*.^[13]

Assim, em primeiro lugar é preciso que exista lei estabelecendo:

- a) em que condições é possível a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, e
- b) dentro de quais limites a alteração está autorizada.

Em cada caso é necessária motivação específica. Não basta que o ato do Poder Executivo repita o enunciado genérico do art. 65 do Código Tributário Nacional, reportando-se à necessidade de ajustar o imposto aos objetivos da política monetária. É necessária a indicação do objetivo específico a ser alcançado com a alteração da alíquota.”¹⁴

Em se tratando de um decreto, essa motivação geralmente é colocada sob a forma de considerando. E no caso do aumento de alíquotas do IOF essa motivação, para que o ato seja válido, deve indicar qual é o objetivo da política monetária ao qual o imposto está sendo com ele ajustado. Não basta a indicação genérica, a dizer que o aumento de alíquotas está sendo feito para ajustar o imposto aos objetivos da política monetária, porque indicação assim, excessivamente genérica, não se presta como elemento de controle.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 150, parágrafo 1º.

¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 153, parágrafo 1º.

¹² Código Tributário Nacional, art. 65.

¹³ Constituição Federal de 1988, art. 153, parágrafo 1º.

¹⁴ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume I, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2007, p. 640.

4. Inconstitucionalidade do Aumento do IOF

4.1. Ato desprovido de motivação

O ato com o qual o Presidente da República elevou alíquotas do IOF em janeiro de 2008 é, todavia, inteiramente desprovido de qualquer motivação. Nem mesmo a motivação genérica. Nada. Nenhuma palavra está colocada para indicar a finalidade que se pretendeu alcançar com aquele aumento.

Realmente, dita elevação de alíquotas deu-se com os Decretos nºs 6.339, de 3 de janeiro de 2008, e 6.345, de 4 de janeiro de 2008, que não indicam a finalidade para a qual foram editados. Não têm motivação nenhuma.

É certo que através da imprensa algumas autoridades disseram que o governo aumentaria o IOF para compensar a não-arrecadação da CPMF, cuja prorrogação não ocorreu porque o Senado Federal não aprovou a emenda constitucional que tinha essa finalidade. O aumento do IOF teria, então, a finalidade de arrecadar recursos financeiros para os cofres da União Federal.

Seja como for, certo é que o aumento do IOF levado a efeito com os referidos Decretos não aponta nenhuma finalidade para a qual tenha sido praticado. Nem mesmo a motivação genérica, como está no dispositivo legal, que autoriza tais aumentos nos termos da Constituição Federal. E isto, por si só, é causa de nulidade desses atos. Dito com outras palavras, o aumento do IOF levado a efeito pelos referidos Decretos é flagrantemente inconstitucionais.

4.2. Desvio de finalidade e ato de improbidade

E se é certo que os referidos Decretos aumentaram o IOF com a finalidade de elevar a arrecadação de receitas tributárias da União, resta evidente a inconstitucionalidade por desvio de finalidade. Além disto, pode mesmo configurar ato de improbidade administrativa.

Realmente, como assevera Kiyoshi Harada, com inteira propriedade, valer-se da faculdade prevista no parágrafo 1º do art. 153, não para fins regulatórios,

“mas para promover o aumento da receita tributária, como se depreende da falta de motivação dos atos praticados, é incorrer no desvio de finalidade, caracterizador do ato de improbidade, nos termos do art. 11, I da Lei nº 8.429/92: praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência”.¹⁵

A caracterização do aumento do IOF, de que aqui se cuida, como ato de improbidade administrativa, pode ser questionada. Inquestionável, todavia, é a ocorrência de desvio de finalidade, especialmente em face do que dispõe o art. 65 do Código Tributário. Aliás, a única razão pela qual o IOF está a salvo do princípio da estrita legalidade, e da correspondente atribuição constitucional de competência ao Poder Executivo para alterar as alíquotas desse imposto, é precisamente a sua utilização como instrumento extrafiscal, ou instrumento regulatório.

¹⁵ Kiyoshi Harada, “Aumento do IOF. Insubstitência dos Argumentos do Governo Federal perante o STF”, em www.haradaadvogados.com.br.

4.3. Ausência de situação emergencial

Mesmo no plano estritamente fiscal, ou arrecadatório, o aumento do IOF de que se cuida não se justifica. Não se pode levar a sério o argumento da necessidade de elevar a receita tributária em face da não-prorrogação da CPMF. O fim da referida contribuição estava estabelecido, há mais de quatro anos, para o dia 31 de dezembro de 2007. Em termos estritamente jurídicos não se podia admitir a previsão de arrecadação com a mesma para o ano de 2008.

Assim, ainda que se pudesse admitir o uso desse imposto como instrumento de política fiscal, a ser utilizado em situações de emergência na qual houvesse necessidade urgente de aumentar a receita tributária, o aumento não se justificaria.

5. Irretroatividade da Lei Tributária

5.1. Segurança e justiça como elementos essenciais na idéia de Direito

A *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, tem sido referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” - assevera Radbruch - “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.¹⁶ Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.¹⁷

Também no sentido de que segurança e justiça são os dois valores essenciais à idéia de Direito, e que são inseparáveis, um condicionando o outro, doutrina Karl Larenz, com inteira razão:

“La paz jurídica y la justicia, los dos componentes principales de idea del Derecho, están entre sí en una relación dialéctica, lo cual significa, por una parte, que se condicionan recíprocamente. A la larga la paz jurídica no está asegurada, si el ordenamiento que subyace a ella es injusto y si siente como tal cada vez más. Donde la paz jurídica falta, donde cada uno trata de realizar su (supuesto) derecho con sus puños o domina la guerra civil, desaparece la justicia. Triunfa el llamado ‘derecho del más fuerte’, que es lo contrario de un orden justo. Por otra parte, los dos componentes pueden parcialmente entrar en contradicción. Ocurre así, en especial, cuando el Derecho positivo considera tan insegura la probabilidad de alcanzar un juicio ‘justo’, que en aras a la seguridad jurídica permite la posibilidad de un juicio que no sea justo, como ocurre con la prescripción y con la cosa juzgada.”¹⁸

Não há dúvida de que justiça e segurança são inerentes à idéia de Direito, e de que estão sempre intimamente relacionadas uma com a outra. Nas palavras do Professor Arnaldo Vasconcelos: “Sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem.”¹⁹

¹⁶ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, trad. do Professor L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2004, p. 123.

¹⁸ Karl Larenz, *Derecho Justo - Fundamentos de Ética Jurídica*, trad. de Luís Díez Picazo, Civitas, Madrid, 1993, pp. 51/52.

¹⁹ Arnaldo Vasconcelos, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 11.

5.2. *Segurança e irretroatividade das leis*

A idéia de segurança pode manifestar-se de várias formas, mas a previsibilidade é certamente aquela mais expressiva. A previsibilidade é, sem dúvida alguma, fundamental na ordem jurídica, como fator de realização da idéia de segurança. E a previsibilidade exige que se faça efetivo, tanto quanto possível, o princípio da irretroatividade das normas jurídicas.

Segundo Duguit,

“La raison pour laquelle une loi ne peut pas s’appliquer à des actes antérieurs à sa promulgation, actes juridiques ou non juridiques, est évidente. L’individu qui les a faits s’est conformé à la loi; il a accompli un acte parfaitement licite; il a rempli toutes les concitions exigées par la loi au moment où il agissait; il n’est pas possible que la loi vienne lui dire plus tard qu’il n’en était point ainsi, que le fait qu’il croyait licite, et qui l’était effectivement d’après la loi en vigueur, ne l’était pas, qu’il n’a point rempli toutes les conditions exigées désormais pour la validité de l’acte, bien qu’il se soit entièrement conformé à la loi en vigueur au moment où il agissait. S’il en était autrement, il n’y aurait aucune garantie, aucune sécurité pour les particuliers, la vie sociale se trouverait gravement compromise. Au reste, tout le monde est d’accord sur la solution qui doit être donnée et il est inutile d’insister d’avantage.”²⁰

Em nosso Direito Positivo vigente o princípio da irretroatividade das leis está expresso em dispositivo segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.²¹ E como se isto não fosse o bastante, o princípio está novamente expresso no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, em dispositivo segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributo “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.²²

5.3. *Irretroatividade e fato gerador do tributo*

Nem sempre, porém, a consideração do fato gerador como algo isolado resolve o problema da segurança jurídica. Em outras palavras, podemos dizer que existem certas situações nas quais é necessário encararmos o próprio fato gerador do tributo dentro de um contexto do qual ele não pode ser separado como ocorrência a ser preservada contra o alcance de leis retroativas. Exemplo de situações assim ocorreu com o aumento de alíquota do Imposto de Importação, que alcançou importações em curso, ferindo de morte a previsibilidade.

Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal levou em conta apenas o fato gerador daquele Imposto, como fato isolado. Considerou como fato gerador o que se costuma denominar momento de exteriorização, em vez levar em conta a própria realidade material da importação, como fato que se torna objetivo, visível no mundo fenomênico.

5.4. *Ingresso livre no estádio de futebol*

Uma comparação caricaturesca, mas muito expressiva, da situação criada pelo entendimento do fato gerador do tributo como fato inteiramente isolado, pode ser

²⁰ Léon Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, volume II, Fontemoing, Paris, 1928, pp. 232/233.

²¹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXVI.

²² Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea “a”.

aquela em que se anuncia o ingresso gratuito em um estádio para uma partida de futebol, final de campeonato em uma capital. O estádio está cheio e o jogo já começou, quando é instituído um imposto sobre a saída do estádio. Evidentemente esse fato gerador, a saída, não pode ser considerado isoladamente. O novo tributo só poderá ser cobrado em outros jogos. Não na saída daqueles que já estão assistindo ao jogo quando a lei é editada.

Assim, para que seja preservada a efetividade do princípio da irretroatividade das leis tributárias, é da maior importância que não seja considerados certos fatos geradores de tributo como fatos inteiramente isolados da realidade na qual estejam encartados.

5.5. O fato gerador do IOF

Em virtude do princípio hierárquico, quando examinamos o fato gerador de um imposto em nosso ordenamento jurídico, é importante que se comece verificando o seu âmbito constitucional de incidência. Ao atribuir a competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios, para a instituição de um imposto, a Constituição Federal delimita os fatos que podem ser utilizados pelo legislador na definição do fato gerador desse imposto.

No que diz respeito ao IOF, temos que a Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”.²³ Assim, os fatos que podem servir para a definição das hipóteses de incidência desse imposto são *operações*, palavra demasiadamente abrangente, cujo sentido está, todavia, razoavelmente definido no Código Tributário Nacional, como já tivemos oportunidade de registrar, nestes termos:

“Segundo o Código Tributário Nacional, podem constituir hipóteses de incidência desse imposto: a) a efetivação de uma operação de crédito, pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; b) a efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, ou posta à disposição por este; c) a efetivação de uma operação de seguro, pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; d) a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários, na forma da lei aplicável (CTN, art. 63).”²⁴

A propósito do aumento do IOF de que neste estudo nos ocupamos, coloca-se a questão de saber se o aumento desse imposto pode onerar a liberação de parcelas de financiamentos já contratados na data do aumento. E nossa resposta é terminantemente negativa, porque o fato gerador é a operação e não a liberação de cada uma de suas parcelas.

A essa conclusão se chega facilmente em face do art. 64, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesse dispositivo está dito que a base de cálculo do imposto é, “quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o prin-

²³ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso V.

²⁴ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume I, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2007, p. 631.

cipal e os juros”. É certo que a lei ordinária pode definir a liberação de cada uma das parcelas como o momento de pagamento do imposto, mas é indubitado que a relação jurídica tributária nasce desde logo com o fechamento do contrato em razão do qual futuramente serão liberadas parcelas do valor da operação.

5.6. Respeito ao ato jurídico perfeito

Ressalte-se que a operação de crédito constitui um ato jurídico, que há de ser regulado, inclusive quanto a seus efeitos tributários, pela lei vigente na data em que é praticado. Na data em que se torna um ato jurídico perfeito.

A liberação futura de parcelas do valor da operação constitui um efeito do contrato já celebrado, que há de ser protegido contra a retroatividade. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, tem decidido que:

“Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado.”²⁵

A lei ordinária que defina a liberação de parcelas da operação de crédito como momento no qual se considera devido o IOF só pode ser admitido como norma válida se o fizer para favorecer o contribuinte, evitando a cobrança do total do imposto desde logo, em razão do contrato. Não para viabilizar a incidência de lei nova, mais gravosa.