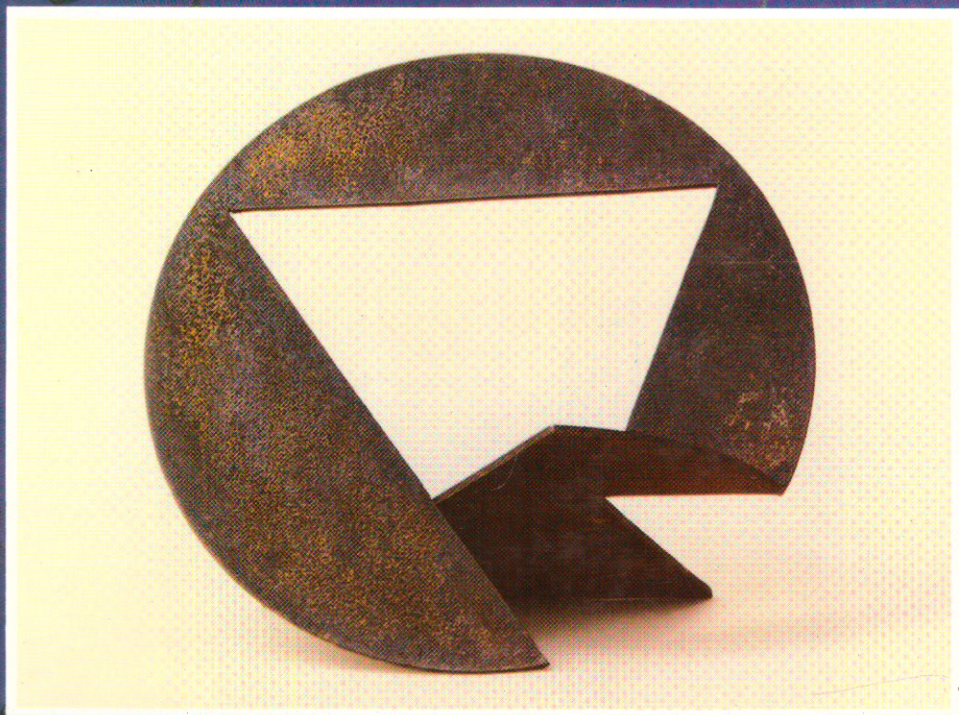


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



79

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

79

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(ABRIL - 2002)



Amílcar de Castro
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição (fotografada
por Francisco Lobello).

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75.
Complete sua coleção.

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



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

SUMÁRIO

Doutrina

- A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- ICMS - responsabilidade fiscal e criminal do estabelecimento vendedor no regime FOB - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 19
- A imunidade e a espécie legislativa contida no art. 150, VI, c da Constituição - lei complementar ou lei ordinária? - *Carlos André Ribas de Mello* 24
- Insuficiência de bens na execução - *Carlos Henrique Abrão* 35
- A indevida sucumbência na desistência de demandas face adesão ao programa de recuperação fiscal (Refis) - *Carlos Henrique da Fonseca* 38
- A interpretação razoável da norma como excludente das multas tributárias - *Eduardo Fortunato Bim* 41
- O furto e o roubo diante da legislação do IPI - *Guilherme Cezaroti* 49
- Os empréstimos compulsórios - *Hugo de Brito Machado* 60
- Imposto de renda, base de cálculo e as perdas e prejuízos compensáveis - *João Luiz Coelho da Rocha* 70
- A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - *Marciano Seabra de Godoi* 75
- IPI: direito de crédito presumido em operações com incidência de alíquotas distintas e sucessivamente progressivas - aplicação do princípio da não-cumulatividade - *Roberto Moreira Dias* 86

Pareceres

- Os tributos e a composição da remuneração do comissionário - *Eduardo Marcial Ferreira Jardim* 92
- Resultado de equivalência patrimonial e opção pelo lucro presumido - *Gabriel Lacerda Troianelli* 104
- Imunidade das entidades fechadas de previdência privada à luz de decisões da Suprema Corte - *Ives Gandra da Silva Martins* 120
- Relações tributárias entre controladoras e controladas com vantagens fiscais - elisão lícita de tributos - *Sacha Calmon Navarro Côelho e Misabel Abreu Machado Derzi* 130
- Contribuição ao FGTS - LC 110 - natureza jurídica - contribuição social - *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* 152

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Cofins e PIS - base de cálculo - valores transferidos para outra pessoa jurídica - subempreitada - período de fevereiro/1999 a setembro/2000 (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 162
- Cofins - isenção - sociedade de serviços profissionais - LC 70 - irrevogabilidade por lei ordinária (STJ - 2ª Turma) 163
- Contribuição ao Sebrae - desnecessidade de filiação ou vinculação à destinatária (TRF da 4ª Região - 1ª Seção) 166

Os Empréstimos Compulsórios

Hugo de Brito Machado

1. Fundamento Constitucional

1.1. A Emenda 18

Até o advento da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição Federal não se conhecia no Brasil norma da Constituição cuidando dos empréstimos compulsórios, embora estes já fossem praticados até com certa frequência. A referida Emenda, editada em 1965, estabeleceu que *somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório*.¹

Nesse dispositivo da Emenda 18 tinha fundamento o art. 15, como de resto todo o Código Tributário Nacional. Com o advento da Constituição de 1967 esse dispositivo perdeu, em parte, a vigência, porque não foi totalmente recepcionado.

1.2. A Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e, ainda, b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, neste último caso com obediência ao princípio da anterioridade tributária.²

Esse dispositivo, como se vê, dá fundamento constitucional às normas dos incisos I e II, do art. 15, do CTN, que estabelecem como hipóteses de instituição do gravame a guerra externa, ou sua iminência, e a calamidade pública. Resta sem fundamento constitucional a norma do inciso III, sendo inadmissível falar-se, portanto, em empréstimo compulsório em face de *conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo*.

Ressalte-se que, na proposta de emenda constitucional enviada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, para reforma do Sistema Tributário, consta dispositivo restabelecendo a hipótese de *conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo*, para a instituição de empréstimo compulsório. Este ponto da proposta, porém, parece ter sido objeto de pronta rejeição no Congresso. Por outro lado, o



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Emenda Constitucional nº 18, de 1965, art. 4º.

² Constituição Federal de 1988, art. 148.

relator da matéria, Deputado Mussa Demes, acolheu proposta o Deputado Delfim Neto segundo a qual fica a União proibida de instituir empréstimo compulsório enquanto estiver inadimplente em relação ao anterior. Cuida-se de solução inteligente, porque preserva o empréstimo compulsório, que na verdade é um valioso instrumento para a administração das finanças públicas, e faz com que ele seja o que realmente é, um *empréstimo*, em vez de um *imposto*, como na prática tem sido.

1.3. Natureza jurídica

1.3.1. O regime jurídico específico

Definir a natureza jurídica de alguma coisa, repita-se, é definir quais as normas jurídicas a esta se fazem aplicáveis. Definir o seu regime jurídico. Assim, definir a natureza jurídica do empréstimo compulsório nada mais é do que definir quais as normas de nosso sistema jurídica e estes são aplicáveis.

A natureza jurídica do empréstimo compulsório tem sido objeto de profundas divergências, mas a maioria dos tributaristas brasileiros tem afirmado ser o empréstimo compulsório um tributo. O Supremo Tribunal Federal, todavia, entendeu não se tratar de tributo e essa orientação foi consagrada na súmula de sua jurisprudência predominante.³ Também o antigo Tribunal Federal de Recursos adotou o mesmo entendimento quando sumulou sua jurisprudência no sentido de que “o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade.”⁴

A vigente Constituição Federal, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário, estabelece que a União poderá instituir empréstimos compulsórios, a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Neste último caso, a instituição do empréstimo há de respeitar o princípio da anterioridade. Estabelece ainda que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.⁵ Vê-se, portanto, que os empréstimos compulsórios, no Direito positivo brasileiro, têm regime jurídico constitucional próprio. Não se confundem com nenhum dos tributos que integram nosso sistema tributário, sendo razoável, assim, concluir-se que na verdade não são tributos.

Podemos concluir, portanto, que o empréstimo compulsório tem regime jurídico específico, que não se confunde com o regime jurídico do imposto, nem de qualquer outro tributo.

O Professor Valdir de Oliveira Rocha, depois de citar as valiosas manifestações de Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, no sentido da natureza tributária dos empréstimos compulsórios, esclarece, com inteira propriedade,

³ Estabelece a Súmula nº 418, do Supremo Tribunal Federal:

“O empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.”

⁴ Tribunal Federal de Recursos, Súmula nº 236.

⁵ Constituição Federal, art. 148, parágrafo único.

“que a localização topográfica de um instituto dentro de um livro, capítulo, seção ou qualquer divisão apartada de lei ou da Constituição, pode contribuir na identificação do regime jurídico a que se submete; pode contribuir, mas não identifica necessariamente”.⁶

E adiante assevera, com toda razão:

“Fossem tributos os empréstimos compulsórios, como previstos na Constituição de 1988, e seria preciso entendê-los, entretanto, como excepcionados da generalidade dos princípios e normas de imposição aplicáveis aos tributos. Este me parece ser o ponto decisivo para identificação da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, conferida pela Constituição.”⁷

1.3.2. *Empréstimo e receita pública*

O regime jurídico do empréstimo contém norma que o faz essencialmente diferente do regime jurídico da receita. Kiyoshi Harada aponta, com propriedade, essa distinção, ensinando:

“O empréstimo público não se confunde com a receita pública, que pressupõe o ingresso de dinheiro aos cofres públicos, sem qualquer contrapartida, ou seja, corresponde a uma entrada de dinheiro que acresce o patrimônio do Estado. O empréstimo público não aumenta o patrimônio estatal, por representar mera entrada de caixa com a correspondência no passivo. A cada soma de dinheiro que o Estado recebe, a título de empréstimo, corresponde uma contrapartida no passivo, traduzida pela obrigação de restituir dentro de determinado prazo.”⁸

Essa mesma distinção é apontada por Soares Martínez, reportando-se ao imposto que, em suas palavras, “tem por fim a realização de uma receita pública e não depende de outros vínculos jurídicos, nem determina para o sujeito ativo respectivo qualquer dever de prestar específico”.⁹

No mesmo sentido manifesta-se o Professor Nuno de Sá Gomes:

“A prestação satisfeita a título de *imposto* é *definitiva* e sem contrapartida no sentido de que não dá direito ao devedor que a pagou a *restituição*, *reembolso*, *retribuição* ou *indenização*, a cargo do credor tributário.

Esta característica, como vamos ver, leva-nos a distinguir o imposto dos *empréstimos públicos*, mesmo *forçados*, da *requisição administrativa*, da *nacionalização*, da *expropriação por utilidade pública*, que sempre darão origem a *prestações* desse tipo, conforme os casos, a que o ente público ficará adstrito.”¹⁰

José Casalta Nabais também qualifica o imposto como uma prestação definitiva, que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indenização.¹¹

Dino Jarach, estudando os empréstimos forçados, admite o caráter tributário destes, que surge precisamente da coerção, posto que a lei estabelece um pressuposto

⁶ Valdir de Oliveira Rocha, “Os Empréstimos Compulsórios e a Constituição de 1988”, em *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Brasília, ano 29, nº 113, jan/mar. 1992, p. 206.

⁷ Valdir de Oliveira Rocha, “Os Empréstimos Compulsórios e a Constituição de 1988”, em *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Brasília, ano 29, nº 113, jan/mar. 1992, p. 206.

⁸ Kiyoshi Harada, *Compêndio de Direito Financeiro*, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 82.

⁹ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra (Portugal), 1995, p. 27.

¹⁰ Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa, março/1998, p. 63.

¹¹ José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 224.

de fato que, uma vez concretizado, faz nascer a obrigação de conceder o empréstimo. Mesmo assim, esclarece que a diferença entre o empréstimo e o imposto consiste em que no primeiro, e não no segundo, o governo assume as obrigações referentes aos juros, amortização e extinção da dívida em seu vencimento. Em suas palavras:

“El carácter tributario surge precisamente de la coerción de la suscripción, a través de la ley que lo establece. Como en el impuesto, hay un presupuesto de hecho definido en el texto legal que, al verificarse en la realidad de los hechos del caso concreto, da nacimiento a la obligación de suscribir el empréstimo en la cantidad, precio y demás condiciones que la ley fije o autorice al poder público a fijar.

La diferencia entre el empréstimo forzoso y el impuesto consiste en que en el primero, e no en el segundo, el gobierno asume las obligaciones referentes a intereses, amortización y extinción de la deuda a su vencimiento.”¹²

1.3.3. Destinação e restituição

Os autores que afirmam ser o empréstimo compulsório um tributo utilizam geralmente o art. 4º do Código Tributário Nacional, argumentando ser irrelevante para a determinação da natureza específica do tributo a destinação do produto de sua arrecadação. Não nos parece aceitável tal argumento, pelo menos por duas razões.

Primeira, a de que a norma do art. 4º do Código Tributário Nacional não se refere à determinação da natureza tributária de uma receita, mas à determinação da natureza jurídica específica do tributo, o que é coisa bem diferente. Essa norma que afirma ser irrelevante a destinação do produto da arrecadação aplica-se ao caso em que se esteja buscando definir um tributo como imposto, como taxa, ou como contribuição de melhoria, que são as três espécies de tributo indicadas no art. 5º, do Código. Não aos casos nos quais se esteja buscando definir a natureza jurídica de um ingresso de dinheiro nos cofres públicos, posto que alguns desses ingressos podem ter destinação especificamente estabelecida, que integra o seu regime jurídico.

Segunda, a de que não se pode confundir a destinação de recursos que entram no patrimônio público, com o dever de restituir o que foi recebido a título de empréstimo. Uma coisa é dizer-se que os valores recebidos a título de empréstimo compulsório devem ser restituídos. Outra, bem diversa, é dizer-se que os valores recebidos a título de empréstimo compulsório devem ser destinados às despesas, ou aos investimentos, que justificaram a sua instituição, como faz o parágrafo único, do art. 148, da Constituição Federal. O dever de restituir os valores tomados por empréstimo não se confunde com a aplicação que o Estado vai fazer desses valores.

1.3.4. Voluntariedade ou restituição como nota essencial do empréstimo

Há quem indique como nota essencial de qualquer empréstimo a voluntariedade. Empréstimo compulsório seria, para os que assim entendem, uma contradição em termos. Ou alguém empresta, e o faz voluntariamente, ou alguém sofre uma imposição, e de empréstimo portanto não se cuida.

¹² Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 249.

Não nos parece, porém, que seja assim. Empréstimo, registra De Plácido e Silva, tem sentido bem mais abrangente:

“Derivado do latim *promutuari* (emprestar), é indicativo para exprimir toda espécie de cedência de uma coisa ou bem, para que outrem a use ou dela se utilize, com a obrigação de restituí-la, na forma indicada, quando a pedir o seu dono ou quando terminado o prazo da concessão.”¹³

O empréstimo é a cedência temporária de uma coisa, bem ou direito. Como geralmente se opera mediante um contrato, pode parecer que a voluntariedade seja elemento essencial seu. Ocorre que a palavra empréstimo pode designar o contrato, mas pode designar também a própria cedência, que é o objeto do contrato. Neste caso, o empréstimo, significando a própria cedência, não tem a voluntariedade como elemento essencial. Embora seja, em regra, voluntária, vale dizer, contratual, a voluntariedade não é de sua essência. O que é essencial para que se configure é na verdade o não ser uma transferência definitiva da coisa, bem ou direito, mas uma transferência temporária, na qual se faz presente, sempre, o dever de restituição. O entregar para, mais adiante, receber de volta, é que na verdade caracteriza o empréstimo, que pode ser voluntário, como geralmente é, ou forçado, como eventualmente pode ser.

1.3.5. O dever de restituição como integrante da relação obrigacional

A obrigação do contribuinte, nos empréstimos compulsórios, é na verdade uma obrigação *ex lege*. Tal como a obrigação tributária decorre do fato previsto em lei como necessário e suficiente a seu nascimento. Não se confunde, porém, com a obrigação tributária porque contém necessariamente o dever do ente público de restituir os valores emprestados. Esse dever de restituir é elemento integrante da própria relação jurídica que se estabelece em razão da ocorrência da hipótese legalmente prevista.

A obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o particular é obrigado a entregar dinheiro ao ente público. Essa entrega de dinheiro, vale dizer, o pagamento do tributo, extingue o vínculo, extingue a relação obrigação tributária.

A obrigação de emprestar dinheiro ao ente público, de que se cuida nos empréstimos compulsórios, é o vínculo jurídico em virtude do qual o particular é obrigado a entregar dinheiro ao ente público e este é obrigado a devolvê-lo, no prazo, nas condições e com os encargos estabelecidos na lei. A entrega do dinheiro, pelo particular, não extingue a relação obrigacional, que subsiste até que o ente público o devolva.

1.3.6. O fenômeno financeiro e o seu significado jurídico

Todos os fatos da atividade do Estado, concernentes aos recursos financeiros que recebe, administra e aplica, compõem o que se costuma denominar *fenômeno financeiro*. Esse fenômeno financeiro é o objeto de estudos da Ciência das Finanças Públicas, que dele se ocupa tendo em vista um conhecimento não especificamente jurídico. Um conhecimento no qual o significado dos fatos, no que importa ao financista, não é atribuído pela norma jurídica, formando-se a partir da realidade fática,

¹³ De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. II, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 158.

vale dizer, a partir daquilo que *é*, e não a partir daquilo que *deve ser* segundo de um determinado sistema de normas.

O financista, embora sem poder ignorar as normas jurídicas, ocupa-se do fenômeno financeiro, dando ênfase ao fato e às leis *naturais*, ou leis de causalidade, que o regem, tais como a lei segundo a qual quanto maior seja a alíquota do tributo maior será a resistência oferecida pelo contribuinte. Em outras palavras, o financista observa o fato em seu significado objetivo, e não em seu significado especificamente jurídico. Por isto mesmo a Ciência das Finanças Públicas tende a ser universal, no sentido de que são sempre as mesmas as leis de causalidade que regem o fenômeno financeiro em qualquer país.

Do ponto de vista da Ciência das Finanças Públicas é inegável a distinção entre o *tributo* e o *empréstimo* que o Estado obtém, seja contratualmente, seja coativamente. Enquanto o empréstimo opera uma transferência simplesmente financeira, o tributo opera a transferência econômica, ou patrimonial, de recursos do particular, que fica mais pobre, para o Estado, que fica mais rico. Por isto, mesmo os que afirmam que o empréstimo compulsório é um tributo, terminam por reconhecer que ele pode ser considerado como crédito público do ponto de vista da Ciência das Finanças.¹⁴ É que no âmbito da Ciência das Finanças Públicas ele é tomado em seu significado objetivo, não jurídico. Significado que resulta da realidade dos fatos, na qual é visto como uma entrada temporária de recursos nos cofres públicos, sem acréscimo do patrimônio líquido do Estado porque este, na medida em que os recebe, tem acrescido o seu passivo com a dívida correspondente.

O ordenamento jurídico pode, é certo, alterar o significado objetivo dos fatos, dando-lhes significado jurídico diverso. Pode, assim, dar à entrada de recursos decorrente de um empréstimo forçado o sentido jurídico de tributo, mas pode dar a essa entrada o sentido jurídico de empréstimo. Tudo fica a depender, então, das normas que compõem o regramento de cada uma dessas figuras.

1.3.7. Necessidade de proteção contra a prática abusiva

A tese doutrinária segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo na verdade decorre muito menos de uma análise rigorosa dessa figura jurídica do que da necessidade de proteção contra a prática abusiva.

A não-restituição de empréstimo compulsório tornou-se prática comum no País. Como temos afirmado, a autoridade geralmente age de forma irresponsável. Sabe que nada lhe acontece como consequência da violação dos direitos do cidadão. Assim, o deixar de restituir as quantias recolhidas a título de empréstimo compulsório figura como conduta ordinária.

Daí porque a doutrina cuidou de construir a tese segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo, buscando com isto garantir pelo menos ao contribuinte que a sua cobrança fica sujeita aos princípios aplicáveis aos tributos. Ocorre que essa tese não oferece de fato a proteção desejada, nem é necessária a que se efetive tal proteção.

MACHADO
ADVOCACIA EMPRESARIAL

¹⁴ Kiyoshi Harada, *Compêndio de Direito Financeiro*, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 89.

Realmente, a melhor proteção está na responsabilização dos agentes públicos pelo eventual descumprimento nos dispositivos da Constituição e das leis concernentes aos empréstimos compulsórios.

1.3.8. Regime jurídico específico no Direito brasileiro

No Direito brasileiro os regimes jurídicos do empréstimo compulsório e do tributo têm algumas semelhanças, mas são inegavelmente distintos.

São semelhantes quanto ao princípio da legalidade, pois tanto um quanto o outro só por lei podem ser estabelecidos. São semelhantes, também, quanto ao caráter coativo e quanto à natureza pecuniária da prestação exigida. Mas são distintos em vários pontos, a saber:

a) O tributo destina-se ao custeio das despesas ordinárias do Estado, enquanto o empréstimo compulsório destina-se ao custeio de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência¹⁵, ou ainda, para fazer face a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Em outras palavras, o tributo existe ordinariamente, enquanto o empréstimo compulsório é de existência excepcional.

b) A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório é vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, enquanto nada obriga a vinculação da receita de tributos a determinadas despesas, sendo tal vinculação inclusive vedada no que diz respeito a impostos, salvo as exceções constitucionalmente admitidas.

c) As normas e princípios do Direito Tributário aplicam-se a todos os tributos, salvo exceções previstas expressamente, enquanto para a aplicação dessas normas e princípios ao empréstimo compulsório faz necessária norma que o determine expressamente, como fez o parágrafo único, ao art. 15, do Código Tributário Nacional.

d) Finalmente, o tributo ingressa no patrimônio público definitivamente, sem qualquer correspondência no passivo, enquanto o empréstimo compulsório deve ser restituído ao contribuinte no prazo e nas condições que devem constar obrigatoriamente da lei que o houver instituído.

É certo que o regime jurídico do empréstimo compulsório o faz bem diferente do mútuo, que é um contrato de Direito privado. Aliás, os que afirmam ser o empréstimo compulsório um tributo parece que o fazem porque consideram empréstimo sinônimo de mútuo¹⁶, o que não nos parece exato, porque o mútuo é uma categoria jurídica com regime jurídico próprio, que não se confunde com o *empréstimo*, embora às vezes essas palavras sejam utilizadas uma pela outra. Mesmo no campo do Direito privado o empréstimo pode não ser mútuo, mas comodato, que tem regime jurídico diverso, sem deixar de ser empréstimo.

Dúvida não há, portanto, de que o empréstimo compulsório tem regime jurídico específico no Direito brasileiro, que não se confunde com o regime jurídico do *mútuo*, onde a voluntariedade é essencial, mas também não se confunde com o regime jurídico do *tributo*.

¹⁵ É certo que a Constituição admite a instituição do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II). Trata-se, porém, de uma exceção que não invalida a afirmação de que os tributos em geral se destinam ao custeio das despesas ordinárias dos entes públicos.

¹⁶ Kiyoshi Harada, *Compêndio de Direito Financeiro*, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 93.

2. As Espécies de Empréstimo Compulsório

2.1. *Classificação pelo fundamento*

Dizem que as classificações não são corretas ou incorretas, mas úteis ou inúteis. Por isto é que preferimos fazer a classificação do empréstimo compulsório tomando como critério “a despesa que fundamentou sua instituição”. É que assim teremos duas espécies de empréstimos compulsórios submetidas a regimes jurídicos diversos, a saber, o empréstimo compulsório para despesas extraordinárias e o empréstimo compulsório para investimentos de relevante interesse nacional.

É que a vigente Constituição Federal atribui competência à União para instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa ou sua iminência, e no caso de investimento público de relevante interesse nacional.

2.2. *Empréstimo compulsório para despesas extraordinárias*

As despesas decorrentes de calamidade pública, de guerra externa, ou sua iminência, são por natureza extraordinárias. Uma vez ocorrida a calamidade pública, ou a guerra externa ou a iminência desta, a exigir gastos do governo, justifica-se a instituição de empréstimo compulsório, pela natural insuficiência dos recursos orçamentários ordinariamente arrecadados.

Em se tratando de calamidade pública o fato se faz público e notório, e evidente a necessidade de realizar gastos para minimizar as suas consequências. Em se tratando de guerra externa, ou de sua iminência, pode haver necessidade de reforço do poderio militar do País, seja em armamento, seja em pessoal.

Esses gastos são urgentes. Não podem esperar pelo ano seguinte e por isto mesmo o empréstimo compulsório destinado a atendê-los não se submete ao princípio da anterioridade.

2.3. *Empréstimo compulsório para investimentos*

A necessidade de realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional é outra situação que autoriza a instituição de empréstimo compulsório. A urgência, porém, aqui não justifica a exclusão da anterioridade. A esse respeito já escrevemos:

“Parece incoerente que, em se tratando de investimento público de caráter urgente, tenha de ser observado o princípio da anterioridade. Não há, todavia, tal incoerência. O investimento público de relevante interesse nacional pode exigir recursos que somente em vários anos seria possível atender com os tributos existentes. Por isto, é possível a instituição de um empréstimo compulsório que funcionará como simples antecipação de arrecadação. Assim, o que será arrecadado em dez anos, por exemplo, pode ser arrecadado em um, ou dois, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma poderá ser antecipado o investimento público, sem prejuízo do princípio da anterioridade.”¹⁷

A necessidade de observar-se o princípio da anterioridade, expressamente estabelecida na Constituição, justifica-se plenamente. O conceito de urgência, como

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 19ª ed., Malheiros, São Paulo, pp. 59/60.

acontece com os conceitos em geral, é relativo e deve ser entendido no contexto correspondente. Assim, no contexto dos investimentos públicos é razoável entender-se que é urgente o que deva ser feito no ano seguinte, ou mesmo em dois ou três anos.

3. As Garantias do Contribuinte

3.1. *Legalidade qualificada e caráter excepcional*

A Constituição atribui competência à União para instituir empréstimos compulsórios *mediante lei complementar*. Submete, assim, a instituição de empréstimos compulsórios ao princípio da legalidade qualificada, posto que a aprovação de lei complementar depende da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Por outro lado, constituindo, como constitui, matéria reservada à lei complementar, o empréstimo compulsório não pode ser instituído por medida provisória.¹⁸

Essa garantia é importante pois, mesmo tendo a instituição de empréstimo compulsório pressupostos relativamente objetivos, não se pode descartar inteiramente a possibilidade de abusos. Se não quanto à presença do pressuposto para a instituição do empréstimo, quanto ao montante respectivo, ou quanto às condições e ao prazo de restituição. Justifica-se, portanto, a exigência de maioria absoluta que sempre reduz a possibilidade de abusos contra o contribuinte.

Exatamente em razão de sua importância, a exigência de lei complementar já constava do art. 4º, da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, que pela primeira vez colocou no plano da Constituição a disciplina dos empréstimos compulsórios. Nessa disciplina, desde então, vê-se presente o caráter excepcional do empréstimo compulsório.

3.2. *Aplicação vinculada*

A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.¹⁹ Esta é outra garantia oferecida pela Constituição aos contribuintes, contra abusos governamentais na utilização do empréstimo compulsório. Evita que o evento invocado para a instituição do empréstimo seja mero pretexto, e os recursos arrecadados sejam a final destinados ao pagamento de outras despesas públicas.

A violação dessa regra da vinculação, com a utilização de recursos decorrentes de empréstimo compulsório para outros fins, poderá implicar crime de responsabilidade do Presidente da República e do Ministro de Estado correspondente.²⁰ Poderá, outrossim, o agente público que a praticar, ser pessoalmente responsabilizado por danos causados ao particular, seja o contribuinte que tenha sido compelido a pagar mais do que o necessário ao atendimento dos gastos a serem efetivamente cobertos pelo empréstimo, seja de qualquer outro particular eventualmente prejudicado com o desvio.

¹⁸ Constituição Federal de 1988, art. 62, § 1º, inciso III, decorrente da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001.

¹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 148, parágrafo único.

²⁰ Constituição Federal de 1988, art. 85, inciso VII, e art. 87, parágrafo único, incisos I e IV.

3.3. *Previsão legal do prazo e das condições de restituição*

A lei instituidora do empréstimo compulsório fixará, obrigatoriamente, o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto no Código Tributário Nacional. Essa garantia não está expressamente prevista no texto da Constituição, mas consta do parágrafo único, do art. 15, do Código Tributário Nacional, que permanece em vigor porque recepcionado pela Constituição, eis que com ela compatível.

Aliás, em face da vigente Constituição, que consagra o princípio da moralidade administrativa, não se pode mesmo conceber um empréstimo compulsório sem prazo para resgate. Como não se pode admitir, também, empréstimo compulsório cujo resgate prometido deva ser feito mediante a entrega, ao contribuinte, de títulos da dívida pública, como ocorreu com o empréstimo compulsório instituído no governo do Presidente José Sarney. É evidente que a entrega de títulos da dívida pública é apenas uma forma de outorgar a este um título que pode ser hábil à negociação no mercado, mas não consubstancia realmente o resgate, posto que o dinheiro continuará em mãos do governo. Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de dito empréstimo compulsório.

3.4. *Impedimento pela inadimplência*

Na proposta de Emenda Constitucional que o governo Fernando Henrique Cardoso enviou ao Congresso Nacional, para reforma do Sistema Tributário, pretendeu-se ampliar as hipóteses do empréstimo compulsório. Ficaria restabelecido o art. 15 do Código Tributário Nacional. Entretanto, o relator da Emenda, Deputado Mussa Demes, acolheu proposta do Deputado Delfim Neto segundo a qual ficaria a União proibida de instituir empréstimo compulsório enquanto estivesse inadimplente em relação ao anterior. Cuida-se de solução inteligente, porque preserva o empréstimo compulsório, que na verdade é um valioso instrumento para a administração das finanças públicas, e faz com ele seja o que realmente é, um *empréstimo*, em vez de um *tributo*, como na prática tem sido.

Aliás, a não-restituição do empréstimo compulsório, além de ser um ilícito, como é todo inadimplemento de dever jurídico, é uma omissão que contraria o princípio da moralidade, ao qual se submete a Administração Pública por força de norma expressa de nossa Constituição Federal. Por isto mesmo a instituição de empréstimo compulsório, estando a União inadimplente quanto à restituição de empréstimo anterior, configura-se inconstitucional por violação desse princípio jurídico fundamental, independentemente da existência de regra expressa nesse sentido em nossa Constituição.

Insistimos em esclarecer que em nosso Direito positivo o empréstimo compulsório tem regime jurídico específico que o distingue do tributo. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro.²¹ Assim é que, apenas para fins didáticos e até para deixar clara a natureza jurídica específica do empréstimo compulsório, dele devemos tratar quando estudamos os tributos.

²¹ Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, arts. 9º e 11, §§ 1º e 2º.