



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Carla de Lourdes Gonçalves

INTRODUÇÃO

Propõe-se analisar o empréstimo compulsório sob: (i) a perspectiva de sua natureza jurídica; (ii) no âmbito da classificação dos tributos; (iii) sua instituição no ordenamento jurídico pátrio.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Contexto histórico.....	2
2. A Constituição de 1988.....	4
3. Natureza jurídica.....	5
4. Os empréstimos compulsórios no Brasil.....	6
4.1. Empréstimos compulsórios sobre combustíveis e aquisição de veículos automotores.....	6
4.2. Empréstimo compulsório – Ações da Eletrobrás.....	8
4.3. CFEM.....	8
5. Síntese.....	9
Referências.....	10

1. CONTEXTO HISTÓRICO

Muito já se discutiu sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório. Em 6

de julho de 1964, foi publicada a Súmula 418 do STF a qual preconizava que o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária. O entendimento da Corte Suprema, nos precedentes que deram origem à mencionada Súmula, era no sentido de que se tratava de um “contrato forçado” entre o Poder Público e o contribuinte não se aplicando, desta forma, o disposto no art. 141, § 34, da Constituição Federal de 1964.

Ao tempo em que o STF consagrava a natureza não tributária dos empréstimos compulsórios, Aliomar Baleeiro já pontuava seu caráter de exação obrigatória ao contribuinte, revestindo-se da característica de imposto com promessa unilateral de devolução.¹

A natureza tributária do empréstimo compulsório também foi objeto de alentado estudo de Alcides Jorge Costa² o qual asseverou que “os empréstimos compulsórios são tributos e, por isso, são lhes aplicáveis todas as regras constitucionais pertinentes à instituição e cobrança de tributos. Dizer que empréstimo compulsório é um tipo misto de empréstimo e imposto pode ser afirmação válida sob o ponto de vista da Ciência das Finanças, mas nada significa sob o aspecto jurídico, que não admite um hibridismo dessa ordem”.

No entanto, o cenário jurídico começou a mudar com o advento da Emenda Constitucional 18/1965, a qual introduziu dispositivo na Carta Constitucional outorgando competência à União para instituição de empréstimos compulsórios, em casos excepcionais definidos em lei complementar, traduzida no art. 15 do Código Tributário Nacional.

A questão, sob o prisma constitucional, restou definitivamente espancada com o advento da Emenda Constitucional 01/1969, a qual alterou a redação do art. 21, II, da

¹ São suas palavras: “no empréstimo forçado não há acordo de vontades, nem contrato de qualquer natureza. Unilateralmente, o Estado compele alguém, sob sua jurisdição, a entregar-lhe dinheiro, prometendo o reembolso, sob certas condições ou dentro de certo prazo. Há a distinguir duas hipóteses: a) o Estado, pura e simplesmente, decreta que quem estiver em certas condições características dum fato gerador de imposto é obrigado a entregar-lhe tal soma, que será restituída ao cabo de tantos anos com juros ou sem eles; ou b) o Estado acena ao contribuinte com a possibilidade de isentar-se de certo imposto se lhe emprestar quantia maior – o dobro por exemplo. Na primeira hipótese, a operação analisa-se como aplicação de imposto com promessa unilateral de devolução. Quem pode o mais, pode também o menos”. Conferir: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 114.

² COSTA, Alcides. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. *Revista de direito administrativo*, vol. 70.

Carta Magna, para contemplar que as disposições relativas aos impostos e às normas gerais de direito tributário seriam aplicáveis aos empréstimos compulsórios.

Em face da alteração constitucional, o STF, em sua composição plena, no julgamento do RE 111.954,³ declarou que a Súmula 418 perdeu sua validade em face da introdução dos arts. 18, § 3º e 21, II, ambos da Constituição Federal de 1967 com a alteração dada pela EC 01/1969.

2. A CONSTITUIÇÃO DE 1988

O empréstimo compulsório está veiculado no art. 148 da CF/1988 o qual 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; (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional devendo-se observar, neste caso, o princípio da anterioridade. O empréstimo compulsório deverá ser vinculado à despesa que fundamentou sua instituição, em consonância com o art. 148, § único, da Lex Legum.

Note-se, assim, que o art. 15, I e II, do Código Tributário Nacional⁴ encontrou seu fundamento no texto constitucional. No entanto, o art. 15, III, que contempla a hipótese de instituição de empréstimo compulsório em face de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo não encontra seu correspondente fundamento na Carta Magna. Logo, sua instituição não é permitida – sob pecha de inconstitucionalidade – no sistema brasileiro.⁵

³ RTJ 126/330, rel. Min. Oscar Correa. Vide também RE 135.834, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05.06.1992.

⁴ Preceitua este dispositivo legal:

“Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis.”

⁵ Destaque-se a tentativa de introduzir, no Texto Constitucional, a possibilidade de instituição do empréstimo compulsório em face de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, na proposta de Emenda para reforma do Sistema Tributário, o qual foi rejeitado. Restou aprovado, apenas, a proibição de instituir empréstimo compulsório enquanto estiver inadimplente em relação ao anterior. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Os empréstimos compulsórios. *Revista dialética de direito tributário*, nº 79, p. 60.

3. NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica dos empréstimos compulsórios já foi objeto de inúmeras discussões na doutrina pátria e estrangeira.

Alcides Jorge Costa⁶ identificou, na doutrina estrangeira, quatro correntes que consideravam, distintamente, a natureza dos empréstimos compulsórios, a saber: (a) misto de empréstimo e imposto; (b) empréstimo; (c) requisição e (d) imposto.

Na perspectiva brasileira, também não foram poucas as discussões sobre o tema. Primeiramente, acerca de natureza tributária⁷ e, posteriormente à Constituição Federal de 1988 – quando a natureza tributária restou indubitável – em qual espécie de tributos os empréstimos compulsórios se enquadram.

Paulo de Barros Carvalho,⁸ no esteio dos fundamentos de Geraldo Ataliba, classifica os tributos como vinculados e não vinculados à uma atuação estatal. E, dentre esta classificação, os tributos seriam impostos (não vinculados à uma atuação estatal) e as taxas e contribuição de melhoria (vinculados à uma atuação estatal). Assim, de acordo com esta classificação, todas as exações tributárias revestir-se-iam ora de caráter de imposto (não-vinculado) ou de taxas e contribuição de melhoria.

Contudo, os empréstimos compulsórios, a seguir a classificação adrede mencionada, erigida antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, possuem conformação mais complexa, como bem adverte Paulo Ayres Barreto: “analisando-se exclusivamente as possibilidades de eleição do critério material de um empréstimo compulsório, pode-se ter uma atuação estatal ou um outro fato que não corresponda a uma atividade do Estado”.⁹ Em outras palavras, um empréstimo compulsório pode revestir materialidade de tributo vinculado ou não vinculado. Entretanto, haverá de ser sempre destinado e restituível.

Portanto, a despeito dos sólidos fundamentos a que está assentada a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, deve-se buscar classificação que esteja voltada para a análise de critérios adicionais como a destinação e o caráter de restituição,

⁶ COSTA, Alcides. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. *Revista de direito administrativo*, vol. 70.

⁷ Conforme item 1 supra.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 378.

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*, p. 74.

que podem ser dotadas determinadas exações tributárias.

Aires F. Barreto¹⁰ trilhou o caminho de considerar, como critérios determinantes para a classificação dos tributos, a destinação e a previsão de restituição do tributo pago. Seguindo a mesma linha, destaca-se os ensinamentos de José Arthur Lima Gonçalves.¹¹

Paulo Ayres Barreto,¹² propõe uma nova classificação dos tributos, tomando-se por base a classificação aclamada por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, adicionando-lhe novos elementos. Para tanto, elege os seguintes elementos, que necessariamente deverão estar contidos na citada classificação. São suas palavras: “ao pretender-se dividir tributos em diferentes classes, tem-se, necessariamente, que: (i) eleger um único fundamento, para divisão, em cada etapa do processo classificatório; (ii) as classes identificadas em cada etapa desse processo devem esgotar a classe superior; (iii) as sucessivas operações de divisão devem ser feitas por etapas, de forma gradual”

Desta forma, a classificação dos tributos inicia-se com os vinculados e não vinculados; cada um deles pode dividir-se em destinados e não destinados sendo que, novamente, há uma subdivisão em restituíveis e não restituíveis.

Assim, os empréstimos compulsórios podem ser ou não vinculados a uma atividade estatal (em regra não são vinculados), mas necessariamente devem ser destinados e restituíveis, sob pena de afronta ao preceito veiculado pelo art. 148, § 1º, da Constituição Federal.

4. OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS NO BRASIL

Em nosso ordenamento jurídico, verifica-se a instituição, em diversas oportunidades, de empréstimos compulsórios. Identificaremos, adiante, alguns exemplos e seus desdobramentos.

4.1. Empréstimos compulsórios sobre combustíveis e aquisição de veículos automotores

¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*, p. 23.

¹¹ LIMA GONÇALVES, José Arthur. *Isonomia na norma tributária*, p. 59.

¹² BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 74.

O Decreto-lei 2288/1986 instituiu, em seu art. 10º e seguintes, o empréstimo compulsório sobre combustíveis, em como o empréstimo compulsório na aquisição de veículos automotores tendo por objetivo a absorção temporária de excesso de poder aquisitivo. A sua restituição estava prevista no último dia do terceiro ano posterior ao da sua instituição, mediante o resgate de quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento. Note-se que seu fundamento de validade era a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969.¹³

O Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade, em sua formação plenária,¹⁴ por intermédio do RE 121.336,¹⁵ o considerou inconstitucional pois notadamente em virtude da forma de devolução do empréstimo (quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento). Em virtude desta declaração de inconstitucionalidade, foi editada a Resolução 50 do Senado, de 9 de outubro de 1995, a qual suspendeu a eficácia do enunciado prescritivo contemplado no art. 10º do Decreto-lei 2288/1986, que previa a cobrança de empréstimo compulsório na aquisição de veículos automotores.

O Pretório Excelso também analisou, em sua formação plenária, a constitucionalidade do empréstimo compulsório na aquisição de combustíveis, em nos autos do RE 175.385¹⁶ considerando-a inconstitucional. O fundamento para a declaração de inconstitucionalidade foi análogo ao empréstimo compulsório sobre a aquisição de

¹³ Conferir item 1 do presente artigo.

¹⁴ Antes do advento da repercussão geral, introduzida em nosso ordenamento pela EC 45/2004.

¹⁵ Preceitua a ementa do julgado: Empréstimo compulsório. (DL. 2.288/1986, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. 1. “Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo” (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório – obrigação “*ex lege*” e não contratual –, a Constituição vinculou o legislador a essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas e indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. 2. Entendimento da minoria, incluído o relator segundo o qual – admitindo-se em tese que a exação questionada, não sendo empréstimo, poderia legitimar-se, quando se caracterizasse imposto restituível de competência da União –, no caso, a reputou inválida, porque ora configura tributo reservado ao Estado (ICM), ora imposto inconstitucional, porque discriminatório. 3. Entendimento majoritário, segundo o qual, no caso, não pode, sequer em tese, cogitar de dar validade, como imposto federal restituível, ao que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, porque “não se pode, a título de se interpretar uma lei conforme a Constituição, dar-lhe sentido que falseie ou vicie o objetivo legislativo em ponto essencial”; dúvidas, ademais, quanto a subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível. 4. Recurso extraordinário da União, conhecido pela letra “b”, mas, desprovido: decisão unânime.

¹⁶ STF, RE 175.385, rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.02.1995.

combustíveis: a restituição fixada em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento.

4.2. Empréstimo compulsório – Ações da Eletrobrás

A Lei 4156/1962, instituiu o empréstimo compulsório em favor da Eletrobrás, determinando que o consumidor de energia elétrica deveria tomar obrigações junto à Eletrobrás, resgatáveis em 10 anos, com juros de 12 por cento ao ano.

A lei em questão foi objeto de sucessivas modificações – notadamente para consagrar a prorrogação dos prazos de vigência e resgate, sendo a última delas pela Lei 7181/1983, que prorrogou sua vigência até 1993 – foi objeto de questionamento perante o Supremo Tribunal Federal.

A discussão tinha por principal objetivo afastar sua cobrança a partir da promulgação da Constituição de 1988, uma vez que, a despeito de a Carta Magna prever expressamente, no art. 34, § 12 do ADCT, que a urgência – requisito estabelecido pelo art. 148, II, da CF/1988 – não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás, a exação não poderia ser cobrada simultaneamente ao ICMS, imposto que passou a ser de competência estadual, na novel Carta Magna.

Contudo, ao julgar o RE 146.615,¹⁷ o pleno do STF, por maioria, considerou que a exação era constitucional, prevalecendo sua vigência até 1993, como determinado pela Lei 7181/1983.

4.3. CFEM

A CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais, regida pelas Leis 7.990/1989 e 8001/1990 já foi objeto de discussões acerca de sua natureza jurídica, mormente se teria a natureza jurídica de empréstimo compulsório.

O tema foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal no RE 228.800,¹⁸ Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Concluiu, a Corte Excelsa, que a obrigação instituída na Lei 7.990/1989, sob o título de “compensação financeira pela exploração de

¹⁷ STF, RE 146.615, rel. Min. Maurício Correa.

¹⁸ STF, RE 228.800, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 16.11.2001.

recursos minerais” (CFEM) não corresponde ao modelo constitucional respectivo, que não comportaria, como tal, a sua incidência sobre o faturamento da empresa; não obstante, é constitucional, por amoldar-se à alternativa de “participação no produto da exploração” dos aludidos recursos minerais, igualmente prevista no art. 20, § 1º, da Constituição Federal.

Fernanda Guimarães Hernandez¹⁹ em monografia sobre a CFEM concluiu que a CFEM não é empréstimo compulsório pois não é instituída às finalidades descritas no art. 148, I e II, da Constituição Federal nem há previsão de restituição das importâncias pagas aos sujeitos passivos da referida obrigação.

De fato, a CFEM, tal qual instituída nas Leis 7.990/1989 e 8001/1990 não obedece aos contornos constitucionais referentes aos empréstimos compulsórios. Trata-se de compensação financeira pela utilização de recursos hídricos e minerais, sendo que tal os valores arrecadados em virtude de tal compensação são divididos entre os Estados, Municípios e Ministérios do Meio ambiente e Minas e Energia.

Ao contribuinte da CFEM não é prevista qualquer restituição dos valores pagos, em caráter direto e imediato. Ademais, não se trata de exação instituída no caso de iminência de guerra externa, calamidade pública ou para atender investimento público de caráter urgente e para atender relevante interesse nacional.

5. SÍNTESE

No esteio do anteriormente preceituado, conclui-se que o empréstimo compulsório é tributo, vinculado ou não vinculado (a depender da característica veiculada em seu critério material) à uma atuação estatal, destinado e restituível. Note-se que a destinação e a restituição são elementos essenciais do empréstimo compulsório, devendo, necessariamente, estarem ambos presentes para se estar diante de exação tributária com esta natureza.

¹⁹ HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. *Compensação financeira pela exploração de recursos minerais: regra matriz de incidência.*

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Alcides. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. *Revista de direito administrativo*, vol. 70. São Paulo: FGV, 1962.

HERNANDEZ, Fernanda Guimarães. *Compensação financeira pela exploração de recursos minerais: regra matriz de incidência*. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

LIMA GONÇALVES, José Arthur. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. Os empréstimos compulsórios. *Revista dialética de direito tributário*. nº 79. São Paulo: Dialética, 2002.