



# **CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

**DANIEL DOS ANJOS PEREIRA**

**A LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA  
MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IOF COMO INSTRUMENTO DE  
RECUPERAÇÃO DAS RECEITAS PERDIDAS EM RAZÃO DA  
EXTINÇÃO DA CPMF.**

**Brasília-DF**

**2011**

**DANIEL DOS ANJOS PEREIRA**

**A LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA  
MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IOF COMO INSTRUMENTO DE  
RECUPERAÇÃO DAS RECEITAS PERDIDAS EM RAZÃO DA  
EXTINÇÃO DA CPMF.**

Monografia apresentada como requisito parcial  
à obtenção do título de Especialista em Direito  
Tributário e Finanças Públicas, no Curso de  
Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto  
Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof.

**Brasília-DF**

**2011**

DANIEL DOS ANJOS PEREIRA

**A LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA  
MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IOF COMO INSTRUMENTO DE  
RECUPERAÇÃO DAS RECEITAS PERDIDAS EM RAZÃO DA  
EXTINÇÃO DA CPMF.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

***A Deus!***

## RESUMO

A presente monografia circunscreve-se no âmbito do direito tributário abordando a temática da legalidade e constitucionalidade da majoração da alíquota do IOF como instrumento de recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da CPMF. Para tanto, primeiramente, conceitua-se os tributos, a espécie tributária impostos, suas características, a espécie tributária contribuições e suas peculiaridades. A seguir, passa-se especificamente a análise do IOF, como também da CPMF. Posteriormente, o trabalho analisa os atos administrativos, sua conceituação, o decreto como forma do ato administrativo utilizado para majorar a alíquota do IOF, os pressupostos de validade do ato administrativo, a motivação do ato administrativo, o dever de motivar, a finalidade do ato administrativo e, finalmente, o desvio de finalidade do ato administrativo. Nesse contexto, os conceitos serão estudados a fim de sejam verificadas a legalidade e constitucionalidade da majoração da alíquota do IOF como instrumento de recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da CPMF.

**Palavras-chave:** Tributário. Tributos. Impostos. Contribuições. IOF. CPMF. Ato Administrativo. Decreto. Desvio de Finalidade.

## ABSTRACT

This monograph is limited under the tax law addressing the issue of legality and constitutionality of the increase in the IOF as a tool to recover lost revenues due to the extinction of the CPMF. For that, firstly, considers itself the taxes, the tax imposed species, their characteristics, the species tax contributions and their peculiarities. The following is specifically analyzing the IOF, as well as the CPMF. Subsequently, the paper analyzes the administrative acts, its conceptualization, the decree as a way of administrative act used to top the IOF, the assumptions of validity of an administrative act, the motivation of an administrative act, not required to explain the purpose of the act administrative and, finally, the diversion of administrative purpose of the act. In this context, the concepts will be studied in order to be checked the legality and constitutionality of the increase in the IOF as a tool to recover lost revenues due to the extinction of the CPMF.

**Keywords:** Tax. Taxes. Taxes. Contributions. IOF. CPMF. Administrative Act. Decree. Misuse of Purpose.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas  
Títulos ou Valores Mobiliários

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de  
valores e de Créditos de Natureza Financeira

CR – Constituição da República

CTN - Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	
1 DOS TRIBUTOS.....	12
2 DOS IMPOSTOS.....	14
3 DAS CONTRIBUIÇÕES.....	16
4 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS, OU RELATIVAS TÍTULOS IMOBILIÁRIOS - IOF.....	19
5 DA CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF.....	22
6 DA CARACTERÍSTICA EXTRAFISCAL DE ALGUNS TRIBUTOS.....	24
7 DO ATO ADMINISTRATIVO.....	26
8 OS PRESSUPOSTOS DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.....	29
9 A MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO.....	31
10 O DEVER DE MOTIVAR O ATO ADMINISTRATIVO.....	33
11 A FINALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.....	36
12 O DESVIO DE FINALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.....	38
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS.....	48

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa circunscreve-se no âmbito do direito tributário, cujo objeto aborda a temática da majoração da alíquota da IOF, pelo Poder Executivo Federal, como medida para recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da CPMF.

Para tanto, analisar-se-á a previsão constitucional de instituição do mencionado imposto, sua conceituação e características marcantes. Por fim, será traçado um comparativo entre essa exação tributária e a extinta CPMF.

Nesse contexto, se pretende discutir a legalidade e constitucionalidade da majoração da alíquota do referido imposto, para que fosse alcançado o objetivo do Poder Executivo Federal em recuperar as receitas perdidas em razão da extinção da CPMF.

O Chefe do Poder Executivo Federal, nas datas de 03 e 04 de janeiro de 2008, respectivamente, por meio dos Decretos identificados pelos números 6.339 e 6.345, majorou as alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.

Partindo das premissas que o IOF é um imposto de caráter predominantemente regulatório, utilizado pelo Poder Executivo para intervir e regular a economia, como também, por não ter havido nenhum fato econômico relevante anterior a 03 de janeiro de 2008 e, por fim, que neste mesmo período

houve a derrota do Governo Federal na questão da prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF no Congresso Nacional, não há como deixar de associar o aumento das alíquotas do IOF em virtude da não prorrogação da CPMF.

Portanto, a presente pesquisa terá como objetivo verificar a constitucionalidade e legalidade da majoração das alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, como instrumento de recuperação de receita pública, perdida em razão da extinção da CPMF.

Por ser o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, espécie tributária diversa da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF, é indispensável, inicialmente, serem analisadas as características inerentes a essas duas espécies tributárias.

Como o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários é um tributo utilizado pelo Poder Executivo da União, predominantemente, para intervir na regulação da economia, é imprescindível discorrer sobre a extrafiscalidade dos impostos, funções e limites jurídicos.

Outrossim, algumas espécies de impostos, entre elas, o IOF, por serem extrafiscais, possuem autorização Constitucional para que o Poder Executivo, por meio de decreto, altere suas alíquotas sem necessidade de submeter tal alteração a um legítimo processo legislativo, desde que essa alteração observe as condições e os termos da lei.

Após analisadas as características que compõem as espécies tributárias “imposto” e “contribuições”, como também a extrafiscalidade característica inerente ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários - IOF , o limites jurídicos que orientam e determinam as formas de alterações das alíquotas do tributo ora em análise, o decreto do Poder Executivo, a motivação e finalidade do ato administrativo, será possível responder se a alteração da alíquota do IOF visando a recuperação da receita dos recursos perdidos em razão da extinção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF atendeu a forma e os limites constitucionais e legais que autorizariam essa mudança.

Enfim, pelo cenário apresentado, enfrentar-se-á o problema nos seguintes termos: a legalidade e constitucionalidade da majoração da alíquota do IOF como instrumento de recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da CPMF.

## 1 DOS TRIBUTOS

Em relação ao vocábulo “tributo”, segundo Paulo de Barros<sup>1</sup>, pode-se extrair seis conceituações diversas, sejam elas: “tributo como quantia em dinheiro, “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, “tributo” como sinônimo de relação jurídico tributária, “tributo” como norma jurídica tributária, e, por fim, “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Quanto a última conceituação do vocábulo “tributo”, esse renomado Autor<sup>2</sup> discorre nos seguintes termos:

Nesse derradeiro sentido, quer exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato. É com esse conteúdo, que o art. 3º. da Lei n. 5.172/66 se propõe determiná-lo.

Portanto, com fundamento no artigo 3º do Código Tributário Nacional - CTN<sup>3</sup>, os tributos são definidos como: “... toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.”

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 51.

<sup>2</sup> *Idem, Ibidem*, p. 56.

<sup>3</sup> VADE MECUM 2009, Editora Rideel.

De acordo com o ante mencionado conceito de tributo, é importante ressaltar que a exação tributária não pode ser concebida como sanção, mas sim, a partir de uma obrigação legal a que estão sujeitos todos os contribuintes.

Finalmente, podemos afirmar que todo tributo destina-se a proporcionar recursos ao Estado, para que o mesmo possa cumprir suas finalidades, embora também o tributo possa também ter fim extrafiscal, conforme adiante será analisado.

## 2 DOS IMPOSTOS

Nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>: “O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

A partir da definição supra, verifica-se que essa espécie tributária tem como principal finalidade atender o custeio das despesas gerais ou universais do Estado.

Eduardo de Moraes Sabbag<sup>5</sup> observa que “o imposto é um tributo unilateral”, isso porque a legitimação para sua cobrança é uma atividade do contribuinte e não uma atividade estatal específica, estando restrito ao âmbito privado do sujeito passivo.

No que tange a não vinculação dos impostos a qualquer atividade estatal, Roque Antonio Carraza<sup>6</sup> brilhantemente discorrendo sobre o tema afirma que:

O imposto, enfim, é um tributo *não-vinculado* a uma atuação estatal. Esta idéia, diga-se de passo, foi muito bem explicitada no art. 16 do CTN. A pessoa política – repetimos- não precisa, ao tributar por via do imposto, realizar qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte que o irá suportar....A pessoa política que o cria deve, apenas, obedecer aos princípios constitucionais que influem na tributação.

---

<sup>4</sup> VADE MECUM 2009, Editora Rideel.

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo Moraes. *Direito Tributário*, p.72.

<sup>6</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 522.

Por sua vez, segundo o ilustre Paulo de Barros<sup>7</sup>, a definição do imposto circunscreve-se na observância de sua hipótese de incidência, confirmada por sua base de cálculo e, por fim, um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Finalmente, no que tange a competência legislativa para instituir os impostos, distribuída entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, mais uma vez, razão assiste ao nobre Paulo de Barros<sup>8</sup>, cuja lição apresenta-se nos seguintes termos:

Dispondo a União, como de fato dispõe, da possibilidade extraordinária de instituir impostos, compreendidos ou não em sua competência tributária, entendemos, em homenagem ao rigor, que só cabe falar-se em competência privativa do ente federal, expressa pelos impostos mencionados nos incisos do art. 153, mais aquela, previamente indeterminada, a que alude o artigo 154, I, tudo da Constituição federal de 1988.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 68.

<sup>8</sup> *Idem, Ibidem*, p. 70.

### 3 DAS CONTRIBUIÇÕES

As contribuições são tributos de competência exclusiva da União, salvo exceção expressa do §1º, do artigo 149, da Constituição Federal, que autoriza os Estados, Distrito Federal e Municípios a instituírem contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes.

Corroborando tal entendimento, Roque Antonio Carraza<sup>9</sup> afirma que:

Portanto, essas “contribuições” são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza jurídica de *imposto* ou de *taxa*.

Diferentemente dos impostos, onde não há vinculação dos recursos arrecadados, as contribuições, por disposição constitucional, devem vincular o produto de suas arrecadações a um fundo, órgão, entidade ou despesa específica.

De acordo com o artigo 149 da Constituição Federal de 1988, existem em nosso ordenamento jurídico três espécies de contribuições, sejam elas: contribuições sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico.

Diferentemente dos impostos, onde a Constituição Federal de 1988 delimitou o âmbito de incidência de cada exação, as contribuições foram

---

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 576.

identificadas e qualificadas em relação as finalidades dos recursos arrecadados.

Roque Antonio Carraza<sup>10</sup>, sabidamente observa que:

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.

Enfatizando a vinculação da destinação das receitas oriundas das “contribuições”, este autor concluiu que:

Em suma, é a destinação do produto da arrecadação que preserva a natureza constitucional das contribuições. Esta determinação existe para proteger o contribuinte de arbitrariedades, como, por exemplo, do desvio do produto arrecadado ou da ausência, in concreto, do motivo que ensejou a criação desta figura exacional.

Observa-se ainda que as contribuições podem ter as mesmas bases de cálculo e fatos geradores próprios dos impostos, não caracterizando bis in idem ou bi-tributação.

Ainda, com fundamento na precisa lição de Roque Antonio Carraza<sup>11</sup>, foi asseverado que:

A destinação em tela é também fundamental, porque permitirá, em determinados casos, que a mesma hipótese de incidência seja concomitantemente utilizada para um imposto da União e para uma das “contribuições” a que alude o artigo 149 da CF.

---

<sup>10</sup> *Idem. Ibidem*, p.577 e 578.

<sup>11</sup> *Idem. Ibidem*, p.581.

Enfim, diante dos fundamentos acima expostos, principalmente quanto a vinculação ou não dos recursos arrecadados, foi possível diferenciar a espécie tributária “impostos” da espécie tributária “contribuições”, estas enumeradas no artigo 149 e no § 6º do artigo 195, ambos da Constituição Federal de 1988.

## **4 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS, OU RELATIVAS TÍTULOS IMOBILIÁRIOS – IOF**

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas Títulos ou Valores Mobiliários – IOF é um tributo de competência da União, está relacionado no inciso V, do artigo 153, da Constituição da República e foi instituído pela Lei Federal número 8.894, de 21 de junho de 1994<sup>12</sup>.

O Código Tributário Nacional - CTN<sup>13</sup>, cumprindo disposição constitucional, identificou no seu artigo 63, quais são os fatos geradores dessa exação tributária. No artigo 64, do mesmo diploma legal, estão relacionadas as bases de cálculo de cada operação tributada pelo IOF e, por fim, o artigo 66 do CTN, determinou quem são os contribuintes deste imposto.

Deve ser ressaltado o caráter extrafiscal do IOF, visto ser um tributo utilizado pela União para controle da política monetária. Eduardo Moraes Sabbag<sup>14</sup>, discorrendo sobre o IOF, ressaltou que: “Tem função predominantemente extrafiscal, embora seja bastante significativa sua função fiscal, ensejando o recolhimento de somas consideráveis.”

Para viabilizar a função extrafiscal deste tributo, o legislador constituinte autorizou, no §1º, do artigo 153, da Carta Magna, o Poder

---

<sup>12</sup> VADE MECUM 2009, Editora Rideel.

<sup>13</sup> VADE MECUM 2009, Editora Rideel.

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo Moraes. *Direito Tributário*, p.389.

Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IOF.

Nos termos do Parágrafo Único, do artigo 1º, da Lei Federal número 8.894, de 21 de junho de 1994<sup>15</sup>, foi consignado que “O Poder Executivo, obedecidos os limites máximos neste artigo, poderá alterar as alíquotas do imposto tendo em vista os objetivos das políticas monetária e fiscal.”

De acordo com o parágrafo único, do artigo supra, fica claro que o exercício dessa autorização constitucional, não pode ser realizada indiscriminadamente, mas apenas, visando algum fim a ser atingido por intermédio das políticas monetária e fiscal.

Não obstante, deve ser ressaltada a indispensável necessidade de fundamentação do ato do Poder Executivo para exercer a faculdade de alterar a alíquota do IOF.

Hipótese diversa está relacionada com a intenção do chefe do Poder Executivo em majorar as alíquotas e bases de cálculo do IOF em situações que não visem atender os objetivos das políticas monetária e fiscal, ou seja, fora dos termos e condições legais, conforme delineado no §1º do artigo 153 da Constituição Federal.

---

<sup>15</sup> BRASIL. Lei 8.894/94. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

Nesse caso, somente por meio de lei, após um legítimo processo legislativo, observados todos os princípios constitucionais tributários garantidores dos direitos dos contribuintes seria possível majorar as alíquotas do IOF.

## **5 DA CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA – CPMF**

A extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF foi autorizada a sua instituição pela Emenda Constitucional número 12, de 15 de agosto de 1996, que incluiu o artigo 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT<sup>16</sup> e, foi instituída pela Lei Federal número 9.311 de 24 de outubro de 1996.

Por não ser objeto deste artigo a constitucionalidade ou não da ante mencionada Emenda, e sim, verificar se com a extinção da CPMF e conseqüente queda da arrecadação dos recursos públicos justificaria o aumento das alíquotas do IOF, necessário será apenas analisar a natureza jurídica desta contribuição.

As contribuições, conforme já demonstrado, é uma espécie tributária que tem como principal característica a vinculação dos recursos arrecadados a um fundo, órgão, entidade ou despesa específica.

A extinta CPMF foi, incontestavelmente, uma contribuição social. Em conformidade com tal entendimento, Roque Antonio Carraza<sup>17</sup>, onde este

---

<sup>16</sup> VADE MECUM 2009, Editora Rideel.

<sup>17</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 605.

ilustre jurista afirmou que: “A CPMF – sem dúvida, uma contribuição social para a Seguridade Social – “

Enfim, diante dos fatos acima expostos, não há como negar que, por ser a CPMF uma espécie tributária “contribuição social”, suas receitas, sem sombra de dúvidas, deveriam ser vinculadas a seguridade social.

## 6 DA CARACTERÍSTICA EXTRAFISCAL DE ALGUNS TRIBUTOS.

Os impostos, em regra, possuem natureza fiscal, ou seja, são utilizados pelos entes que compõem a federação Pátria para arrecadar recursos visando gerir o Estado.

Não obstante a característica fiscal dos impostos, existe também a característica extrafiscal, atributo este útil ao Poder Executivo para regular o mercado e intervir na economia.

Sobre a extrafiscalidade dos impostos, Roque Antonio Carraza<sup>18</sup>, afirma que:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Em função da característica extrafiscal de alguns impostos, está presente a autorização constitucional contida no § 1º, do artigo 153, da Constituição Federal, que faculta a alteração de suas alíquotas e bases de cálculo por meio de decreto do Poder Executivo.

A razão dessa autorização reside no fato de que, se os atos do Poder Executivo, por meio de decreto, visando intervir na economia através da

---

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 109.

alteração das alíquotas ou bases de cálculo de alguns impostos, tivessem de observar os princípios tributários da anualidade e anterioridade nonagesimal, expressos, respectivamente nas alíneas “b” e “c”, ambas do inciso III, do artigo 150, da Constituição da República, não haveria como atingir os objetivos almejados, pois, seriam manifestamente intempestivos seus efeitos.

Sobre a autorização constitucional conferida ao Poder Executivo para alterar as alíquotas e bases de cálculo dos impostos predominantemente extrafiscais, Eduardo de Moraes Sabbag<sup>19</sup>, explica que: “A razão de tal flexibilidade conferida ao Poder Executivo está no fato de que esses impostos têm caráter EXTRAFISCAL, possuindo função regulatória.”

---

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo Moraes. *Direito Tributário*, p.21.

## 7 DO ATO ADMINISTRATIVO

Inicialmente vale ressaltar que o decreto é espécie, da qual o ato administrativo é gênero, portanto, deve-se primeiro conceituar o ato administrativo.

Segundo Maria Sylvia<sup>20</sup>, inúmeros critérios têm sido adotados para definição do ato administrativo, porém, merecem realce os critérios subjetivo e objetivo.

Pelo critério subjetivo, orgânico ou formal, são atos administrativos os atos emanados de qualquer Órgão do Poder Executivo. Porém, o problema desse critério surge a partir do momento que deixa de fora os atos de caráter administrativo, proferidos pelo Poder Judiciário e Legislativo

Pelo o critério objetivo, funcional ou material, o ato administrativo é somente aquele praticado no exercício concreto da função administrativa, seja ele editado pelo Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário na satisfação dos interesses públicos preestabelecidos em lei.

No intuito de melhorar e aperfeiçoar o conceito de ato administrativo, através do critério objetivo, essa ilustre doutrinadora<sup>21</sup>, assevera que:

Pode-se dizer que o critério objetivo é o que preferem os doutrinadores na atualidade; mas como ele é insuficiente, procuram acrescentar novos elementos ao conceito para permitir identificar, dentre os atos praticados no exercício da função administrativa, aqueles que podem ser considerados **atos administrativos propriamente ditos**, surgindo uma série de **concepções mistas**, que combinam diferentes critérios.

---

<sup>20</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, p. 192.

<sup>21</sup> *Idem. Ibidem.* p. 194.

Enfim, de acordo com as críticas acima apontadas, Maria Sylvia<sup>22</sup> defende que, para definir o ato administrativo é necessário considerar os seguintes dados: Declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes, presença do regime jurídico administrativo, produção de efeitos jurídicos imediatos, sujeito a controle judicial, e, por fim, sujeição à lei.

Finalmente, após toda argumentação exposta, Maria Sylvia<sup>23</sup> define o ato administrativo nos seguintes termos: “É a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.”

Por sua vez, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>24</sup>, em sua preciosa lição, conceitua o ato administrativo como:

É a declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Devidamente conceituado o ato administrativo, deve ser analisado um de seus elementos, ou seja, a forma do ato administrativo.

A definição do elemento forma do ato administrativo, segundo Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino<sup>25</sup> se apresenta nos seguintes termos:

---

<sup>22</sup> *Idem. Ibidem.* p. 195.

<sup>23</sup> *Idem. Ibidem.* p. 196.

<sup>24</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.366.

<sup>25</sup> ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*. p. 316.

É o revestimento exteriorizador do ato administrativo, constituindo, segundo Hely Lopes Meirelles, requisito vinculado e imprescindível à validade do ato. Todo ato administrativo é, em princípio, formal e a forma exigida pela quase sempre é escrita.

Quanto ao elemento forma, podemos destacar o decreto, visto ser a maneira pela qual são exteriorizados os atos administrativos do chefe do Poder Executivo.

Na precisa lição de Maria Sylvia<sup>26</sup>, decreto é “a forma de que se revestem os atos individuais ou gerais, emanados pelo Chefe do Poder Executivo”

Marçal Justen Filho<sup>27</sup> conceitua decreto como:

ato administrativo unilateral pelo qual o Chefe do Executivo (federal, estadual, distrital ou municipal) exercita competência administrativa que demande forma escrita, para a qual não seja adequada outra forma específica.

Deve ser ressaltado que o decreto pode conter regras gerais e abstratas que se dirigem a todas as pessoas que se encontram na mesma situação ou pode dirigir-se a pessoa ou grupo de pessoas determinadas. Nesse caso o decreto possui efeito concreto.

Segundo a ilustre doutrinadora<sup>28</sup> supra identificada, “o decreto só pode ser considerado ato administrativo propriamente dito quando tem efeito concreto.”

---

<sup>26</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo. p. 233.

<sup>27</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo, p.310.

<sup>28</sup> *Idem. Ibidem.* p. 233

## **8 OS PRESSUPOSTOS DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO**

A Constituição da República, no §1º, do artigo 153, autorizou o Poder Executivo, a alterar as alíquotas e bases de cálculo de alguns impostos por meio de decreto.

O decreto por ser um ato administrativo formal, de competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo, terá sua utilização legitimada a partir do momento em que o ordenamento jurídico não determinar outra espécie normativa adequada para o exercício de suas funções.

Algumas considerações sobre os pressupostos de validade do ato administrativo devem ser feitas.

O ilustre jurista Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>29</sup> discorrendo sobre o tema, faz uma sistematização dos atos administrativos, relaciona e identifica seus elementos e pressupostos, sendo este último subdividido em pressupostos de existência e de validade.

Condicionante da lisura jurídica do ato administrativo em relação aos pressupostos de validade, entre eles o “motivo”, é definido como: o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato.

---

<sup>29</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.366.

Em relação ao pressuposto motivo (pressuposto de validade do ato), este pode estar previsto em lei ou não. Caso esteja previsto em lei, o agente só pode praticar o ato se houver correspondência com a situação abstratamente prevista na norma.

Quando não há previsão expressa, cabe ao agente público escolher o motivo necessário a prática do ato, desde que esse motivo esteja adequado aos interesses buscados pela lei e, no caso do IOF, o motivo, por disposição legal, só pode estar relacionado a algum objetivo a ser atingido por intermédio das políticas monetária e fiscal.

E, por fim, dentre as formas aptas para auferir a constitucionalidade e legalidade do ato administrativo, deve-se verificar a correspondência do motivo existente (escolhido pelo agente público) com o motivo previsto em lei ou adequado aos interesses da lei, caso aquele não esteja expressamente previsto.

## 9 A MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

Sendo o motivo uma situação externa ao agente que autoriza a prática de um ato, a motivação corresponde a formalização do motivo que ensejou a prática do ato administrativo.

Na verdade, a motivação, integrando a natureza do ato, qualifica a atuação pública, dando ao menos condição de legitimidade.

Com fundamento na precisa lição de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho<sup>30</sup>, podemos destacar o seguinte ensinamento:

Assim não fosse, não haveriam no Direito Administrativo princípios civis ou comerciais a obedecer, regulando direta ou indiretamente a atividade administrativa, a motivação estabelecendo vínculos que tornam o ato existente e suficiente na categoria.

A motivação para Marçal Justen Filho<sup>31</sup>: “..se relaciona com à forma do ato administrativo e consiste na exposição formal do ato.”

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>32</sup> afirma que: “A motivação integra a “formalização” do ato, sendo um requisito formalístico dele.”

Em complementação ao acima exposto, mais uma vez, utilizando os ensinamentos de Maria Sylvia<sup>33</sup>, que, discorrendo sobre o tema leciona-nos que:

---

<sup>30</sup> FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos Administrativos*. p. 6.

<sup>31</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. p.296.

<sup>32</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.382.

...Motivação é a exposição dos motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram....A motivação diz respeito as formalidades do ato, que integram o próprio ato, vindo sob a forma de “consideranda”....O importante é que o ato possa ter a sua legalidade comprovada.

A motivação, assim, pertence à instrumentação do ato administrativo, depreende-se do processo criador normativo, porque o ato para realizar a função pública, deve ser coerente na formação com as manifestações exteriores provocadas.

Finalmente, deve ser enfatizado o ensinamento de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho<sup>34</sup>, nos seguintes termos: “No sentido preciso, “todo ato administrativo deve ter um móvel, de causa jurídica, que pode ser exteriorizado não somente para conhecimento dos afetados, senão para garantia de legitimidade do mesmo.”

---

<sup>33</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*. p. 210.

<sup>34</sup> FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos Administrativos*, p. 137.

## 10 O DEVER DE MOTIVAR O ATO ADMINISTRATIVO

A motivação, além de traduzir conveniência ou oportunidade, principalmente nos atos políticos de governo e discricionários, é uma exposição de motivos e causas, predominando na motivação, valores conhecíveis quanto à determinação, fundamentação e intuito administrativo. Por isso, inevitável é o dever de motivar.

Como os agentes públicos, no exercício de suas funções, agem em nome da coletividade, torna-se indispensável, em nome do interesse público envolvido, a motivação dos atos administrativos.

Celso Antonio Bandeira de Melo<sup>35</sup>, afirma que: “..a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea a prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral...”

Na lei n. 9.784/99<sup>36</sup>, o princípio da motivação é previsto no artigo 2º., *caput*, havendo, no parágrafo único, inciso VII, exigência de “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”. Além disso, o artigo 50 estabelece a obrigatoriedade de motivação, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando: “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções.”

Maria Sylvia<sup>37</sup>, sabidamente afirma que:

...as hipóteses em que a motivação é obrigatória, em regra, dizem respeito aos atos que, de alguma forma, afetam direitos ou interesses

---

<sup>35</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.382.

<sup>36</sup> BRASIL. Lei 9.784/99. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

<sup>37</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*. p. 82.

individuais, o que está a demonstrar que a preocupação foi muito mais com os destinatários dos atos administrativos do que com o interesse da própria administração.

Manoel de Oliveira Franco Sobrinho<sup>38</sup> leciona-nos que:

Tão importante é a motivação que a falsa causa ou a falta de causa provocam os meios probatórios, por meio dos quais se avalia a motivação, a fim de verificar se é ou não suficiente, se satisfaz ou não a lei e as finalidades previstas.

A exigência de que o ato tenha motivação, quer nos considerandos ou quer na própria enunciação, consagra não só o que manda a lei. Resguarda também os meios apontados porque fixa os limites jurídicos de competência administrativa.

Inevitável enfatizar que o dever de motivar não pode ser afastada em relação aos atos administrativos relacionados a matéria tributária.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal<sup>39</sup>, no Recurso Extraordinário número 228.063-1/PB, por meio do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, em parte abaixo transcrito, consignou que:

DECISÃO: RE, a, contra acórdão do TRF/5ª Região que tem a seguinte ementa: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL. ATIVIDADE VINCULADA. - A faculdade atribuída ao Poder Executivo para alterar alíquotas dos impostos com finalidade extrafiscal, nos termos do Art. 153, § 1º da CF/88, não consubstancia poder discricionário, pelo que há de ser exercida, sempre, fundamentadamente. - Fundamentação genérica, como a que diz ser a alteração necessária para ajustar o imposto aos

---

<sup>38</sup> FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos Administrativos*, p. 133.

<sup>39</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Tributário*. Recurso Extraordinário. RE n. 228.063-1/PB, Voto Relator Sepúlveda Pertence.

objetivos da política cambial e do comércio exterior, converte aquela faculdade em poder discricionário, a permitir que o Executivo altere as alíquotas sempre que o deseje, sem que se possa exercer qualquer controle quanto à efetiva presença das condições legais autorizadoras da alteração. - Para a validade do ato que altera alíquotas de impostos ditos flexíveis é indispensável a indicação objetiva da condição factual que está a ensejar tal alteração.

## 11 A FINALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Para que haja uma total compreensão da lei, não basta analisar apenas o seu texto, em sua literalidade, necessário se faz compreender qual foi o objetivo do legislador por ocasião da elaboração da norma.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>40</sup>, afirma que: “Não se compreende uma lei, não se entende uma norma, sem entender qual seu objetivo. Onde, também não se aplica uma lei corretamente se o ato de aplicação carecer de sintonia com o escopo por ela visado.”

A finalidade do ato administrativo é o bem jurídico visado pela norma, é o resultado previsto legalmente como correspondente à tipologia do ato administrativo, consistindo no alcance dos objetivos por ele comportados.

Este mesmo autor<sup>41</sup>, discorrendo sobre a finalidade do ato administrativo, citou a seguinte afirmação, proferida por Eduardo García de Enterría, nos seguintes termos: “os poderes administrativos não são abstratos, utilizáveis para qualquer finalidade; são poderes funcionais, outorgados pelo ordenamento em vista de um fim específico, com o quê apartar-se do mesmo obscurece sua fonte de legitimidade.”

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo<sup>42</sup> afirmam que: “A finalidade é também um requisito sempre vinculado e é idêntico para todo e qualquer ato

---

<sup>40</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, p.74.

<sup>41</sup> *Idem. Ibidem*, p.386.

<sup>42</sup> ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Administrativo*, p. 315.

administrativo, vale dizer, o fim almejado por qualquer ato administrativo é o fim de interesse público.”

Em termos mais concisos, porém não menos brilhante, Maria Sylvia<sup>43</sup> define a finalidade do ato administrativo como “o resultado que a administração quer alcançar com a prática do ato.”

Tanto o motivo, quanto a finalidade contribuem para a formação da vontade da Administração: diante de certa situação de fato ou de direito (motivo), a autoridade pratica certo ato (objeto) para alcançar determinado resultado (finalidade).

Essa mesma ilustre doutrinadora<sup>44</sup>, mais uma vez, irretocavelmente, acrescenta-nos o seguinte ensinamento:

Pode-se falar em **fim** ou **finalidade** em dois sentidos diferentes:

1. em sentido amplo, a finalidade corresponde à consecução de um resultado de interesse público; nesse sentido, se diz que o ato administrativo tem que ter **finalidade pública**;
2. em sentido restrito, finalidade é o resultado específico que cada ato deve produzir, conforme definido na lei; nesse sentido, se diz que a finalidade do ato administrativo é sempre a que decorre explícita ou implicitamente na lei.

Finalmente, deve ser asseverado que é o legislador que define a finalidade que o ato administrativo deve alcançar, não havendo liberdade de opção para a autoridade administrativa.

---

<sup>43</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*. p. 82.

<sup>44</sup> *Idem. Ibidem*. p.209.

## 12 O DESVIO DE FINALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO

Trata-se do desvio de poder ou desvio de finalidade, definido no artigo 2º, parágrafo único, alínea “e”, da Lei n. 4.717/65<sup>45</sup> como aquele que se verifica quando “o agente pratica ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”

Explicitando melhor a conceituação de desvio de finalidade, Maria Sylvia<sup>46</sup> observa que:

Mais uma vez, o conceito legal está incompleto. Visto que a finalidade pode ter duplo sentido (amplo e restrito), pode-se dizer que ocorre o desvio de poder quando o agente pratica o ato com inobservância do interesse público ou com objetivo diverso daquele previsto explícita ou implicitamente na lei. O agente **desvia-se** ou **afasta-se** da finalidade que deveria atingir para alcançar resultado diverso, não amparado pela lei.

Ocorre desvio de finalidade, portanto, a invalidação do ato, a partir do momento que o agente exerce a competência legalmente outorgada para praticar um ato com finalidade diversa da prevista em lei.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>47</sup> ressalta que:

Há, em conseqüência, um mal uso da competência que o agente possui para praticar atos administrativos, traduzindo na busca de uma finalidade que simplesmente não pode ser buscada ou, quando possa, não pode sê-lo através do ato utilizado.

Sabidamente, conclui<sup>48</sup>:

---

<sup>45</sup> BRASIL. Lei 4.717/69. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

<sup>46</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo. p. 242.

<sup>47</sup> *Idem. Ibidem*, p.387.

Sucintamente, mas de modo preciso, pode-se dizer que ocorre desvio de poder quando um agente exerce uma competência que possuía (em abstrato) para alcançar uma finalidade diversa daquela em função da qual lhe foi atribuída a competência exercida.

O referido desvio de finalidade, especificamente, quanto a majoração do IOF em razão da extinção da CPMF, também já foi objeto de impugnação junto a Suprema Corte.

Boverio<sup>49</sup> advoga pela tese de desvio de finalidade nos seguintes termos:

A nova sistemática de alíquotas do IOF inaugurada a partir de 03 de janeiro de 2008, não foi definida em lei. Sua implementação definiu-se mediante decretos presidenciais (Decretos n. 6.339/2008 e Decreto n. 6.345/2008, sem base em lei anterior. Como se extrai do próprio texto normativo, aponta-se o artigo 153, §1º, da Carta Política como sustentáculo da medida editada. O referido preceito constitucional encontra-se vazado nos seguintes termos:

Art. 153.....

.....

§1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Trata-se, sem dúvida, de comando que institui ressalva ao princípio da estrita legalidade tributária, inscrito no art. 150, I, da Constituição. Ou seja, admite-se, em caráter excepcionalíssimo, que os impostos relacionados no §1º do art. 153, possam ter suas alíquotas majoradas sem lei, bastando mero Decreto.

Cumpra, porém, saber qual a *ratio* subjacente a esta dispensa de atuação do Poder legislativo. Ocorre que os impostos elencados no comando constitucional – impostos de importação e exportação, IPI e IOF – atuam como **elementos de regulação da economia**,

<sup>48</sup> *Idem. Ibidem*, p.387.

<sup>49</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ações. Petição Inicial, ADIN n. 4002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 11/01/2011.

**notadamente de ajuste da balança comercial.** Trata-se de tributos que **assumem forte conotação extrafiscal, ou seja, que não tem como função precípua a arrecadação, mas o desenvolvimento da economia.** a necessidade muitas vezes imediata de uso extrafiscal desses instrumentos tributários acaba não se afeiçoando à morosidade do *iter* legislativo. Desse modo, o constituinte autorizou que suas alíquotas fossem modificadas com base em simples ato do Poder Executivo.

Nesse sentido é a jurisprudência desta Excelsa Corte, conforme se depreende das manifestações dos eminentes Ministros PAULO BROSSARD e CARLOS VELLOSO:

Se hoje convém ao País redução de imposto ou até sua isenção, amanhã poderá ser necessário elevá-lo fortemente. E essas medidas têm de ser tomadas com rapidez, pois é movediça a conjuntura a ser enfrentada e muitas vezes reflexo de fatores que ocorrem no outro lado do mundo

É a razão por que a Constituição faculta ao Poder Executivo, “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos” de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, art. 153, §1º, novidade introduzida com a Emenda n. 18, art. 7º, §1º, de 1965, à Constituição de 1946.

É dizer, no que concerne aos impostos de importação (inc. I do art. 153), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (inc. II do art. 153), IPI (inc. IV do art. 153) e IOF (inc. V, do art. 153), a Constituição excepciona o princípio da legalidade relativamente à majoração de alíquota. É que tais impostos têm natureza extrafiscal. São mais instrumentos de realização de políticas governamentais e menos forma de arrecadação ou de ingresso de dinheiro nos cofres públicos.

A justificativa para eventual majoração de tais impostos “regulatórios” – como o IOF – deve fundar-se necessariamente na readequação ou no reequilíbrio da balança comercial ou, no máximo, no controle de mercado de capitais. Segundo ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA, trabalha-se com flexibilidade dos impostos sobre transações financeiras como instrumento de controle do mercado de capitais. Para o ilustre constitucionalista, é condenável exigir os impostos sobre transações financeiras e exportações, porque recaem sobre valores que não expressam de forma alguma a capacidade de contribuir para os cofres públicos, sendo, entretanto, excelentes meios de formação de reserva monetária.

Em suma, prepondera no IOF – a exemplo dos demais impostos mencionados no art. 153, § 1º., da Constituição – a finalidade extrafiscal. A justificativa para sua majoração, como salienta o eminente Ministro Marco Aurélio, *é inerente ao próprio tributo, no que se busca uma equação mais favorável na balança comercial.*

Ocorre, porém, que, no presente caso, a nova sistemática de alíquotas do IOF – implicou significativo aumento de tributação – teve como finalidade incrementar substantivamente a arrecadação. Ou seja, os Decretos n. 6.339/2008 e 6.345/2008 majoraram o imposto sobre diversas operações exclusivamente em virtude de seus efeitos fiscais, e não extrafiscais.

A mitigação do princípio da reserva legal – como se viu – somente se justifica em virtude do caráter extrafiscal do imposto. O seu desvirtuamento, mediante utilização com fins arrecadatórios (segundo expressamente confessado por seus artífices), implica claro desvio de finalidade, ofensivo ao princípio da proporcionalidade (art. 5º. LIV, da Constituição). Em outras palavras, a majoração do imposto unicamente para fins de ingresso de receita ao erário implica a inadequação do art. 153, §1º., da Constituição, em razão da divergência de finalidade, determinando a necessidade de sua aprovação mediante lei formal. A excepcionalidade constitucional à legalidade tributária – que merece interpretação restritiva, segundo os cânones da hermenêutica – só tem lugar em face d uso extrafiscal do tributo.

A inconstitucionalidade de norma tributária por desvio de finalidade é ademais, admitida pela autorizada doutrina de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR:

No caso dos impostos haverá inconstitucionalidade por desvio de finalidade quando e se a lei instituidora do imposto pretender alcançar objetivo diverso do que lhe foi dado pela norma constitucional atribuidora de competência, com o fito de provocar finalidade prevista para outro tipo de tributo, adequada a este em virtude dos correspondentes meios. Por exemplo, tendo função exclusivamente fiscal, não poderia ser utilizado pelos Estados para intervir no domínio econômico, portanto, com finalidade regulatória(...)

(...) Realmente, se o fato gerador, a base de cálculo ou a alíquota de determinado imposto são concebidos (estruturados) em descompasso com sua finalidade própria, de modo a provocar uma finalidade própria de outro tributo, há desvio de finalidade de lei.

In caso, a hipermajoração do IOF, promovida pelos Decretos n. 6.339/2008 e n. 6.345/2008, com o objetivo de reposição de parte da arrecadação propiciada pela extinta CPMF implica utilizar tributo de finalidade regulatória para objetivos diversos daqueles que se extrai de seu figurino constitucional. É o inverso do exemplo trazido por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR. Cuida-se, aqui, do uso do tributo de função extrafiscal para fins fiscais que não lhe são próprios. Clara está a inconstitucionalidade por desvio de finalidade.

Enfim, o que importa é que não existe qualquer liberdade do administrador, e a busca de fim diverso do estabelecido (expressa ou implicitamente) na lei implica nulidade do ato por desvio de finalidade.

## CONCLUSÃO

Ao término deste estudo, conclui-se que a pesquisa sobre a legalidade e constitucionalidade da majoração da alíquota do IOF como instrumento de recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF suscitou questionamentos jurídicos, inclusive perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 4002.

A presente pesquisa partiu das seguintes premissas: A uma, que o IOF é um imposto de caráter predominantemente regulatório, utilizado pelo Poder Executivo para intervir e regular a economia, a duas, por não ter havido nenhum fato econômico relevante anterior a 03 de janeiro de 2008 e, finalmente, porque neste mesmo período houve a derrota do Governo Federal na questão da prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF no Congresso Nacional.

Portanto, não houve como deixar de associar e pesquisar o aumento das alíquotas do IOF em virtude da não prorrogação da CPMF.

Para esclarecimento do problema, inicialmente, necessário se fez a definição de tributo e sua função para o Estado.

Outrossim, também foi conceituada a espécie tributária “imposto”, a partir dos critérios utilizados por Paulo de Barros . Viu-se também que os

recursos arrecadados através da espécie tributária “imposto”, não possuem qualquer vinculação com qualquer atividade estatal, e por fim, verificou-se a competência legislativa distribuída entre as pessoas políticas de direito constitucional interno para instituição de cada exação.

Posteriormente, foi analisada a espécie tributária “contribuições”, a exclusividade da União para sua instituição, salvo exceção expressa contida no §1º, do artigo 149, da Constituição Federal de 1988.

Verificou-se que, diferentemente dos impostos, os recursos arrecadados com as contribuições devem ser destinados a um fundo, órgão ou despesa específica, porém, podem ter as mesmas bases de cálculo e fatos geradores próprios dos impostos.

Especificamente em relação ao imposto IOF, conforme os ensinamentos de Sabbag, este tributo é utilizado pela União para controle da política monetária. Este Autor ressaltou que o IOF tem função predominantemente extrafiscal, embora seja bastante significativa sua função fiscal, ensejando o recolhimento de somas consideráveis aos cofres públicos.

Para viabilizar a função extrafiscal deste tributo, o legislador constituinte autorizou, no §1º, do artigo 153, da Carta Magna, o Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IOF por meio de decreto.

Viu-se que a extinta CPMF foi incontestavelmente, uma “contribuição”. Em conformidade com tal entendimento, ficou estabelecido que a CPMF, sem dúvida, foi uma contribuição social para a Seguridade Social.

Por ser o decreto espécie, da qual o ato administrativo é gênero, necessário se fez conceituar o ato administrativo, e, na presente pesquisa, adotou-se a definição utilizada por Maria Sylvia.

Portanto, decreto pode ser conceituado como a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.

Ocorre que, para a publicação do decreto pelo Chefe do Poder Executivo, sua utilização só será legitimada a partir do momento em que o ordenamento jurídico não determinar outra espécie normativa adequada para o exercício de suas funções.

Viu-se que, para a validade do ato administrativo, indispensável é o atendimento de seus pressupostos de validade, entre eles o motivo e, dentre as formas aptas para auferir a constitucionalidade e legalidade do ato administrativo, deve-se verificar a correspondência entre o motivo existente (escolhido pelo agente público) com o motivo previsto em lei ou adequado aos interesses da lei, caso aquele não esteja expressamente previsto.

No caso da presente pesquisa, verificou-se que o motivo de majoração da alíquota do IOF, ou seja, recuperação de receita tributária, não

se coadunou com o motivo prescrito na lei para alteração da referida alíquota, ou seja, atendimento da política monetária.

E não é só,

Quem define a finalidade do ato administrativo é o legislador e, portanto, não há liberdade de opção para a autoridade administrativa, senão a consecução do fim previsto na lei.

Também foi verificado que a finalidade (em sentido estrito) do ato administrativo é o resultado específico que cada ato deve produzir, conforme definido na lei; nesse sentido, se diz que a finalidade do ato administrativo é sempre a que decorre explícita ou implicitamente na lei.

Finalmente, para que fosse possível responder e concluir a presente pesquisa, houve a necessidade de argumentar sobre o desvio de finalidade do ato administrativo.

A partir do momento que ocorre desvio de finalidade, surge, portanto, a invalidação do ato. É o momento em que o agente exerce a competência legalmente outorgada para praticar um ato administrativo com finalidade diversa da prevista em lei.

No desvio de finalidade, há, em consequência, um mal uso da competência que o agente possui para praticar atos administrativos, traduzindo na busca de uma finalidade que simplesmente não pode ser buscada ou, quando possa, não pode sê-lo através do ato utilizado.

Mais precisamente, pode-se dizer que ocorre desvio de poder quando um agente exerce uma competência que possuía (em abstrato) para alcançar uma finalidade diversa daquela em função da qual lhe foi atribuída a competência exercida.

Portanto, em que pese a análise da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, o pesquisador do presente trabalho pede vênias para discordar de seu julgamento e decisão e, inegavelmente afirmar que a majoração da alíquota do IOF como instrumento de recuperação das receitas perdidas em razão da extinção da CPMF foi ilegal e inconstitucional, por ter o Chefe do Poder Executivo incorrido, claramente, em desvio de finalidade, inobservância do comando legal relativo a matéria e, conseqüentemente, desatendimento do prescrito na Constituição da República.

A majoração da alíquota do IOF, segundo comando legal, só pode ser alterada, por decreto, para atendimento da política monetária, não para recuperação de receita tributária.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. 13ª ed. Niterói-RJ: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Lei n. 4.717/69**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

BRASIL. **Lei n. 8.894/94**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

BRASIL. **Lei n. 9.784/99**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10/01/2011.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tributário. Recurso Extraordinário. RE n. 228.063-1/PB, Voto Relator Sepúlveda Pertence.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tributário. ADIN n. 4002. BOVERIO, Thiago Ferandes. Ações. Petição Inicial, Disponível em: <http://www.stf.jus.br>, em 11.01.2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito Administrativo**, 22 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Atos Administrativos**, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1980.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**, 4ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21ª ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

VADE MECUM 2009, Editora Rideel.