

JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF) — PRINCÍPIO DA ANUALIDADE — CONSTITUCIONALIDADE

— É inconstitucional a cobrança do aumento de alíquotas do IOF no mesmo exercício em que entrou em vigor o Decreto-lei n.º 1.783/80, que instituiu a alteração.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal e Banco Central do Brasil *versus* J. Alves Veríssimo S.A. — Indústria, Comércio e Importação
Recurso Extraordinário nº 97.749 — Relator: Sr. Ministro
MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos.

Brasília, 10 de novembro de 1982. — *Xavier de Albuquerque*, Presidente. *Moreira Alves*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Moreira Alves*: A ementa do acórdão recorrido tem o teor seguinte (fls. 142-3):

“I — Processual civil. Mandado de segurança. Ilegitimidades passiva e ativa. Justo receio. Cabimento da impetração.

1. Legitimidade passiva do Sr. Chefe do Departamento Regional de Operações do Banco Central em face das normas de competência para o procedimento administrativo-fiscal que regem a espécie.

2. Em relação ao imposto em comento, a relação jurídico-tributária instala-se entre

o contribuinte *de jure* e o Estado, é certo. Essa relação, porém, que opera no campo do direito material, não inibe a pretensão e o direito de ação — de ordem pública e decorrente da relação entre o administrado e o Estado, detentor do monopólio jurisdicional — que invoca a impetrante, posto que ela, como contribuinte de fato, suporta a carga tributária e é legítima e moral que se rebele contra uma exigência que se lhe pareça injusta. Caracterização do legítimo interesse de agir.

3. Ao regulamentar o Decreto-lei nº 1.783/80, o Banco Central através da Resolução nº 619, autoriza a cobrança do imposto majorado sobre as mercadorias já embarcadas posteriormente a 22 de abril de 1980, portanto ainda no curso do mesmo exercício em que foi publicado o mencionado decreto-lei (item 4, art. 10, *a*, da resolução). Ademais, a União e o Banco Central requereram, com sucesso, a suspensão das medidas liminares concedidas em Primeira Instância, em casos iguais ao presente (SS

nº 5.299-RJ). Circunstâncias que caracterizam o justo receio.

4. Na hipótese, não houve prévio procedimento administrativo, porque a impetrante ingressou, de logo, em juízo. Não há falar, portanto, em aplicação do art. 5º, I, da Lei nº 1.533/51. Cabimento da ação de pedir mandado de segurança.

II — Constitucional. Tributário. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários. Princípio da anterioridade. Código Tributário Nacional, art. 9º, II.

1. O IOF está subordinado ao princípio da anterioridade, à míngua de lei complementar que especificamente indique o contrário.

2. O inciso II, do art. 9º do Código Tributário Nacional, está revogado por incompatível com a ordem vigente (Constituição Federal, art. 153, § 29, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 8/77).

3. Inconstitucionalidade parcial do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980 (que alterou as *alíquotas* do imposto sobre as operações de crédito e seguro e *criou* sobre as operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários), na parte que impõe a cobrança do IOF no mesmo exercício em que foi majorado ou criado (art. 4º). Resalva do ponto de vista do Sr. Relator, que votou pela inconstitucionalidade total do decreto-lei já referido (Incidente de Inconstitucionalidade na AMS nº 91.322-Reg. 2312557, Pleno)."

Interposto recurso extraordinário, foi ele admitido pelo seguinte despacho da lavra do Sr. Ministro Aldir Passarinho, então vice-presidente do Tribunal Federal de Recursos (fls. 191-5):

"Trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Banco Central do Brasil, com o objetivo de impedir a autoridade indigitada coatora de determinar a qualquer estabelecimento bancário onde a impetrante — sociedade importadora — pretenda 'fechar' o câmbio relativo às importações, a incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF), de acordo com o art. 1º,

IV, do Decreto-lei nº 1.783, mediante aplicação da alíquota de 15% sobre o valor das operações, sustentando a inviabilidade de tal procedimento no decorrer do exercício de 1980, em face do disposto no art. 153, § 2º, da Constituição Federal.

Invoca a impetrante, basicamente, os princípios da reserva legal e da anterioridade da lei tributária ao exercício financeiro.

Nesta instância, em grau de recurso, opinou a douta Subprocuradoria-Geral da República, concluindo:

'Demonstrado, pois, que, atendido o princípio da legalidade, a que a edição do Decreto-lei nº 1.783/80 satisfaz, e, mais que isso:

a) estar implicitamente excluído da sujeição ao princípio da anterioridade da lei (Constituição Federal, art. 153, § 29) o imposto referido no art. 21, VI e § 4º, da Constituição.

1) quer por se tratar de tributo destinado à formação de *reservas monetárias*;

2) quer porque lei complementar especialmente o indica como insueto àquele princípio (Código Tributário Nacional, art. 9º, I e II);

3) quer por força do art. 65 do Código Tributário Nacional;

b) integrar o nominado decreto-lei um conjunto de medidas harmônicas e interdependentes, necessárias à reformulação das políticas monetárias e fiscal, à vista da nova realidade imposta ao país'.

Turma julgadora adotou a solução oferecida pelo plenário desta Corte que, ao apreciar o Incidente de Inconstitucionalidade nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 91.322-RJ (*DJ* de 18.8.82), entendeu estar a hipótese subordinada ao princípio da anterioridade.

O acórdão daquela assentada restou assim ementado:

'Tributário. IOF. Operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários. Cobrança no exercício de 1980. Inconstitucionalidade. Decreto-lei nº 1.783/80 e atos do Banco Central do Brasil.

A instituição do imposto sobre operações financeiras (IOF), nas modalidades inciden-

tes sobre operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, deu-se por força do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, com vigência nesse mesmo exercício. Conseqüentemente, a cobrança ou arrecadação desses tributos somente poderia efetivar-se no exercício de 1981 (Constituição Federal, art. 153, § 29). Inconstitucionalidade da cobrança determinada para aquele mesmo exercício pela Resolução nº 610 e pela Circular nº 523/80, do Banco Central do Brasil.'

Recorre extraordinariamente a União Federal invocando amparo nas letras *a*, *b* e *d* do permissivo constitucional, inclusive, com argüição de relevância da questão federal.

Referentemente à letra *a*, sustenta a recorrente que o aresto recorrido teria contrariado as seguintes normas *legis*:

'a) Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 4º;

b) Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 63 a 65; 9º, I; com remissão aos arts. 65, 63 e 67, todos pertinentes à instituição do tributo sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;

c) Constituição Federal, art. 55, II e § 1º; art. 21, VI e § 4º; art. 153, §, 29, a partir de ressalvados...'

Quanto à letra *b*, ataca a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980.

Finalmente, no que concerne à letra *d*, traz à colação para confronto julgados da Corte Suprema (RREE n.ºs 1.879-RN, 2.376-BA, 27.321-MG, 3.527-BA e 35.335-SP) que, segundo alega, versam, em tese, sobre matéria de direito enfocada nos presentes autos.

O Banco Central do Brasil, a sua vez, também manifestou recurso extraordinário, buscando apoio nas letras *a* e *b* da norma constitucional autorizadora, argüindo, outrossim, a relevância da questão federal, e deduzindo as mesmas razões propostas no recurso da União Federal.

Trata-se, pois, de recursos extraordinários objetivando reformar decisão que considerou inconstitucional a cobrança do IOF no mesmo exercício em que foi majorado ou criado.

O Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, dispõe, *verbis*:

'Art. 1º O imposto incidente, nos termos do art. 63 do Código Tributário Nacional, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários será cobrado às seguintes alíquotas:

I — *omissis*; ;

II — *omissis*;

III — *omissis*;

IV — Operações de câmbio: 15% sobre o valor da operação;

V — Operações relativas a títulos e valores mobiliários: 10% sobre o valor da operação.

(...)

Art. 4º Este decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogado o art. 2º do Decreto-lei nº 914, de 7 de outubro de 1969, e as disposições em contrário.'

A seu turno, o Banco Central do Brasil, através da Resolução nº 610, de 23 de abril de 1980, com a finalidade de regulamentar o decreto-lei em referência, editou a seguinte regra:

'I — O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários será cobrado com base nas seguintes alíquotas:

(...)

c) sobre o valor das operações de câmbio, relativa a importação de bens e serviços, calculados em moeda nacional com base na taxa cambial, para venda, vigente na data da liquidação do contrato de câmbio:

— até 31.8.80: 15%

— a partir de 1.9.80: 10%.'

Quando se discutiu no plenário desta Corte (Argüição de Inconstitucionalidade na AMS nº 91.322-SP) a possibilidade de ser criado tributo através de decreto-lei, e se o imposto sobre operações financeiras poderia ser instituído ou ter suas alíquotas alteradas no próprio exercício financeiro em

que foi editado o texto, quatro correntes se firmaram, a saber:

a) inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.783, de 1980, por violação aos princípios da legalidade e da anterioridade;

b) constitucionalidade tanto do Decreto-lei nº 1.783, de 1980, quanto da cobrança do IOF no exercício de 1980;

c) inconstitucionalidade, apenas, do art. 4º do Decreto-lei nº 1.783, de 1980, quando estabelece que dito diploma legal entraria em vigor na data de sua publicação, o que implicaria encontrar-se admitida a cobrança do IOF sobre operações de câmbio mediante alíquota ali fixada no exercício de 1980;

d) constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.783, de 1980, mas que era inconstitucional a cobrança estabelecida na Resolução nº 610 e na Circular nº 523, para o exercício de 1980, ambas do Banco Central do Brasil. (Vencedora.)

Prevaleceu nesta Corte a última solução, ao entendimento de que tanto a resolução quanto a circular em apreço não encontravam suporte constitucional, nem mesmo no decreto-lei que pretendeu regulamentar.

Embora me tenha inclinado pela inconstitucionalidade do art. 4º do diploma em foco, por considerar que autorizaria ele a cobrança no mesmo exercício de 1980, no que houve pequena divergência com a corrente dominante que entendeu inconstitucional apenas os atos do Banco Central que determinavam a cobrança, naquele exercício, não posso deixar de reconhecer como também judiciosas as razões esposadas pelos ilustres julgadores que se manifestaram pela constitucionalidade, quer no mencionado art. 4º, quer dos atos do Banco Central do Brasil, acima referidos.

A matéria, como visto, é de alta indagação jurídica.

Assim, se o Regimento Interno da Corte Suprema (art. 326), por delegação constitucional, ao tratar do processamento do recurso extraordinário explicita que 'caberá ao presidente do Tribunal de origem (...) examinar (...) de arguição razoável de ofensa à Constituição' e, considerando, ante as razões expendidas pelos recorrentes, que en-

contram apoio, inclusive, em prestigiosas manifestações de membros deste Tribunal, há de se admitir — sem embargo do meu ponto de vista já acima declarado — como pelo menos razoável a interpretação que considero ter ocorrido ofensa à Constituição.

Pelo exposto, dou seguimento a ambos os recursos.

Quanto à arguição de relevância da questão federal, aguarde-se o decurso do prazo previsto no inciso I, art. 329, do RI/STF, para os fins ali previstos.

Publique-se."

A fls. 214 a 221, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Miguel Frauzino Pereira:

"Dois são os recursos: da União Federal, com arrimo nas letras *a*, *b* e *d*, e do Banco Central do Brasil, com apoio nas letras *a* e *b*. Ambos atacam acórdão em mandado de segurança, na parte em que assentou:

a) o IOF está subordinado ao princípio da anterioridade, à míngua de lei complementar que especificamente indique o contrário;

b) o inciso I do art. 9º do Código Tributário Nacional está revogado por incompatível com a ordem vigente (Constituição Federal, art. 153, § 29, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 8/77);

c) é parcialmente inconstitucional o Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980 (que alterou as alíquotas do imposto sobre as operações de crédito e seguro e criou sobre as operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários), na parte que impõe a cobrança do IOF no mesmo exercício em que foi majorado ou criado (art. 4º).

Sustenta a primeira recorrente ter ocorrido ofensa ao art. 55, II, § 1º, ao art. 21, VI e § 4º, e ao § 29 do art. 153, da Constituição, bem como negativa de vigência do art. 4º do Decreto-lei nº 1.783, dos arts. 9º, I, e 63 a 65 do Código Tributário Nacional, como pressuposto da letra *a* do permissivo constitucional. Pela letra *b*, acusa ter sido declarado inconstitucional o Decreto-lei nº 1.783/80, e, pela letra *d*, dissídio com a jurisprudência do Pretório excelso.

O segundo recorrente aponta os mesmos pressupostos, à exceção do dissenso pretoriano.

A questão foi objeto de dezenas de decisões do egrégio Tribunal Federal de Recursos, que estão subindo ao exame do Pretório excelsso, tendo como *leading case* a Apelação nº 91.322, em mandado de segurança onde foi impetrante a Cobrasfer — Companhia Brasileira de Ferramentas. Nesse recurso, houve incidente de inconstitucionalidade, com a seguinte conclusão da maioria absoluta do TFR:

‘A instituição do imposto sobre operações financeiras (IOF), nas modalidades incidentes sobre operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, deu-se por força do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, com vigência nesse mesmo exercício. Conseqüentemente, a cobrança ou arrecadação desses tributos somente poderia efetivar-se no exercício de 1981 (Constituição Federal, art. 153, § 29). Inconstitucionalidade da cobrança determinada para aquele mesmo exercício pela Resolução nº 610 e pela Circular nº 523/80, do Banco Central do Brasil.’

O voto condutor da minoria, prolatado pelo ilustre Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, sustentou com brilhantismo não se achar o IOF submetido ao princípio da anterioridade da lei, desde a sua criação, daí ser legítima a vigência de novas alíquotas e a cobrança em relação a fato gerador novo, no mesmo exercício financeiro em que a lei os estabelecer. Permitimo-nos transcrever trechos desse pronunciamento, que bem demonstram a profundidade de sua argumentação:

‘No regime da Constituição de 1946, sob cuja égide se criou o IOF (Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1963 art. 14, I, e §§ 1º e 2º), prevalecia o *princípio da anualidade*: nenhum tributo podia ser cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária. As únicas ressalvas previstas diziam respeito à tarifa aduaneira e ao imposto lançado por motivo de guerra (Constituição de 1946, art. 141, § 34).

A Constituição de 1967 manteve o princípio da anualidade e aquelas duas ressalvas (art. 150, § 29).

Conforme se verifica, até então, o texto constitucional não incluía expressamente nas exceções ao *princípio da anualidade* o IOF. No entanto, ao que eu saiba, ninguém pôs em dúvida achar-se aquele tributo incluído naquelas ressalvas. Nestes próprios autos, tal entendimento é admitido na inicial (fls. 7) e nas razões de recurso, onde se lê (fls. 129):

‘Igualmente não tem qualquer procedência a alegação de autoridade impetrada no sentido de que o princípio da anualidade se restringe apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, como previsto no art. 9º, II, do Código Tributário Nacional. Isto porque tal dispositivo encontrava suporte na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, completamente alterada, no particular, pela Constituição de 1967 e Emenda Constitucional nº 1 de 1969. Prevalece hoje a regra do § 29 do art. 153 da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, com a redação que foi dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977.’

Se no regime anterior, o IOF não era expressamente ressalvado, é de indagar-se: como, sempre, se o considerou excluído da regra da anualidade?

A meu ver, a resposta à indagativa está no art. 1º da Emenda Constitucional nº 18/65, cujo texto, incorporado ao 18 da Constituição de 1967, rezava:

‘O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto nesta emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual e municipal.’

Por isso mesmo que, sobrevindo o Código Tributário Nacional, este, segundo resulta dos seus arts. 9º, II, e 104, limitou o princípio da anualidade aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Se se pode questionar a amplitude de tal restrição, isso, contudo, jamais poderá ser com relação ao IOF. Com efeito, aquele tributo é primo-

irmão do imposto de exportação: *destinam-se ambos à formação* de reservas monetárias (Emenda Constitucional nº 18/65, arts. 7º, § 2º, e 14, § 2º; da Constituição de 1967, art. 21, § 3º; Emenda Constitucional nº 1/69, art. 21, § 4º). Por isso mesmo é que, conforme disse, a inclusão do IOF no regime da legalidade *estricta* não tem o condão de incluí-lo no *princípio da anterioridade*, retirando-o do elenco das suas exceções.

VII

Aliás, é de reconhecer-se que, em nossa evolução constitucional, o *princípio da anterioridade* vem perdendo substância, salvo no tocante aos tributos relativos ao patrimônio e à renda. Acredito que isso tem ocorrido para permitir que o Estado se utilize de tributos, revestidos de caráter *predominantemente extrafiscal*, no sentido de, em face de aspectos conjunturais da economia, tornar eficaz a sua política de crédito, câmbio e comércio exterior. Na verdade, tal atividade estatal é exercitada de modo a atingir fundamentalmente poderosas empresas e grupos econômicos, em prol do interesse de toda a coletividade, alcançando os cidadãos, pela via reflexa, em níveis manifestamente mitigados. Tal proceder se justifica, porque, na verdade, o elenco das garantias individuais, segundo se depreende do art. 153, *caput*, da Constituição, tem, desde a sua origem, o fim primacial de proteger o cidadão, pessoa física. Assim tem ocorrido no curso da história, desde a Velha Magna Carta. Com isso, não se quer dizer que aquelas garantias sejam estranhas às pessoas jurídicas. O que se pretende afirmar é que, ao graduá-las, é necessário que se tenha sempre em mente o fim social a que se destinam e, sob esse aspecto, o grau de garantia dos cidadãos, razão de ser do próprio Estado, não pode situar-se no mesmo nível dos grandes conglomerados econômicos.

(...)

Todos esses aspectos, colhidos na realidade brasileira, permitem afirmar, com segurança, achar-se o IOF fora do princípio

da anterioridade da lei, especialmente tendo-se em conta o seu aspecto predominantemente extrafiscal, de utilização imperiosa no combate à inflação.

Por isso mesmo é que, não há negar, a Constituição, desde a Emenda Constitucional nº 18/65, admite que a lei complementar possa regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo o § 1º do art. 18 da Emenda Constitucional nº 1/69 de clareza meridiana:

“Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios e *regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.*”

Assinale-se que o texto transcrito, mais que o art. 1º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 18/65 e o art. 18, *caput*, da Constituição de 1967, diplomas constitucionais sob cuja égide, como acentuei, ninguém colocou em dúvida achar-se o IOF excluído da regra da anterioridade, é muito mais incisivo do que os precedentes sobre o tema. E o legislador constituinte, ao editá-lo, não desconhecia que havia lei com eficácia complementar regulando a matéria, que estava a restringir, basicamente, o princípio da anterioridade aos tributos sobre o patrimônio e a renda.

Acresce a tal argumento que aquele legislador, preocupado com as exceções ao princípio da anterioridade, não se contentou com a incisiva redação do § 1º do art. 18 da Constituição, com reflexo na legislação complementar. Foi além: no § 2º do seu art. 153 fez questão de incluir nas ressalvas àquela regra “os demais casos previstos na Constituição”.

E, dentre esses demais casos, há de encontrar-se o IOF, em razão da sua própria natureza *predominante extrafiscal*, cuja finalidade precípua é a formação de reservas monetárias, providência indispensável ao combate da inflação, cuja utilização há de estar jungida a aspectos conjunturais da economia, que estejam a exigir imediata correção. Saliente-se, sob esse ponto, que tal imposto não é administrado pela Secretaria

da Receita Federal, mas pelo Banco Central.'

Pedindo vênia para adotar tão judiciosa argumentação e reportando-nos às bem lançadas razões dos recorrentes (fls. 149-65 e 165-72), opinamos pelo conhecimento e provimento do recurso."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator):

1. Toda a questão se circunscreve em saber se o Decreto-lei nº 1.783/80 — que instituiu o imposto sobre operações financeiras (IOF) no que diz respeito a operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, e que alterou, aumentando-as, as alíquotas desse imposto sobre operações de crédito e seguro já instituído pela Lei nº 5.143/66 — está, ou não, sujeito ao princípio constitucional da anualidade, podendo, ou não, portanto, ser cobrado no mesmo ano em que entrou em vigor.

2. Não há dúvida de que o princípio da anualidade não tem mais a extensão que tinha anteriormente.

Pelo § 34 do art. 141 da Constituição de 1946 apenas dois tributos escapavam à incidência desse princípio:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça: nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

A vigência desse § 34, na parte em que exigia a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício, ficou suspensa até 31 de dezembro de 1964, por força da Emenda Constitucional nº 7, de 22 de maio de 1964.

A Emenda Constitucional nº 18, publicada em 6 de dezembro de 1965, no dizer de Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro, 1977. p. 22), "feriu profundamente o princípio da anualidade, aplicando-o apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, no sentido de que não poderiam ser cobrados

com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda, isto é, 1º de janeiro do ano em curso". O princípio da anualidade, nela, passou, na realidade, a ser exceção, e se adstringiu ao inciso II do art. 2º, *verbis*:

"Art. 2º É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

(...)

II — Cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda."

E, no art. 25, preceituava: "Ressalvado o disposto no art. 26 e seus parágrafos, ficam revogados ou substituídos pelas disposições desta emenda (...) o § 34 do art. 141 (...) da Constituição (...)"

A Constituição de 1967, porém, retornou ao sistema da Constituição de 1946, como se vê do disposto no § 29 do art. 150:

"§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

A Emenda Constitucional nº 1/69, embora mantendo a regra, ampliou as exceções:

"Art. 153. (...)

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

Essa ampliação foi dilatada, finalmente, pela redação dada a esse dispositivo pela Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977:

"§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído, ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária

e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

3. Como se vê, o princípio da anualidade persiste como regra geral, embora se haja dilatado o campo de suas exceções, o qual abrange:

1º) os tributos especificados no próprio § 29: a tarifa alfandegária e a de transportes, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra;

2º) os “especialmente indicados em lei complementar”;

3º) “os demais casos previstos nesta Constituição”.

Para saber-se, portanto, se o Decreto-lei nº 1.783/80 — que, sobre certas operações, instituiu o IOF, e, quanto a outras, o aumentou por via de alteração da alíquota — está, ou não, sujeito ao princípio constitucional da anualidade, basta verificar-se se ele se enquadra em alguma dessas três categorias de exceção.

4. Na primeira delas — a relativa aos tributos especificados pelo próprio § 29 do art. 153, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 8/77 — não está ele incluído, pois ela se restringe à tarifa alfandegária e à de transportes, ao imposto sobre produtos industrializados e ao imposto lançado por motivo de guerra. Não se alude, pois, ao imposto sobre operações financeiras (IOF).

5. O mesmo sucede com relação à terceira categoria de exceções: a dos “demais casos previstos nesta Constituição”.

Esses casos — como acentua Baleeiro (op. cit. p. 24-5) — são apenas os três seguintes:

“(…) o imposto de exportação (art. 21, II, *in fine*); o imposto único do art. 21, VIII, quando se tratar de importação dos bens nele referidos; as contribuições especiais ou parafiscais do art. 21, § 2º, I.”

E são só esses três, porque, por força da própria Constituição, o imposto de exportação e as contribuições especiais ou parafis-

cais do art. 21, § 2º, I, podem ter alteradas as alíquotas ou as bases de cálculo por ato do poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, o que implica dizer que, sob esses aspectos, não estão eles sujeitos — o que também sucede com o imposto de importação e o sobre produtos industrializados, que estão especificamente excepcionados no próprio § 29 do art. 153 — ao princípio da legalidade, a que está umbilicalmente ligado o princípio da anualidade. E o imposto único do art. 21, VIII, no que diz respeito à importação dos bens nele referidos, é imposto de importação e, portanto, se enquadra em categoria especificamente excepcionada.

Ora, em face da atual Constituição, como se vê do inciso VI do art. 21, o imposto sobre operações financeiras (IOF) não é daqueles para os quais é facultado ao poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas e bases de cálculo, não se enquadrando, assim, na exceção concernente aos “demais casos previstos nesta Constituição”.

Nem se pretenda que ele se enquadraria nela pelo fato de que, à semelhança do que ocorre com o imposto de exportação, o imposto sobre operações financeiras poderá ter sua receita destinada, por lei, à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico (§ 4º do art. 21). Com efeito, o imposto de exportação é um dos “casos previstos nesta Constituição” não porque sua receita possa destinar-se a atender a finalidades extrafiscais, mas porque — o que não sucede com o IOF — não está sujeito ao estrito princípio da legalidade no tocante à alteração das alíquotas e da base de cálculo. Esse § 4º do art. 21 é, em verdade, uma das exceções à vedação da vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. Nada tem que ver, porém, com o princípio da anualidade, que não se prende à possibilidade de o tributo atender a finalidades extrafiscais.

6. Resta, apenas, examinar se o IOF se enquadra, ou não, na segunda das catego-

rias de exceção referidas: a dos tributos “especialmente indicados em lei complementar”.

Ora, não há qualquer lei complementar posterior à Emenda Constitucional nº 8/77 que haja excluído o IOF da observância do princípio da anualidade.

Resta saber, então, se continuam em vigor o inciso I do art. 9º e o art. 65 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que é pacificamente considerada por esta Corte como lei de natureza complementar.

Rezam os citados dispositivos:

“Art. 9º É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I — Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65; (...)”

e

“Art. 65. 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.”

Ora, esse art. 65 diz respeito ao imposto sobre operações financeiras (IOF) e, ao permitir que suas alíquotas e bases de cálculo sejam alteradas pelo poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, o exclui da observância do estrito princípio da legalidade, e, conseqüentemente, do da anualidade, ligado este que está umbilicalmente àquele.

Ambos esses dispositivos se ajustavam ao sistema tributário estabelecido pela Emenda Constitucional nº 18/65 e pela Constituição de 1967, pois aquela preceituava em seu art. 14, I e § 1º:

“Art. 14. Compete à União o imposto:

I — Sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;

(...)

§ 1º O poder executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do imposto, nos casos do nº I deste artigo,

a fim de ajustá-los aos objetivos da política monetária”;

e esta dispunha no § 2º do art. 22, após estabelecer, no inciso VI desse mesmo artigo, que competia à União decretar o imposto sobre “operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”:

“§ 2º É facultado ao poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.”

Sucede, porém, que essa faculdade outorgada ao poder executivo foi suprimida pela Emenda Constitucional nº 1/69, como já se viu anteriormente, quando se examinou a exceção relativa aos “demais casos previstos nesta Constituição” e que são justamente aqueles para os quais a Emenda Constitucional nº 1/69 prevê, excepcionalmente, tal faculdade.

Assim sendo, a partir da Emenda Constitucional nº 1/69, o art. 65 do Código Tributário Nacional e a sua referência contida na parte final do inciso I do art. 9º foram revogados.

Com efeito, esta Corte já firmou jurisprudência no sentido de que lei ordinária anterior que seja incompatível com lei constitucional posterior é revogada por esta, não obstante se trate de leis de hierarquia diversa. Foram postas de lado as teses de que, nesse caso, ou haveria inconstitucionalidade (e essa tese foi afastada, até porque não teria sentido que, se a lei posterior fosse também ordinária, haveria simples revogação sem necessidade de *quorum* especial para reconhecê-la, ao passo que essa exigência se faria se a lei posterior — e a posterioridade retira a possibilidade de insubordinação — fosse constitucional), ou haveria mera suspensão de eficácia da lei ordinária anterior (o que é incoerente, pois reconhece à lei ordinária posterior eficácia superior — a incompatibilidade acarreta a revogação — à da lei constitucional também

posterior e incompatível com a lei ordinária anterior).

Por outro lado, não há em nosso sistema jurídico atual a *reprivatização*, como se vê do disposto no § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942):

“§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

O que importa dizer que, não obstante o § 29 do art. 153 da atual Constituição, na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 8/77, haver excepcionado da observância do princípio da legalidade e da anualidade os tributos “especialmente indicados em lei complementar”, nem por isso, automaticamente, se restauraram aqueles preceitos do Código Tributário Nacional, relativos ao IOF, que haviam sido revogados pela Emenda Constitucional nº 1/69. Para sua restauração, necessário se fazia — o que não houve — disposição da Emenda Constitucional nº 8/77 que o declarasse expressamente.

7. Pelo exposto, verifica-se que não há dúvida de que o IOF tem de observar o princípio constitucional da anualidade.

Mas isso não quer dizer que o art. 4º do Decreto-lei nº 1.783/80 (que estabelece: “Este decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogados o art. 2º do Decreto-lei nº 914, de 7 de outubro de 1969, e as disposições em contrário”) seja inconstitucional, pois, pelo § 29 do art. 153 da Constituição Federal, para que o tributo instituído ou aumentado possa ser cobrado num exercício, é preciso que “a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro”. Por isso mesmo, em voto que proferi no RE nº 85.373 (RTJ, 83:508), acentuei:

“O que, portanto, sem dúvida, exige a Emenda Constitucional nº 1/69, para que se observe o princípio da anualidade, é que, no exercício anterior, haja lei que — ou porque já se encontre em vigor sem poder ser executada, ou porque declare expressamente, que entrará em vigor, ou só produzirá efeitos, no início do exercício financeiro

seguinte, ou porque o período da *vacatio legis* já se tenha escoado, ou até porque (e isso para o imposto sobre patrimônio e renda) o art. 104 do Código Tributário Nacional o determine — haja lei, repito, que a partir do instante inicial do exercício financeiro, seja aplicável.”

Essas palavras são válidas para a Emenda Constitucional nº 8/77 que, no particular, não alterou a Emenda Constitucional nº 1/69.

O que é inconstitucional, portanto, é a execução — ou seja, a cobrança — da lei que institui ou aumenta tributo no mesmo ano (exercício financeiro) em que ela entrou em vigor.

Aliás, foi a essa conclusão que chegou a maioria absoluta do Tribunal Federal de Recursos ao julgar o incidente de inconstitucionalidade no AMS nº 91.322, a que se refere o próprio acórdão ora recorrido. Nesse incidente, concluiu-se pela “inconstitucionalidade da cobrança determinada para aquele mesmo exercício pela Resolução nº 619 e pela Circular nº 523/80, do Banco Central do Brasil”.

Não há dúvida, porém, de que foi mero equilíbrio da ementa do acórdão ora recorrido a afirmação, constante apenas dela: “Inconstitucionalidade parcial do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980 (que alterou as alíquotas do imposto sobre as operações de crédito e seguro e criou sobre as operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários), na parte que impõe a cobrança do IOF no mesmo exercício em que foi majorado ou criado (art. 4º)” (fls. 143-4). Pelo voto do relator, verifica-se que a turma julgadora se fundou na decisão do plenário, naquele incidente. Com efeito, disse S. Ex.^a em seu voto:

“O Sr. Ministro Pedro da Rocha Acioli (Relator): Na assentada do julgamento da AMS nº 91.322-SP (2312557), a turma, à unanimidade, rejeitou as preliminares.

Ao apreciar a matéria constitucional, naquele mesmo processo, decidiu o plenário desta Corte, por maioria (Ata publicada no DJ de 17.11.81, p. 11.546) que o IOF está subordinado ao princípio da anterioridade.

Nesse julgamento, embora tenha eu ficado parcialmente vencido na extensão do meu voto, também acentuei que ao imposto em comento se aplica o princípio da anterioridade, previsto no art. 153, § 29, da Carta vigente.

Para efeito de fundamentação, junto cópia dos meus votos — tanto relativamente às prejudiciais quanto à matéria constitucional.

Assim, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, nego provimento ao recurso e à remessa *ex-officio*.

É o meu voto” (fls. 123).

8. Por fim, e para que se examinem todos os aspectos da questão *sub judice*, resta acentuar que o acórdão recorrido também não violou o disposto no art. 55, II e § 1º, da Constituição Federal, nem divergiu dos arestos trazidos a confronto.

De feito, embora o art. 55, II, permita ao presidente da República expedir decreto-lei sobre direito tributário e o § 1º declare que, publicado o texto, este “terá vigência imediata”, é óbvio que essa vigência não abarca a da cobrança do tributo instituído ou aumentado, por estar o decreto-lei, à semelhança do que sucede com a lei, sujeito à observância do princípio da anualidade como disposto no § 29 do art. 153 da mesma Constituição. Não fora assim e esse princípio poderia deixar de ser observado, sem qualquer razão de ser, pelo simples fato de o instrumento legislativo ser um decreto-lei e não uma lei.

Por outro lado, os acórdãos trazidos a confronto pela primeira recorrente, para a demonstração do dissídio não se prestam a tal fim, pois dizem respeito à questão da prévia autorização orçamentária a que aludia o § 34 do art. 141 da Constituição de 1946, e à qual não mais se refere o § 29 do art. 153 da atual Constituição, que exige, apenas, que “a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro”.

9. Em face do exposto, e não havendo as alegadas ofensas aos textos constitucionais e legais invocados nos recursos extraordiná-

rios, bem como o pretendido dissídio de jurisprudência, deles não conheço.

VOTO (PRELIMINAR)

O Sr. Ministro Oscar Corrêa: Sr. Presidente, acompanho o voto do eminente relator, que examinou lucidamente os aspectos jurídico, constitucional, político, econômico e fiscal.

Reservo-me para, em outra oportunidade, estender-me quanto ao segundo aspecto abordado — o extrafiscal.

Não tenho ressalva alguma com relação à conclusão: por isso, também não conheço, preliminarmente, do recurso.

É o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Néri da Silveira: A Constituição de 1946 previa, em seu art. 15, VI, competência da União para decretar impostos sobre “negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal”. Assim, anteriormente, na Constituição de 1934 (art. 6º, e) e na Carta Política de 1937 (art. 20, e). A Emenda nº 18, à Constituição de 1946, estabeleceu, em seu art. 14, I, competir à União o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, que a doutrina considera como sucedâneo histórico do imposto do selo (Fábio Fanuchí. *Reforma constitucional tributária*. p. 70, nº 42; Bernardo Ribeiro de Moraes. *Sistema tributário da Constituição de 1969*, 1973. I, p. 316). Estipulou-se, nesse documento constitucional (art. 14, § 1º), de referência ao imposto previsto no art. 14, I, que o poder executivo “pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária”, constituindo essa norma uma das exceções ao princípio geral do art. 2º, I, da mesma Emenda nº 18, que vedava às pessoas administrativas “instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta emenda”.

Embora criticando a disposição do § 1º, do art. 14, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, Fábio Fanucchi anotou: “Em tudo, o imposto aqui comentado é idêntico aos de importação e exportação, que contêm a mesma delegação de poderes ao Executivo. (...) Como no imposto sobre exportação (...) o produto da arrecadação do imposto sobre operações diversas destina-se à formação de reservas monetárias” (op. cit. p. 71). Era o que resultava, efetivamente, do § 2º, do art. 14, da Emenda nº 118.

A seguir, a Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, que entrou em vigor a 1º de janeiro de 1967 (art. 18), instituiu o “imposto sobre operações financeiras”, regulando a parte do tributo que recai sobre operações de crédito e seguro (art. 1º), dispondo sobre a aplicação das reservas monetárias oriundas da receita do imposto sobre operações financeiras, revogando, ainda, as leis relativas ao imposto do selo. Em seus arts. 10 e 12, preceitua, *verbis*:

“Art. 10. O Conselho Monetário Nacional poderá desdobrar as hipóteses de incidência, modificar ou eliminar as alíquotas e alterar as bases de cálculo do imposto, observado, no caso de aumento, o limite máximo do dobro daquela que resultar das normas desta lei.”

“Art. 12. A receita líquida do imposto se destinará à formação de reservas monetárias, as quais serão aplicadas pelo Banco Central do Brasil na intervenção nos mercados de câmbio e de títulos, na assistência a instituições financeiras, particularmente ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico, e em outros fins, conforme estabelecer o Conselho Monetário Nacional.”

À sua vez, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — em vigor, também, a partir de 1º de janeiro de 1967 (art. 218) — dispôs, em seus arts. 63, 65 e 67, *verbis*:

“Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I — Quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II — Quanto às operações de câmbio, a sua efetivação para a 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 entregue ou posta à disposição por este;

III — Quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV — Quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.”

“Art. 65. 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.”

“Art. 67. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.”

Esse sistema, assim definido, manteve-o a Constituição de 1967, ao preceituar, em seu art. 22, VI, e §§ 2º e 3º, *verbis*:

“Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

VI — Operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

(...)

§ 2º É facultado ao poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI (importação, exportação e IOF), a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, ou de política monetária.

“§ 3º A lei poderá destinar a receita dos impostos referidos nos itens II e VI à formação de reservas monetárias.”

Sobre a tributação das “operações de câmbio”, escreveu Pontes de Miranda: “As operações de câmbio são tributáveis como negócios jurídicos, quer de compra-e-venda de moeda, quer de prestação em moeda estrangeira, ou como atos-fatos jurídicos, e. g., pagamento” (*Comentários à Constituição de 1967*. t. II. p. 467).

De outra parte, no que concerne ao § 2º suso transcrito, anotou o saudoso jurista: “A atribuição do poder executivo, no tocante a alteração das alíquotas ou das bases de cálculo, tem de ser de ajustamento aos objetivos da política cambial e de comércio exterior, ou de política monetária. ‘Política cambial’ está no sentido de política de câmbio. ‘Comércio exterior’, no de comércio com exportação ou importação. ‘Política monetária’, no de política da moeda. A competência do poder executivo há de constar de lei complementar de que cogita o art. 19, § 1º, ou da própria lei que fez a imposição (op. cit. p. 476).”

A propósito do IOF, observou, a seu turno, Bernardo Ribeiro de Moraes: “A reforma tributária procurou dar à União apenas um instrumento de política extrafiscal, utilizada em harmonia com a política monetária, sem preocupação alguma de suprir recursos de tesouraria do governo central. A finalidade do imposto está no próprio caráter instrumental de política monetária. Esse sentido político da tributação justifica a competência da União para legislar sobre o imposto. É a União que tem competência para emitir moeda (Constituição da República, art. 8º, IX), fiscalizar as operações de crédito, capitalização (art. 8º), inclusive para legislar sobre política de crédito e câmbio (art. 8º, XVII, I). Somente a União deveria receber o instrumento de política extrafiscal adequado” (op. cit. p. 319).

Pois bem, com o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, disciplinou-se a matéria, no art. 21, VI, e § 4º, *verbis*:

“Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

VI — Operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

(...)

§ 4º A lei poderá destinar a receita dos impostos enumerados nos itens II e VI deste artigo (exportação e IOF) à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico.”

Não se repetiu, é certo, no texto da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o inteiro teor do § 2º do art. 22, da Constituição de 1967, dispondo-se, apenas, nos incisos I, II e V, do art. 21, da Emenda nº 1, quanto aos impostos de importação e exportação e sobre produtos industrializados, ser facultado ao poder executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas ou as bases de cálculo. Esse fato, de referência ao IOF, levou Bernardo Ribeiro de Moraes (op. cit. p. 323) e Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*. 10. ed. p. 279) a afirmarem não possuir mais o art. 65 do Código Tributário Nacional sustentáculo constitucional, quando faculta ao poder executivo, 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. Cumpre entender, entretanto, que à lei se há de reservar assim poder dispor, o mesmo sucedendo, quanto à destinação da receita do IOF à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico.

Pois bem, o Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, disciplinou “o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários”, estipulando, no art. 1º, IV e V, sua cobrança nas operações de câmbio e nas relativas a títulos e valores mobiliários, fixando, inclusive, as respectivas alíquotas, de 15% e 10%, prevendo-se, outrossim, no art. 2º, serem contribuintes, nas operações de câmbio, os compradores de moeda estrangeira. A teor do art. 3º, o

valor do tributo deve ser recolhido ao Banco Central do Brasil, ou a quem este determinar, nos prazos fixados pelo Conselho Monetário Nacional, sendo responsáveis pela cobrança do imposto e seu recolhimento, nas operações de câmbio, "as instituições autorizadas a operar em câmbio". Estipulou-se, ainda, o aumento da alíquota, quanto a outras operações nele previstas, concernentes a crédito e seguro.

Na conformidade da disciplina baixada pelo Banco Central do Brasil, *ex vi* da Resolução nº 619, de 29 de maio de 1980, nos casos de operações de câmbio, relativas à importação de bens e serviços, a instituição responsável pela cobrança do imposto deve recolher, mensalmente, ao Banco Central do Brasil, o valor arrecadado, no mês anterior: "a) mediante débito à respectiva conta 'Reservas Bancárias', tratando-se de instituição titular dessa conta; b) mediante cheque nominativo ao Banco Central, de emissão da instituição arrecadadora, ou por ordem de pagamento por cheque, em ambos os casos pagáveis na praça onde o recolhimento está sendo efetuado, nos demais casos".

Deu-se, também, quanto ao Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, dessa maneira, destinação da receita do IOF à formação de reservas monetárias, na conformidade da autorização constante do art. 21, § 4º, da Constituição, segundo o qual poderá ser destinada a receita dos impostos enumerados nos itens II (exportação) e VI (operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários) à formação de reservas monetárias ou de programa de desenvolvimento econômico. Tem essa, de resto, sido a destinação do IOF, como prevista, já, na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, no Código Tributário Nacional (art. 67) e na Lei nº 5.143/66 (art. 12).

Daí a natureza do IOF, em realidade, afirmá-lo menos de índole arrecadatória, não sendo sequer administrado pela Secretaria da Receita Federal, e mais de caráter regulador, como instrumento de política monetá-

ria, e, nesse sentido, sob direta fiscalização do Banco Central do Brasil.

Nessa linha, observou o Sr. Presidente do Banco Central do Brasil, Dr. Carlos Geraldo Langoni, em palestra proferida a 15 de julho de 1980, perante os estagiários da Escola Superior de Guerra, no Rio de Janeiro, a propósito dos instrumentos da política econômica do país, *verbis*: "A montagem da estratégia monetária se completa com a ampliação do campo de incidência e o estabelecimento de novas alíquotas do imposto sobre operações financeiras. O IOF é, em primeiro lugar, uma alternativa inteligente para elevar o custo efetivo dos empréstimos internos, sem abandonar o controle de taxas de juros. O *spread*, neste caso, é apropriado pelo governo e constitui importante fonte de recursos para a execução do orçamento monetário. Simultaneamente, ao elevar o custo dos empréstimos em cruzeiros, *vis-à-vis* os empréstimos em dólares, este novo imposto reforça os estímulos à captação de recursos externos. Estender sua aplicação às importações contribui também para a redução dos déficits comerciais." Em outro passo, assevera: "O novo IOF (referia-se S. Ex.^a às disposições do Decreto-lei nº 1.783/80), o empréstimo compulsório e o esforço de eliminação dos subsídios do petróleo e trigo, através de reajustes de preços, refletem a plena consciência, por parte do governo, da natureza dos problemas que têm de ser enfrentados para um ajuste mais fino na execução da política monetária." Na exposição de motivos firmada pelo Srs. ministros da Fazenda e do Planejamento, ao proporem ao Sr. Presidente da República a expedição do Decreto-lei nº 1.783, de 1980, restou afirmado tratar-se de matéria de natureza tributária urgente, para os efeitos do art. 55, II, da Constituição, "que envolve o disciplinamento de instrumento de política fiscal imprescindível na presente conjuntura da economia brasileira".

Acerca do caráter extrafiscal do tributo e suas conseqüências, ademais, escreveu o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro: "A Emenda nº 18 e a Constituição de 1967,

infensas ao imposto sobre papéis, como vimos, aliás, com boas razões, imprimiram caráter extrafiscal a esse tributo e, logicamente, estabeleceram a flexibilidade das alíquotas, nas condições e limites estabelecidos em lei." O legislador não se podia omitir, fixando apenas os pontos máximo e mínimo, como, por exemplo 1% até 5%. Devia vinculá-los a determinados *standards* ou condições. A regra, por ser excepcional, não comportava interpretação ampla. Toda política legislativa de caráter extrafiscal é finalística: pretende atingir certos objetivos por meios racionais. Assim, as condições devem ser expressas. É o que se deduzia do art. 22, § 2º, da Constituição na redação de 1967, hoje suprimida pela Emenda nº 1, de 1969.

O caráter extrafiscal do IOF, entretanto, não tem, no plano estritamente jurídico, o condão de afastar, sem regra expressa, o imposto dos princípios gerais que regem sua instituição, majoração de alíquota e cobrança. A extrafiscalidade, como salienta Alfredo Becker (*Teoria geral do direito tributário*, p. 260), citado nos autos, é antes uma categoria de finanças públicas, de política financeira e que só vale no campo do direito na medida em que é por ele recebida.

Traçadas essas rápidas observações sobre o IOF, penso ser insuscetível de dúvida a constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, no que respeita à instituição do tributo nas operações de câmbio e nas relativas a títulos ou valores mobiliários, bem como à majoração de alíquotas nas operações de crédito e seguro, quanto à validade do instrumento legislativo adotado, *ut* art. 55, II, da Constituição, posta, com oportunidade, a justificativa da urgência para sua expedição, diante da conjuntura econômica do país, à época.

A *quaestio juris*, que, entretanto, se propõe, concerne à legitimidade de o poder executivo, por atos de execução, exigir, desde logo, pelos contribuintes do IOF, o recolhimento do tributo, como previsto no Decreto-lei nº 1.783/80, no mesmo exercício financeiro de sua edição (1980), ou, em outros termos, se a cobrança estaria sujeita

ao princípio constitucional do § 29, do art. 153, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977, que reza:

"§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

Pela autonomia da entidade tributária, que é o IOF, não cabe, efetivamente, ver sua incidência, nas hipóteses de "operações de câmbio", cuja liquidação do contrato respectivo se faz necessária, na importação de bens e serviços, como imposto concernente à importação e, assim, no particular, enquadrável na exceção ao princípio da anualidade, relativa à tarifa alfandegária. Releva, nesse sentido, notar que, na Constituição de 1967, art. 22, § 2º, na faculdade de o poder executivo alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos referidos nos incisos I, II e VI, do mesmo art. 22, nas condições e limites estabelecidos em lei, não sujeito assim à regra da anualidade, explicitamente, se alinhava o IOF, ao lado dos impostos de importação e exportação. Suprimida essa regra maior, na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, no que concerne ao IOF, certo está que, mesmo quanto às hipóteses de operações de câmbio, não há ver tributo de importação, de molde a situá-las no âmbito do art. 21, I, da Constituição em vigor, e, assim, à margem da exigência do § 29, do art. 153 aludido. Bem de sinalar, por último, nesse sentido, é que o Código Tributário Nacional, ao definir o fato gerador do IOF, em operações de câmbio, estabelece, em seu art. 63, II, *verbis*:

"Art. 63. O imposto de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I — *omissis*;

II — Quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega da 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 entregue ou posta à disposição por este.”

É de questionar-se, de outra parte, se o IOF se pode compreender entre os tributos “especialmente indicados em lei complementar”, a teor da cláusula constante da parte final do § 29, do art. 153, da Constituição, cuja cobrança é possível no mesmo exercício de vigência da lei de sua instituição ou aumento, em face do disposto no art. 9º, I, combinado com o art. 65, ambos do Código Tributário Nacional, que rezam:

“Art. 9º É vedado à União, aos estados, Distrito Federal e municípios:

I — Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65.”

“Art. 65. O poder executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto (IOF), a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.”

Já se anotou que a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, de referência ao IOF, suprimiu a faculdade prevista no art. 22, § 2º, da Constituição de 1967, e art. 14, § 2º, da Emenda nº 18, à Constituição de 1946, de o poder executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, à semelhança dos impostos de importação e exportação, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto.

É certo que o art. 65, do Código Tributário Nacional, não foi, de explícito, revogado, por norma da mesma hierarquia. Confesso que sempre tive preferência, sobre o ponto de vista doutrinário, pelo entendimento segundo o qual as normas jurídicas somente se revogam por normas jurídicas da mesma natureza. Assim, somente constituição revoga constituição, lei complementar revoga lei complementar, lei ordinária revoga lei ordinária, decreto revoga decreto. A norma de maior hierarquia, em antagonismo

com *lex inferior*, apenas paralisa ou suspende a eficácia da norma de menor hierarquia, sem, entretanto, revogá-la. Essa recuperará sua eficácia, se sobrevier modificação da norma superior, de molde a com ela afeiçãoar-se o comando da regra menor, que assim não estava revogada.

Disse-o Geraldo Ataliba:

“O pensamento comum, de maneira geral, acolheu a opinião desse ínclito mestre (referiu-se ao Ministro Victor Nunes Leal), sustentando que a lei anterior à Constituição, e com esta incompatível, é por ela revogada. Concordamos em que não é o caso de nulidade por inconstitucionalidade, como o demonstra a lição de Victor Nunes. Não nos parece, entretanto, que, *in casu*, ocorra revogação. Entendemos que a lei válida que vem a se tornar incompatível com a nova Constituição é meramente ineficaz. O que a norma nova superior acarreta é a perda da eficácia da norma inferior e anterior. A nova ordem constitucional destitui de eficácia todas as normas com ela incompatíveis. A nova constituição só revoga a constituição anterior. As leis que vierem a ser editadas na conformidade da nova Constituição é que vão revogando as leis antigas, algumas das quais já ineficazes *ex ope* de sua incompatibilidade com princípios, normas ou mesmo com o espírito do novo sistema constitucional. Esta convicção nos advém da consideração de que as normas jurídicas só revogam normas de igual natureza. Relativamente às normas inferiores, elas limitam-se a paralisar-lhes a eficácia (...). As leis que tratam de matéria de lei complementar, se seu conteúdo for incompatível com a nova Constituição, continuam em vigor, sem eficácia porém, e somente serão revogadas por lei complementar expedida de acordo com o art. 50 do texto constitucional” (*Lei complementar à Constituição*. 1971. p. 54-5).

Nesse sentido, sustentou Ruy Cirne Lima, (*Revista de Direito Público*, 10:269), ao afirmar: “A legislação municipal, a respeito, não há de entender-se que tenha sido revogada, senão meramente tornada ineficaz, no em que haja entrado a colidir com as nor-

mas federais vigentes, posteriormente editadas sobre o mesmo objeto. O princípio a aplicar-se é o que dá supremacia de competência legislativa federal sobre a competência local, em se tratando de competências concorrentes (art. 8º, XVIII, c; art. 8º, parágrafo, da Constituição Federal; *Digest of the United States Supreme Court Reports*. New York, Rochester, 1908. t. V. verbete *states*, n. 60-66. p. 5.300-1).”

No julgamento do RE nº 81.122-SP, a 15 de setembro de 1976, o eminente Ministro Leitão de Abreu, em voto magistral, sustentou esse mesmo entendimento, sendo de referir os seguintes passos de seu brilhante voto (*RTJ*, 80:130-3):

“Por esse critério, o chamado cronológico, o da virtude revogatória da *lex posterior*, solucionam-se, não só por imposição teórica, mas, ainda, por ditado do próprio direito positivo, as antinomias ocorrentes entre proposições que compõem complexo de normas relativas a determinada ordem jurídica. Nenhuma dificuldade suscita a aplicação desse critério, quando as relações de natureza cronológica dizem respeito a normas do mesmo nível, a saber, de proposições jurídicas que provêm, sob o ponto de vista formal, da mesma fonte. Porque situadas, sob o ângulo hierárquico, no mesmo plano, nada mais natural que disposição regulamentar seja modificada por outra disposição regulamentar, que norma legal seja alterada por outra norma legal, que provisão constitucional ou complementar seja revista por outro preceito complementar ou constitucional. Nesses casos, postas face a face, em relação de conflitos, regras jurídicas de cada uma dessas espécies normativas, a colisão se verifica entre prescrições jurídicas de igual eficácia, procedentes, em princípio, as anteriores, do mesmo órgão que estabeleceu as posteriores. Embora dotadas da mesma autoridade, uma vez que oriundas da mesma fonte, a teoria da posterioridade cronológica se aplica sem embaraço, mormente porque observado, comumente, para a revogação da *lex prior* pela *lex posterior*, o princípio do paralelismo das formas. Isso sem falar em que a ordem jurídica, em regra,

professa, dogmaticamente, esse princípio, até no que concerne às normas constitucionais. Quanto à Constituição do Império, formulou-lhe o nosso Pimenta Bueno voto de perpetuidade: *esto perpetua*, augurou-lhe o grande publicista. É possível que, no íntimo, igual seja, quanto ao monumento que lhes sai do engenho, nesse momento criativo, quase onipotente, o voto dos fazedores de Constituição. Isso não impede que, geralmente, as cartas políticas regulem a sua revisão, cuidando, de maneira minuciosa, do processo a que se condiciona a sua alteração. Reformada a Constituição com obediência ao cerimonial nela para isso estipulado, indisputável é, assim, a força revogatória da chamada emenda constitucional, como indiscutível se mostra essa mesma força revogatória relativamente a reforma que dessa cerimônia venha, inapelavelmente, a prescindir, porquanto, em ambos os casos, o conflito se estabelece, no fundo, entre normas provindas do mesmo poder, o poder constituinte, não importando que se trate, num caso, de poder constituinte derivado e, no outro, de poder constituinte originário. Se bem que não equiparáveis, de modo pontual, quanto à amplitude de sua autoridade, o poder constituinte originário e o poder constituinte derivado, a tradição jurídica trata a antinomia entre normas de um e de outro como se essa decorresse de conflito entre normas do mesmo nível. A opinião comum é, assim, que, mesmo nesse caso, o critério a aplicar-se, para solucionar a incompatibilidade, é o cronológico, admitindo-se, sem discrepância, que a norma constitucional posterior, em qualquer caso, revoga a anterior.

O critério cronológico — como é denominado por Bobbio — não é aplicável, todavia, quando a antinomia se configure, não entre normas do mesmo nível, mas entre normas de nível diferente. Neste caso, o critério para solucionar a antinomia entre preceitos jurídicos, ao invés de ser o da *lex posterior*, é, segundo ainda a denominação que lhe atribui Bobbio, adotando, nesse particular, nomenclatura encontrada na doutrina germânica, o da *lex superior*, tam-

bém dito critério hierárquico. 'O critério hierárquico, dito também da *lex superior*' — discorre Bobbio — 'é aquele segundo o qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: *lex superior derogat inferior*. Não temos — continua esse escritor — dificuldade de compreender a razão deste critério, depois de termos visto, no capítulo precedente, que as normas de um ordenamento são colocadas em planos diferentes, isto é, são dispostas em ordem hierárquica. Uma das conseqüências dessa hierarquia normativa é precisamente esta: as normas superiores podem ab-rogar as inferiores; as normas inferiores não podem ab-rogar as superiores. A inferioridade de uma norma a respeito de uma outra consiste na menor força do seu poder normativo; esta menor força se manifesta exatamente pela incapacidade de estabelecer uma regulamentação que se oponha à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior. Em nosso ordenamento jurídico — sublinha ele — o princípio da hierarquia entre normas é expresso sob várias formas. A superioridade das normas constitucionais sobre as ordinárias é estabelecida pelo art. 134 da Constituição; a das leis ordinárias sobre os regulamentos, pelo art. 4º das Disposições Preliminares (*os regulamentos não podem conter normas contrárias às disposições das leis*); a das leis ordinárias sobre as sentenças dos juízes, pelo art. 360 do Código de Processo Civil, que estabelece os motivos de impugnação de uma sentença, entre os quais *a violação ou falsa aplicação de normas de direito*; enfim a superioridade das leis ordinárias sobre os atos da autonomia privada, pelo art. 1.343 do Código Civil, que considera causa ilícita de um contrato o fato de que seja contrária *a normas imperativas*' (*Teoria dell'ordinamento giuridico*. Torino. G. Giappichelli. p. 97-8).

A regra da preferência hierárquica ou da *lex superior* não se acha expressa, em todos os casos, em nosso direito positivo, decorrendo, antes, na maior parte, da própria estrutura gradualista, inerente à nossa, como às demais ordens jurídicas. Não é explícita, entre nós, mas nem por isso, menos enérgica,

a regra, já tradicional no direito germânico, de que o direito federal suplanta o direito estadual, ainda hoje exarada na Constituição de Bonn, art. 31: *Bundesrecht bricht Landesrecht*. Vigora essa regra, no nosso direito, com igual imperiosidade, já pela estrutura hierárquica da ordem jurídica, já porque maior a autoridade da lei federal, dentro de sua esfera de competência, em face do princípio estabelecido, constitucionalmente, quanto à partilha dos poderes entre União e estados.

A *questio juris*, para mim relevante e que me levou a aprofundar o exame do problema, reside, no entanto, em que, sendo irrecusável o valimento do princípio da *lex superior*, para solução de antinomia entre normas situadas em degraus diferentes, não se acha esclarecido, em termos inequívocos, qual a situação a que fica relegada a *lex inferior*, quando sobrepujada por *lex superior*. Responde-se, comumente, que a norma antinômica, de caráter inferior, é revogada pela superior, porém essa resposta, na falta de disposição expressa, em que se atribua virtude revogatória, em caso de conflito, à norma de maior eminência, funda-se em construção jurídica, na qual, em última análise, se dá por suposto que essa constitui a conseqüência natural da prevalência de uma proposição normativa sobre outra.

Essa não é, contudo, a única e só maneira pela qual uma norma paralisa ou suspende o efeito de outra, podendo a preferência reconhecida a uma proposição normativa exercer-se sobre outra, sem que esta, obstada em sua eficácia, sofra revogação. Ocorre esse fenômeno naquilo que entende com a relação entre lei e costume, nos casos em que este atua, inelutavelmente, por virtude própria e não *secundum* ou *praeter legem*, isto é, em razão de habilitação que a própria ordem jurídica lhe confere para nela validamente integrar-se como fonte, bem que subordinada, do direito objetivo. Enamorada das ficções, a ciência ou a teoria jurídica, que nisso, aliás, não se distingue da teoria ou da ciência relativa às demais províncias do saber, a teoria ou a ciência jurídica, repito, ao se ver compe-

lida, em presença da suplantação da lei pelo costume, sem autorização expressa daquela, a explicar esse fenômeno, produzido pela realidade social, finge, tecnicamente finge, que a autoridade adquirida pelo costume, que a força pela qual, como fonte inorgânica, este se impõe à lei ou às fontes orgânicas do direito, lhe é conferida pela própria ordem jurídica. Sob esse ponto de vista, seria possível considerá-lo, ora em paridade com a lei, a esta se sobrepondo segundo o critério cronológico, ora com superioridade sobre as fontes orgânicas, a estas se impondo segundo o critério da *lex superior*. A história jurídica revela, todavia, que, por vezes, com energia irresistível, o costume prevalece sobre a lei, até quando esta, como expressão do monopólio do direito pelo Estado, nega, peremptória ou terminantemente ao direito costumeiro autorização para criar norma jurídica, recusando-lhe qualquer autoridade, seja para revogar a lei, seja para suspender-lhe ou paralisar-lhe a eficácia.

Ao examinar, em luminoso trabalho, esse fato, social e jurídico, Ruy Cirne Lima nele vislumbra uma das formas do predomínio dos fatos sobre o direito. 'O predomínio material do costume sobre a lei escrita' — doutrina o insigne jurisconsulto — 'supõe, entretanto, o predomínio dos fatos sobre uma inteligência dos mesmos fatos, ou seja, sobre o modo por que a lei escrita os entende; e em tais termos, salva a primazia da lei escrita, é uma exigência permanente da vida social (...)' 'O predomínio material dos costumes sobre a lei escrita' — acentua, pouco adiante — 'é, pois, uma concomitância da vida social, que nenhum despotismo, menos ainda o da própria lei, poderá eliminar.' 'Do predomínio material do costume sobre a lei escrita' — prossegue — 'da superação da norma escrita pela norma consuetudinária, sem revogação, porém, daquela, são numerosos, na história do direito luso-brasileiro, os testemunhos legislativos' (*Preparação à dogmática jurídica*. 2. ed. Sulina. p. 65-6).

Enquanto parte da doutrina, ao enfrentar o problema da *lex superior*, lhe designa a

eficácia como fruto de procedência ou prioridade (Vorrang), sem afirmar que essa afasta a revogação, Ruy Cirne Lima expressamente assevera não envolver, em qualquer caso, suplantação da lei pelo costume, revogação daquela. A superação da norma consuetudinária, sublinha Cirne Lima, se verifica sem revogação daquela.

É certo que a prevalência do costume sobre a lei, não obstante vedação legislativa, sobre quebrar o monopólio estatal da criação do direito, envolve insurreição ou, como já se denominou fenômeno análogo, rebelião dos fatos contra o direito. Que o costume, portanto, não revogue a lei, aceito o caráter monopolístico que esta se arroga, é algo que está na essência do sistema. Mas, de qualquer maneira, o fato de impedir o costume, malgrado o veto legislativo, a eficácia da lei quando disponha para isso de predomínio material, mostra que, nas relações jurídicas de caráter normativo, não é somente pela revogação que a norma jurídica é privada de eficácia, podendo esta ser como que colocada entre parênteses ou perder a sua eficácia, enquanto durarem as circunstâncias que lhe paralisaram a operatividade. Se isso pode ocorrer no concernente às relações entre costume e lei, a saber, entre normas de fonte inorgânica e de fonte orgânica, poderá isso verificar-se, também, entre normas de hierarquia desigual, integrantes das fontes oficiais de edição do direito, não acarretando, pois, necessariamente, a *lex superior* a revogação da *lex inferior*.

Essa construção jurídica, a qual se opõe à doutrina da revogação, que decorre, também, não mais do que de construção jurídica, tem por si o princípio da conservação do direito, a que melhor atende, bem como o postulado do paralelismo das formas, segundo o qual uma prescrição jurídica somente se revoga por meio de outra prescrição jurídica criada de acordo com o mesmo rito ou processo.

Assim como se pode sustentar e como, na realidade, se sustenta que o regulamento cuja eficácia foi tolhida por se haver tornado incompatível, em virtude de alteração da

lei que complementou, com disposições que nesta figuravam, retoma a sua eficácia em face de nova modificação legislativa, com a qual o regulamento se harmonize, assim também se pode dizer que o mesmo se passa no tocante à desarmonia registrável, em iguais condições, entre a Constituição e a lei complementar. Num como noutro caso, o antagonismo derivado da *lex superior* apenas paralisa ou suspende a eficácia da norma de menor hierarquia, sem, no entanto, revogá-la. De sorte que, vindo esta a harmonizar-se com a lei a que se acha subordinada, desaparecendo, em outras palavras, pela alteração desta última, a antinomia entre a norma inferior e a superior, aquela recupera a sua eficácia, visto haver desaparecido o obstáculo, que suspendera a incidência de suas normas.”

O plenário desta Corte, entretanto, no referido julgamento, acolheu posição diversa, segundo a qual se dá revogação da norma inferior pela nova Constituição, desde que com esta inconciliável. O saudoso Ministro Rodrigues Alckmin, ao acompanhar o eminente Ministro Xavier de Albuquerque, relator, observou, em seu voto:

“Peço vênia para ponderar que o critério de escola, embora douto, não deve ser decisivo. Tem-se considerado que ainda que de hierarquia superior, a norma legal posterior revoga a que lhe seja contrária — critério que, menos técnico possivelmente, encerra a incontestável vantagem de dispensar, quando da revogação de qualquer norma, a pesquisa afanosa de normas de menor hierarquia, de eficácia acaso restaurada. Tenho, assim, que o critério da Lei de Introdução ao Código Civil encerra princípios gerais, aplicáveis também quando norma posterior de maior hierarquia dispõe diferentemente de norma anterior, excluindo, salvo cláusula expressa, a repristinação.

E a revogação da lei anterior pela ulterior, ainda que esta seja de maior hierarquia, não é simples construção jurídica, mas se apóia em texto de direito positivo, que não restringe, a revogação, a leis de igual natureza” (RTJ, 80:138).

Em face da orientação do Tribunal, reafirmada em múltiplos casos (como se vê, dentre outros, na RTJ, 95:980 e 993), devo, como juiz desta Corte, render-me ao entendimento nela consagrado.

Ora, adotada essa orientação, não parece, assim, possível deixar de ter como efetivamente revogado o art. 65, do Código Tributário Nacional, em face do novo sistema definido na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 21, I, II, V e VI, sem a repetição da norma do § 2º, do art. 22, da Constituição de 1967.

Não cabe, pois, enquadrar o IOF na ressalva da parte final do art. 153, § 29, da Constituição em vigor, quando alude a “outros tributos especialmente indicados em lei complementar”. Essa cláusula introduzida no art. 153, § 29, da Constituição, pela Emenda nº 8, de 1977, não contém qualquer menção a disposições de lei complementar anterior. Revogado o art. 65 do Código Tributário Nacional, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, não há como admitir que a lei, dispondo sobre IOF, possa ter sua execução, com a cobrança do novo tributo, nela previsto, ou o aumento da alíquota existente, no mesmo exercício de sua edição.

Também, não cabe incluir o IOF, na disposição final do art. 153, § 29, em foco, entre os “demais casos previstos nesta Constituição”, de tributos excluídos da regra da anterioridade.

Com efeito, omitida norma correspondente à do § 2º, do art. 22, da Constituição de 1967, quanto ao IOF, na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, passou esse imposto a ter tratamento geral, em face da norma do art. 153, § 29, da Lei Maior. Não lhe empresta, no particular, qualquer relevo, no sentido de excepcioná-lo do regime comum, quanto à sua cobrança, o disposto no art. 21, § 4º, da Lei Magna, ao prever que a lei possa destinar a receita do IOF à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico. Essa regra, embora Baleeiro a considere supérflua, ele próprio

aduz: "Todavia, poder-se-á admitir que a Constituição fez a ressalva, atenta à proibição contida na primeira parte do § 2º do art. 62 dela. Mas a segunda parte desse § 2º já permitia o que pretende o § 4º, do art. 21, da mesma Emenda nº 1/69" (op. cit. p. 280).

De qualquer sorte, não resta espaço para, daí, se extrair qualquer ilação, quanto a considerar o IOF entre "os demais casos" previstos na Constituição, em ordem a vê-lo excluído da sujeição à regra da anterioridade e assim com possibilidade de ter sua cobrança efetuada no mesmo exercício, em que entrou em vigor a lei de instituição de novas hipóteses de sua incidência ou de majoração das alíquotas já existentes. Nas observações acima desenvolvidas, registrei, outrossim, que o IOF guarda, como entidade tributária, inteira autonomia em relação aos impostos de importação e exportação.

Do exposto, com essas considerações, acompanho o brilhante voto do eminente Ministro Moreira Alves, para reconhecer, qual S. Ex.^a, a inconstitucionalidade da cobrança do IOF, como previsto no Decreto-

lei nº 1.783/80, no exercício financeiro de sua edição, ano de 1980.

Não conheço, assim, dos recursos extraordinários.

EXTRATO DA ATA

RE nº 97.749-0-SP. Rel.: Ministro Moreira Alves. 1º Recte.: União federal. 2º Recte.: Banco Central do Brasil (Adv.: José Paulo Bezerra de Souza). Recda.: J. Alves Veríssimo S.A. — Indústria, Comércio e Importação (Advs.: Rosa Maria Motta Brochado e outros).

Decisão: não se conheceu dos recursos, unanimemente. Votou o presidente. Impedido o Sr. Ministro Aldir Passarinho. Falaram: pelo 2º recorrente o Dr. José Bonifácio Diniz de Andrada; pela recorrida, o Dr. Hamilton Dias de Souza. Plenário. 10.11.82.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid, Oscar Corrêa e Aldir Passarinho.

Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.