

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



147

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

147

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 2007)



Marola Omartem

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

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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

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



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - Sujeição dos atos do Poder Executivo que majoram o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal

I - Colocação do problema. II - Os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. III - Os princípios da segurança, da previsibilidade da ação estatal e da não-surpresa. IV - Natureza jurídica dos atos do Poder Executivo previstos no art. 153, parágrafo 1º, da CF.

9

André Luiz Martins Freitas e Thiago da Paixão Ramos Botelho - A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária

1. Introdução. 2. Os princípios constitucionais do pacto federativo e da uniformidade tributária. 3. Conclusão.

16

André Mendes Moreira - O Convênio ICMS nº 64/06 e a ilegitimidade da exigência do imposto estadual na alienação de veículos usados por locadoras de automóveis

1. A *quaestio juris*. 2. Inconstitucionalidade e ilegalidade formais do Convênio ICMS nº 64/06. 3. O fato gerador do ICMS: circulação jurídica de mercadorias. 4. Ilegitimidade do convênio por exigir o imposto em situação na qual incorre o seu fato gerador. 5. Conclusões.

22

Daniel Cavalcante Silva - Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte

1 - Introdução. 2 - Novas competências dos Conselhos de Contribuintes em face da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. 3 - Os reflexos da criação da Receita Federal do Brasil no direito material do contribuinte. 4 - Conclusão.

30

Danilo Monteiro de Castro - O ICMS e o IPI na importação por não-contribuintes, a não-cumulatividade, a Súmula 660 do STF e suas atuais implicações à luz da própria jurisprudência desta Corte

1. Delimitação do tema. 2. O ICMS nas operações de importação. 3. Fundamentação utilizada nos precedentes motivadores da Súmula 660. 4. A fracassada tentativa de modificar a redação da Súmula 660. 5. A não-cumulatividade no ICMS e a EC 33/2001. 6. O STF e o seu hodierno posicionamento. 7. Reflexos atuais da Súmula 660 na cobrança de IPI em operações de importação realizadas por pessoas físicas, ou jurídicas, não-contribuintes deste imposto federal. 8. Conclusões.

42

Guilherme Cezaroti - A tributação do rendimento obtido em mercado de balcão por instituição financeira espanhola não-residente - um caso de interpretação equivocada da Receita Federal do Brasil

I - Introdução. II - A relação entre os acordos de bitributação e a legislação brasileira. III - O acordo de bitributação celebrado entre a Espanha e o Brasil. IV - O conceito de "rendimentos não expressamente mencionados", para fins de aplicação do acordo Brasil/Espanha. V - O conceito de "lucro das empresas", para fins de aplicação do acordo Brasil/Espanha. VI - Conclusão.

54

Hugo de Brito Machado - Natureza jurídica do empréstimo compulsório

1. Introdução. 2. Conceitos fundamentais. 3. Natureza jurídica do empréstimo compulsório. 4. Regime jurídico do empréstimo compulsório.

68

Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A evolução histórica do empréstimo compulsório vem de vários séculos, como nos mostra Maria de Fátima Ribeiro em excelente monografia, na qual registra praticamente toda a legislação brasileira sobre o assunto, até 1985.¹

A questão de saber se o empréstimo compulsório é, ou não é, um tributo foi posta perante o Judiciário quando o governo federal vinha utilizando esse instrumento como válvula de escape para suprir as deficiências de seu caixa sem os controles atinentes ao poder de tributar. E os que sustentaram a natureza tributária do empréstimo compulsório o fizeram precisamente na tentativa de opor às pretensões do Fisco os limites próprios do tributo.

A tese afirmativa da natureza tributária do empréstimo compulsório era fortalecida especialmente pela atitude irresponsável do governo, de permanente inadimplência, pois jamais devolvia as quantias cobradas a título de empréstimo. A propósito dessa lamentável atitude, já registramos a confissão, feita por um notável ex-Ministro da Fazenda, implícita em interessante tentativa de coibir essa inadimplência reiterada do governo federal, no âmbito de uma das inúmeras propostas de reforma, quando escrevemos que

“... o relator da matéria, Deputado Mussa Demes, acolheu proposta do Deputado Delfin 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.”²

O inadimplemento, pela União Federal, de seu dever jurídico de devolver o que obrigou o contribuinte a lhe emprestar poderá continuar a ocorrer, pois a proposta de Delfim Netto afinal não foi incorporada ao texto constitucional. Mas esse inadimplemento não pode ser colocado como argumen-



Hugo de Brito Machado

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

¹ Maria de Fátima Ribeiro, *A Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório no Sistema Tributário Nacional*, Forense, Rio de Janeiro, 1985.

² Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, p. 250.

to no sentido de se ter o empréstimo compulsório caracterizado como tributo, pois não se pode tomar como elemento essencial para a identificação de uma categoria jurídica algo que, no plano da concreção, no plano do ser, contraria a previsão normativa, vale dizer, contraria o desenho dessa categoria jurídica no plano do dever ser.

O Supremo Tribunal Federal já sumulou sua jurisprudência no sentido de que o empréstimo compulsório não é tributo, e a vigente Constituição Federal definiu um regime jurídico para os empréstimos compulsórios que parece haver desestimulado sua utilização pelo governo, que tem optado por instrumento mais adequado a seus interesses de arrecadar cada vez mais, as contribuições, em relação às quais parece precária a proteção constitucional do contribuinte.

Seja como for, conta com aceitação praticamente unânime em nossa doutrina a tese segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo. Entendemos que não é, mas não é a divergência de opinião que nos faz considerarmos que o assunto está ainda a exigir alguns esclarecimentos. Todos nós temos o direito de termos e sustentarmos nossas opiniões, mas não devemos deixar de investigar as questões que nos são colocadas apenas porque já temos opinião firmada sobre as mesmas.

Por outro lado, muitas divergências a respeito de teses jurídicas não se situam propriamente nas teses, mas nos conceitos nelas envolvidos. Ao questionarmos se empréstimo compulsório é tributo, temos de fixar primeiramente o conceito de tributo, sob pena de podermos entrar em divergências inúteis, intermináveis, que podem ter sede no conceito de *tributo* e não na natureza jurídica do *empréstimo compulsório*.

Assim, vamos examinar aqui a questão da *natureza jurídica* dos empréstimos compulsórios, buscando, em primeiro lugar, a definição de conceitos que a nosso ver são indispensáveis a uma conclusão segura. Conclusão no sentido de que se trata de um tributo, ou de que não se trata de um tributo, mas, em qualquer caso, preservando a indispensável coerência, pois afinal todos temos o direito de ter e sustentar opiniões diferentes, mas temos todos, sempre, o dever da coerência. Como ensina Radbruch, invocando lição de Goethe, “as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções uniformes”.³ Entretanto, é possível existir opiniões divergentes sem que em nenhuma delas exista incoerência.

Começaremos por indicar o que pretendemos dizer quando falamos em *natureza jurídica* de alguma coisa. Depois examinaremos os conceitos de *tributo*, e de *receita pública*, para afinal nos situarmos no exame da questão de saber se os *empréstimos tributários* são, ou não são, espécies de tributo.

2. Conceitos Fundamentais

2.1. Os conceitos e a coerência da conclusão

Quando elaboramos uma tese jurídica qualquer, partimos necessariamente de algum ou de alguns pressupostos para afirmar uma conclusão. Geralmente esses

³ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, 5ª edição, tradução de L. Cabral de Moncada, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 59.

pressupostos são colocados como pontos pacíficos, mas nem sempre o são. É possível que compreensões diferentes a respeito de um pressuposto provoquem conclusões diferentes, vale dizer, é possível que a tese enseje divergências que, a rigor, não residem na tese propriamente dita, mas em um ou em alguns de seus pressupostos.

Assim, quando cogitamos de divergências a respeito da tese segundo a qual os empréstimos compulsórios são tributos, temos de verificar o que os contendores entendem por *tributo*. É possível que uma compreensão mais ampla desse conceito permita nele incluímos os empréstimos compulsórios, enquanto uma compreensão mais restrita nos obrigue a uma conclusão diversa. E quando dizemos que o tributo é uma *receita pública* estamos colocando em questão outro conceito a respeito do qual também pode haver mais de uma compreensão.

A expressão natureza jurídica também não está imune a controvérsias. Por isto mesmo vamos começar esclarecendo o que, no âmbito deste estudo, com a mesma queremos expressar.

2.2. Natureza jurídica e regime jurídico

Quando cogitamos da *natureza jurídica* de alguma coisa estamos querendo saber quais as prescrições jurídicas são a ela aplicáveis. Em outras palavras, estamos querendo saber como o Direito trata essa coisa. O que ela é para o Direito. Qual o seu *regime jurídico*. Aliás, a importância prática da definição da natureza jurídica de qualquer coisa reside especialmente na definição do seu regime jurídico fundamental.

Realmente, se algo tem a natureza jurídica de contrato, sabe-se que os princípios jurídicos relativos aos contratos são aplicáveis. É certo que o regime jurídico específico de qualquer coisa pode ser diverso. Aliás, a diversidade do regime jurídico é que lhe confere especificidade. Mas a definição da natureza jurídica de uma categoria jurídica qualquer presta-se para indicar o feixe de normas que, em princípio, a ela se aplica, sem prejuízo da posterior identificação de normas jurídicas que lhe conferem especificidade dentro da categoria à qual pertence.

Assim, se dizemos que o *empréstimo compulsório* tem a natureza jurídica de *tributo* estamos afirmando que os princípios e regras que compõem o Direito Tributário são a ele aplicáveis.

2.3. Tributo e receita pública

Tem decisiva importância no exame da tese segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo a questão de saber o que devemos entender por tributo. O Código Tributário Nacional diz que “tributo é 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 administrativa plenamente vinculada”.⁴

A questão que se coloca, então, no contexto da tese que estamos a examinar, é a de saber o que significa a palavra *prestação*, contida nesse dispositivo legal. A

⁴ Código Tributário Nacional, art. 3º.

nosso ver a palavra *prestação*, nesse dispositivo legal, tem o sentido de transferência de riqueza, tem sentido econômico. Em outras palavras, é uma receita pública. A propósito, já escrevemos:

“O art. 3º do CTN não é incompatível com o art. 9º da Lei nº 4.320/64. As duas definições legais são compatíveis e se completam. Assim, no plano rigorosamente jurídico, é verdadeira a afirmação segundo a qual o tributo é uma receita, no sentido econômico, e não apenas no sentido financeiro.

O tributo é uma *receita pública*. E esta, segundo lapidar definição de Aliomar Baleeiro, ‘é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’.⁵ Destaque-se, com Aliomar Baleeiro, que ‘as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimentos de fundos, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos ao governo’.”⁶⁻⁷

O tributo é a fonte primordial de recursos da qual se pode valer o Estado para o atendimento de suas necessidades. E não é uma categoria nova. Existe desde quando existe o Estado, em sua forma mais primitiva. No dizer de Aliomar Baleeiro:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.”⁸

O tributo ao qual se refere Baleeiro é precisamente a *receita pública*, como tal definida em nosso sistema jurídico. É uma *prestação* no sentido de transferência de riqueza do contribuinte para o Estado, que por isto mesmo implica redução do patrimônio líquido do primeiro e aumento do patrimônio líquido do segundo. Neste sentido, doutrina Tulio Rosembuj:

“La prestación tributaria es un comportamiento positivo, dar sumas de dinero, que establece el simétrico empobrecimiento patrimonial del obligado y el enriquecimiento del ente público, y debido, en el sentido de la absoluta prevaencia de la ley sobre la autonomía de voluntad del sujeto obligado.”⁹

Definido, assim, o tributo como *receita pública*, e esta, na lição autorizada de Baleeiro, acima transcrita, “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.¹⁰

3. Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório

3.1. A tese afirmativa da natureza tributária

Não obstante a manifestação do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, a influência das lições dos mais eminentes tributaristas brasileiros, aliada à necessidade de se construir obstáculo ao abuso do governo na instituição e cobrança

⁵ Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 116.

⁶ Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 116.

⁷ Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 23.

⁸ Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 1.

⁹ Tulio Rosembuj, *Elementos de Derecho Tributario*, Barcelona, Editorial Blemé, 1982, p. 114.

¹⁰ Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 116.

de empréstimos compulsórios, tem feito prevalecer em nossa doutrina a tese segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo. Assim é que na primeira edição do nosso *Curso de Direito Tributário* escrevemos:

“Empréstimos Compulsórios. Que constituem tributo isto é hoje indiscutível. Aliás, mesmo antes de sua inclusão no sistema tributário, pela Constituição Federal, já sustentávamos sua natureza tributária.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, entendeu não se tratar de tributo, mas de um contrato coativo, e essa orientação foi consagrada na súmula de sua jurisprudência predominante (Súmula nº 418).

A natureza tributária do empréstimo compulsório é indiscutível, a ele se aplicando, até por força de disposição constitucional, as regras jurídicas da tributação (CF art. 21, § 2º, II).

Como espécie de tributo, só o fato de ser restituível o distingue das demais espécies. Em tese, nada há que o caracterize como espécie autônoma. Mas como no Brasil não há outro tributo que seja restituível, achamos conveniente estudá-lo como espécie distinta das demais.”¹¹

Na fundamentação dessa tese muitos se limitam a dizer que o empréstimo compulsório alberga todos os elementos do conceito legal de tributo, estabelecido pelo art. 3º do nosso Código Tributário Nacional. Nada dizem a respeito do significado da palavra *prestação*, contida nesse dispositivo legal. E resta implícito que a ela atribuem um sentido amplo, que inclui a prestação meramente financeira, a simples transferência da posse do dinheiro, sem que seja necessária a transferência de sua propriedade. E nesse ponto reside, com certeza, a razão essencial da divergência. Se à palavra *prestação*, no art. 3º do Código Tributário Nacional, atribuirmos o sentido de transferência patrimonial, ou econômica, com certeza não poderemos afirmar que o empréstimo compulsório alberga todos os elementos da definição legal de tributo porque, com certeza, ele não opera essa transferência. Entretanto, se a essa palavra atribuirmos o sentido de transferência simplesmente financeira do dinheiro que o obrigado leva aos cofres públicos, então poderemos, aí sim, afirmar que o empréstimo compulsório realmente alberga todos os elementos da referida definição legal.

Os defensores da tese segundo a qual o empréstimo compulsório é um tributo argumentam, ainda, com o art. 4º do Código Tributário Nacional, sustentando que a restituição do valor do empréstimo, portanto, é inteiramente irrelevante.

3.2. Fundamentação da tese na Teoria do Direito

Conscientes, talvez, do equívoco em que se incorre ao confundir a destinação dos recursos arrecadados e a restituição do empréstimo compulsório, e com a inserção do dever do Estado, de restituir, na relação obrigacional tributária, alguns defensores da tese que afirma a natureza tributária do empréstimo compulsório preocuparam-se em elaborar argumento, utilizando conceitos próprios da Teoria Geral do Direito. Amílcar Falcão, por exemplo, sustentou que o empréstimo compulsório nada mais é do que um imposto com aplicação determinada que vai até o final con-

¹¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, pp. 21/22.

substanciado na restituição. Gilberto de Ulhôa Canto, por seu turno, sustentou que no empréstimo compulsório instauram-se duas relações jurídicas inseparáveis. E o Mestre Gomes de Sousa, comentando esses argumentos, asseverou:

“... A discordância de Gilberto de Ulhôa Canto é apenas quanto à identificação total do empréstimo compulsório ao imposto com destinação determinada, e o pensamento dele (como estou reproduzindo conversas e discussões que tive verbalmente com Gilberto e que ele próprio não reduziu a escrito, não existindo portanto uma fonte autêntica, onde se possa informar a respeito), parece-me que o fundamento da sua objeção é o de que pela construção de Amílcar Falcão existe apenas uma relação jurídica, a tributária, ao passo que no pensamento de Gilberto de Ulhôa Canto existem, no caso do empréstimo compulsório, duas relações jurídicas inseparáveis, uma, a tributária, para justificar a exigência compulsória da subscrição do empréstimo, que seria uma relação jurídica inversa, pela qual o poder público assume o compromisso de restituir. Gilberto de Ulhôa Canto justifica essa sua posição, de que a tese de Amílcar Falcão, verdadeira em si mesma, comportaria esta complementação, pela observação de que a idéia de uma obrigação do Estado para com o contribuinte, ou seja, a obrigação de restituir, é inconciliável com a própria noção de relação jurídica tributária. Esta tem por essência a idéia de uma fonte de receitas definitivas para o poder público.”¹²

Como se vê, Gilberto de Ulhôa Canto afirmava, com inteira razão, ser inadmissível uma relação jurídica tributária estabelecendo o dever do Estado de devolver o tributo recebido. Daí partirem aqueles eminentes juristas para a construção, falaciosa, data máxima vênia, de que no empréstimo compulsório existiriam duas relações jurídicas distintas. Era esta, aliás, a explicação de Alfredo Augusto Becker, que afirma existirem no empréstimo compulsório duas relações jurídicas distintas, e esclarece:

“A primeira relação jurídica é de natureza *tributária*: o sujeito passivo é um determinado indivíduo e o sujeito passivo é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza administrativa: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado. Note-se que a relação jurídica administrativa é um *‘posterius’* e a relação jurídica tributária um *‘primus’*, isto é, a satisfação da prestação da prestação na relação jurídica de natureza tributária, irá constituir o núcleo da hipótese de incidência da outra regra jurídica (a que disciplina a obrigação de o Estado restituir) que, incidindo sobre sua hipótese (o pagamento do tributo), determinará a irradiação de outra (a segunda) relação jurídica, esta de natureza administrativa.”

O argumento é evidentemente falacioso. Na verdade o empréstimo compulsório não é uma *prestação* tributária. Não é uma prestação ou receita pública que se integra definitivamente no patrimônio da entidade pública. A ocorrência do fato previsto em lei como necessário e suficiente para fazer nascer, para o indivíduo, o dever de entregar dinheiro aos cofres públicos não faz nascer o dever de *prestar*, mas apenas o dever de *emprestar* dinheiro aos cofres públicos. A relação jurídica que se estabelece com a sua ocorrência é uma só, albergando o dever do indivíduo de emprestar, e o dever da entidade pública de restituir o valor a ela emprestado. É certo

¹² Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, RT, São Paulo, 1975, pp. 156/157.

que não ocorrendo o empréstimo não existirá o dever de restituir, mas isto não quer dizer que existam duas relações jurídicas distintas.

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 ou aplicação do produto de sua arrecadação.

Esse argumento é equivocado, pelo menos por duas razões, a saber:

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.

Antes da Constituição Federal de 1988 os recursos arrecadados com um empréstimo compulsório podiam ter aplicações diversas, mas nenhuma delas se confundia com a sua restituição. Consciente da impropriedade do argumento, Amílcar Falcão preocupou-se com a reformulação do argumento, ampliando o conceito de aplicação. Por isto mesmo afirmou, como testemunha Gomes de Sousa,

“que o empréstimo compulsório é na verdade um imposto com aplicação determinada, sendo que esta aplicação se estende por toda uma circulação do dinheiro representado pelo produto do empréstimo, até um ponto final desta circulação, que seria a reversão deste dinheiro a quem originariamente contribuiu”.¹³

Esse argumento procura esconder que o empréstimo compulsório, exatamente porque não enseja o recebimento de recursos em caráter definitivo, não é uma receita pública. E na verdade não, como a seguir se verá.

3.4. *Empréstimo compulsório e receita pública*

O empréstimo compulsório não é na verdade uma receita pública porque não transfere, em caráter definitivo, recursos financeiros do patrimônio particular para

¹³ Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, RT, São Paulo, 1975, p. 156.

o patrimônio público. O regime jurídico do empréstimo contém norma que o faz essencialmente diferente do regime jurídico da receita pública. 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.”¹⁴

O empréstimo compulsório, a rigor, não é tributo e nem chega a ser uma receita pública, tal como no âmbito das empresas privadas um empréstimo eventualmente obtido de uma instituição financeira não é uma receita. A receita, convém repetirmos, com Baleeiro,

“é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.¹⁵

Todos os recursos financeiros recebidos pelos cofres públicos qualificam-se como entradas, ou ingressos. Entre eles estão as receitas, que implicam aumento do patrimônio público, e os denominados movimentos de fundos, que em nada acrescentam esse patrimônio, pois nele ingressam gerando sempre um passivo, uma dívida, correspondente ao montante recebido.

3.5. A doutrina estrangeira

A doutrina estrangeira é exuberante no apontar a distinção essencial entre o tributo e o empréstimo compulsório. O Professor Nuno de Sá Gomes ensina, com inteira propriedade:

“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.”¹⁶

José Casalta Nabais também qualifica o imposto como uma prestação definitiva, que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indenização.¹⁷

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

¹⁴ Kiyoshi Harada, *Compêndio de Direito Financeiro*, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 82.

¹⁵ Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 116.

¹⁶ Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa, março de 1998, p. 63.

¹⁷ José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 224.

rentes 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 empréstito en la cantidad, precio y demás condiciones que la ley fije o autorice al poder público a fijar.

La diferencia entre el empréstito 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.”¹⁸

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”.¹⁹

4. Regime Jurídico do Empréstimo Compulsório

4.1. Na Teoria Geral do Direito

No âmbito da Teoria Geral do Direito parece-nos que a palavra tributo tem sido em geral utilizada para designar a prestação pecuniária exigida pelo Estado para o custeio das suas atividades. Tributo é prestação que transfere riqueza do patrimônio do contribuinte para o patrimônio do Estado.

Certamente não se pode dizer que na Teoria Geral do Direito à palavra tributo jamais se tenha atribuído significado diverso. Mais amplo. Abrangente, também, das transferências simplesmente financeiras. Dos empréstimos compulsórios. Não se pode, todavia, afirmar que tal uso seja adequado, e que os empréstimos compulsórios não reclamem um regime jurídico próprio.

O empréstimo compulsório na verdade deve ter um regime jurídico próprio, específico, que não se confunde com o regime jurídico dos tributos. Maria de Fátima Ribeiro, que fez profunda investigação da doutrina sobre o empréstimo compulsório, conclui “que o único elemento comum aos esquemas do Empréstimo Compulsório, do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria e das contribuições parafiscais, é o parâmetro da obrigatoriedade”.²⁰ E não nos parece razoável admitir-se que a *obligatoriedade* supere diferenças essenciais, como o dever de restituir.

Por outro lado, não nos parece razoável confundir-se o dever de restituir, que caracteriza e distingue o empréstimo compulsório, com a destinação do tributo. Preferimos, portanto, concluir afirmando que no âmbito da Teoria Geral do Direito os empréstimos compulsórios constituem categoria própria, que não se confunde com os tributos.

Há quem indique como nota essencial de qualquer empréstimo a *voluntariedade*. Empréstimo compulsório, para os que assim entendem, seria uma contradição

¹⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª edição, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 249.

¹⁹ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 1995, p. 27.

²⁰ Maria de Fátima Ribeiro, *A Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório no Sistema Tributário Nacional*, Forense, Rio de Janeiro, 1985, p. 172.

em termos. Ou alguém empresta, e o faz voluntariamente, ou alguém sofre uma imposição, e de empréstimo, portanto, não se cuida.

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 quanto terminado o prazo da concessão.”²¹

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.

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 obrigacional 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.

Todos os fatos da atividade do Estado, concernentes aos recursos financeiros que recebe 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, vale dizer, a

²¹ De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. II, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 158.

partir daquilo que *é*, e não a partir daquilo que *deve ser* segundo 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.

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 mútuo,²² 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, 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*.

4.2. No Direito brasileiro

Em face do ordenamento jurídico brasileiro manifestam-se alguns no sentido de que os empréstimos compulsórios são uma espécie de *tributo*, porque estão previstos em nossa Constituição no capítulo Do Sistema Tributário Nacional. E acrescentam que o parágrafo 1º, do art. 150, da Constituição Federal, afastou qualquer dúvida que ainda se pudesse ter, pois se refere, duas vezes, aos *tributos* previstos no art. 148, inciso I, que trata de *empréstimo compulsório*.

Realmente, nossa Constituição Federal estabelece:

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

E realmente se refere ao empréstimo compulsório previsto nesse art. 148, inciso I, colocando-o entre os *tributos* excluídos do princípio da anterioridade anual,²³ e nonagesimal.²⁴ Assim, se levarmos em conta apenas o elemento literal, ou lingüís-

²² Kiyoshi Harada, *Compêndio de Direito Financeiro*, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 93.

²³ Constituição Federal de 1988, art. 150, parágrafo 1º, primeira parte.

²⁴ Constituição Federal de 1988, art. 150, parágrafo 1º, segunda parte.

nico, seremos levados a admitir que em nosso ordenamento jurídico os empréstimos compulsórios são tributos. Ainda assim, todavia, em face dos dispositivos constitucionais concernentes aos empréstimos compulsórios, somos obrigados a admitir que eles estão submetidos a um regime jurídico próprio, que não corresponde ao regime jurídico de nenhum tributo.

Realmente, no Direito brasileiro os regimes jurídicos dos *empréstimos compulsórios* e dos tributos 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, em princípio, 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 iminência,²⁵ 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 aos tributos, salvo exceções previstas expressamente, enquanto para a aplicação dessas normas e princípios aos empréstimos compulsórios faz-se 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.

O Professor Valdir de Oliveira Rocha, em excelente artigo sobre o tema, ensina:

“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.”²⁶

²⁵ 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.

²⁶ Valdir de Oliveira Rocha, “Os Empréstimos Compulsórios e a Constituição de 1988”, *Revista de Informação Legislativa* nº 113, Senado Federal, Brasília, janeiro/março de 1992, p. 206.

E adiante Oliveira Rocha propõe e enfrenta, assim, a questão de saber qual é a identidade do empréstimo compulsório:

“Se não é tributo o empréstimo compulsório, o que seria então?

A resposta terá que ter presente a Constituição de 1988, que o rege. Respondo: o empréstimo compulsório é prestação pecuniária (compulsória), estabelecida em lei complementar, que não constitui sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada que em muito se assemelha aos tributos, mas que tributo não é porque a Constituição o quis, nisto, distinto. Parece, mas não é. A Constituição, que tudo pode, poderia ter dito expressamente: ‘os empréstimos compulsórios, que em muito se assemelham aos tributos, tributos não são, porque, assim não se quer’; não o fez expressamente, mas poderá tê-lo feito - como entendo - implicitamente, como se vê de seu conceito, obtido de interpretação sistemática.”²⁷

4.3. Proteção contra práticas abusivas do Poder Público

Na verdade a doutrina dos tributaristas brasileiros, ao construir a tese segundo a qual os empréstimos compulsórios são tributos, pretendeu simplesmente proteger os contribuintes contra práticas abusivas do Poder Público, que a rigor não é um cumpridor de suas obrigações, especialmente quanto ao pagamento de seus débitos. A não-restituição de empréstimos compulsórios tornou-se prática comum no País e isto realmente estava a exigir um corretivo.

A doutrina que pretendeu qualificar os empréstimos compulsórios como tributo teve indiscutivelmente o grande mérito de influenciar o legislador constituinte, que terminou por construir um regime jurídico próprio para os empréstimos compulsórios, que afinal é mais protetor do que o regime jurídico dos tributos em geral.