

CLAUDIO SEEFELDER
ROGÉRIO CAMPOS

COORDENADORES-GERAIS



Com entendimentos
da PGFN e
jurisprudência
do STJ e STF

ADRIANO CHIARI DA SILVA
ADRIANO OLIVEIRA CHAVES
ANDRÉA MÜSSNICH BARRETO
ANTÔNIO CLARET DE SOUZA JÚNIOR
ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA DA SILVA
JAMES SIQUEIRA
JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA
MARCUS VINICIUS BARBOSA
NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

COORDENADORES
ESPECIALISTAS

CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO COMENTADOS

SOB A ÓTICA DA FAZENDA NACIONAL

Atualizada com a
• **Emenda Constitucional n.
103/2019**

prefácios dos ministros
LUÍS ROBERTO BARROSO,
ALEXANDRE DE MORAES,
HERMAN BENJAMIN
E CASTRO MEIRA

obra com comentários dos ministros
ELIANA CALMON E CASTRO MEIRA

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais

JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo

MILISA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo e Quenia Becker

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Projetos: Camilla Dantara Ventura

Estagiários: Alan H. S. Moreira, Ana Amália Strojnowski, Bárbara Baraldi e Bruna Mestriner

Produção Editorial

Coordenação

ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Alana Fagundes Valério, Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Thais Pereira e Victória Menezes Pereira

Estagiárias: Maria Carolina Ferreira, Sofia Mattos e Tainá Luz Carvalho

Capa: Chrisley Figueiredo

Adaptação de Capa: Linotec

Equipe de Conteúdo Digital

Coordenação

MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

336.2(31)(2)(031.1)
2020
07580

Analistas: Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

Gerente de Operações e Produção Gráfica

MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Estagiária de Produção Gráfica: Ana Paula Evangelista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Constituição e Código Tributário comentados : sob a ótica da Fazenda Nacional / Claudio Seefelder e Rogério Campos, coordenadores-gerais. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-5065-241-8

1. Brasil - Constituição (1988) 2. Direito constitucional - Legislação 3. Direito tributário 4. Direito tributário - Legislação - Brasil 5. Finanças públicas - Leis e legislação I. Seefelder, Claudio. II. Campos, Rogério.

20-33822

CDU-342.4(81)'1988'

-34:336.2(81)(094.46)

336.2(31)(2)(031.1)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Constituição de 1988 342.4(81)'1988'
 2. Brasil : Código tributário comentado 34:336.2(81)(094.46)
- Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

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.

Castro Meira

■ **Jurisprudência do STF:** RE 111957/PR; RE 146.615; RE 114.069; RE 121.336; ADI 2.214 MC; ADI 1.933; ADI 613; RE 70.204/SC; ADI 2.022; ADI 2153 MC/ES.

■ **Pareceres da PGFN:** Inexistentes

■ **Comentário:** *Artigo correspondente no CTN* – “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;

III – conjuntura que exija a absorção temporária do poder aquisitivo. Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições do seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.

1. Natureza do empréstimo compulsório antes da EC 1/69

Até o advento da EC nº 1/69, não havia norma constitucional específica sobre os empréstimos compulsórios, ainda que estes fossem utilizados pelo Poder Público até com certa frequência¹⁶². Em razão disso, várias orientações

doutrinárias foram elaboradas na tentativa de explicar a natureza jurídica do instituto, com esteio nas normas da Constituição Federal de 1946.

A primeira corrente, capitaneada por Benvenuto Griziotti¹⁶³ e prestigiada entre nós por San Tiago Dantas, considerava o empréstimo forçado como um *contrato de empréstimo de natureza coativa de direito público* porque o Estado se obrigava a devolver o montante mutuado, com a inclusão de juros. Para Baleeiro¹⁶⁴, essa orientação, ao invocar os contratos dirigidos do Direito Privado, equidistantes do tributo e do crédito público, representaria um *tertius genus*.

A segunda corrente, defendida por Gaston Jèze¹⁶⁵, procurava explicar o empréstimo compulsório como uma requisição de dinheiro, mediante indenização fixada unilateralmente pelo requisitante.

A terceira corrente (liderada por Maurice Duverger¹⁶⁶ e H. Laufenburger¹⁶⁷) via no empréstimo compulsório um misto de empréstimo – pela forma utilizada – e de imposto, porque a liberdade contratual é “substituída pelo estabelecimento unilateral e autoritário de uma verdadeira incidência fiscal”, nas palavras de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁶⁸

Por fim, a quarta corrente concebia o empréstimo compulsório como verdadeiro tributo. Teve como principais destaques Amílcar

163. Apud ROSA JR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 18ª edição revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 417-421.

164. BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1056, nota 1.

165. Apud ROSA JR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 18ª edição revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 417-421.

166. *Idem*.

167. *Idem*.

168. ROSA JR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 18ª edição revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 418.

162. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 238.

de Araújo Falcão¹⁶⁹, Alcides Jorge Costa e o próprio Aliomar Baleeiro. A monografia intitulada “Natureza jurídica do empréstimo compulsório”, escrita por Amílcar, foi qualificada por Aliomar Baleeiro como “a melhor monografia que conhecemos no assunto, a respeito do qual é escassa a bibliografia, dentro e fora do Brasil”¹⁷⁰. Em seu entender, no empréstimo compulsório, há “uma operação completa de caráter tributário, isto é, uma decretação de imposto conjugada à promessa de devolução, com juros ou sem eles, perfeitamente válida, porque quem pode o mais pode o menos: se a União podia decretar o imposto de renda pura e simplesmente e de seu produto utilizar-se poderia decretá-lo, com a promessa de restituição, que era, esta, ato de discricionarismo unilateral do Congresso.”¹⁷¹

2. As raízes da Súmula nº 418/STF

O Estado do Paraná promulgou a Lei nº 4.526, de 12.01.1962, instituindo, no art. 2º, um empréstimo compulsório, para constituir capital de uma empresa do Fundo de Desenvolvimento Econômico, sobre a forma de *adicional restituível*, acrescido ao IVC (futuro ICM), e equivalente a 1% das operações tributadas, a ser cobrado durante o prazo de cinco anos e, com essa lei, no art. 30, autorizava a cobrança desse empréstimo compulsório no próprio exercício de 1962.

Diversas empresas paranaenses impetraram mandado de segurança alegando a falta de autorização orçamentária (art. 141, § 34, da CF de 1946), porque entendiam que a exação configurava tributo.

O Recurso em Mandado de Segurança nº 11.252-PR, Relator o Ministro Antônio Vilas

Boas, confirmou a denegação da ordem, sob dois fundamentos principais: a lei estadual é pertinente à ordem econômica, e não propriamente à administração das finanças públicas; embora seja certo que, em princípio, caberia à União intervir no domínio econômico, também se concedia aos Estados o poder de legislar supletivamente sobre a matéria (art. 6º).

Essa orientação, que perfilhou a corrente doutrinária encabeçada por San Tiago Dantas, foi consagrada por estreita maioria de 5 a 4, ficando vencidos os Ministros Vítor Nunes Leal (embora por fundamento diverso, entendendo que o Estado era incompetente para legislar sobre o Direito substantivo pertinente ao mútuo, contrato regulado pelo Direito Civil), Luiz Gallotti, Pedro Chaves e Ribeiro da Costa. Na mesma sessão foram julgados mais cinco outros recursos similares: 11.773, 11.358 e 11.933, relatados pelo Min. Antônio Vilas Boas; 14.361, relatado pelo Min. Evandro Lins e Silva; e 11.645, da relatoria do Min. Hahne-mann Guimarães. Duas semanas depois, anota Baleeiro¹⁷², a Suprema Corte manteria essa orientação no julgamento do RMS 11.809, Relator Min. Gonçalves de Oliveira.

Esse entendimento passou a ser predominante e consagrado na Súmula nº 418 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual: “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência da prévia autorização orçamentária”. Referida Súmula, no entanto, perdeu a eficácia, após o julgamento do RE 111954/PR, pelo Supremo Tribunal Federal, ponto que será melhor analisado mais adiante.

No mesmo sentido, o extinto Tribunal Federal de Recursos assim pacificou sua jurisprudência (Súmula nº 236 TFR): “O empréstimo compulsório instituído pelo Dec.-lei 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade”.

169. *Idem*.

170. BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1056.

171. BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1056.

172. BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1059.

3. O reconhecimento da natureza tributária do empréstimo compulsório a partir da Emenda Constitucional nº 1, de 1969

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ainda que não tenha incluído o empréstimo compulsório como tributo, deu importante passo ao limitar a sua instituição à competência exclusiva da União nos casos excepcionais previstos na lei complementar (art. 15 do CTN).

A EC n. 1/69 dissipou as dúvidas sobre a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios ao deles tratar no capítulo V, Do Sistema Tributário, submetendo-os às “disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário” (EC 1/69, art. 21, § 2º, II).

O art. 18, § 3º, estabeleceu que apenas a União poderia instituir empréstimos compulsórios nos casos excepcionais definidos em lei complementar (art. 15 do CTN); já o art. 21, § 2º, II, dispôs que a União poderia “instituir empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar”. A duplicidade de regras levou a União¹⁷³, representada pela Procuradoria-Geral da República, a argumentar que, na primeira hipótese, seria caso de empréstimo compulsório excepcional, de natureza extratributária, enquanto no art. 21, § 2º, II, estariam descritos os casos de empréstimos compulsórios especiais, submetidos estritamente às normas tributárias.

A questão foi objeto do RE 111.954-3-PR, Relator Min. Oscar Corrêa, julgado em 1º/06/1988 (DJU, 24/06/1988). Naquela oportunidade, o Plenário da Corte, por unanimidade, reconheceu que a Súmula 418 perdera a validade, em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional nº 1/69), prevalecendo a tese defendida por Aliomar Baleeiro, Amílcar Araújo Falcão e Alcides Jorge da Costa, entre outros.

4. O empréstimo compulsório na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 veio expungir todas as dúvidas quanto à natureza jurídica do empréstimo compulsório, ao incluí-los explicitamente no capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional. Ali estão reunidos os tributos comuns – impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145) – e dois tributos de competência exclusiva da União: os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

A propósito, anota Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷⁴: “Como, sob um prisma econômico-financeiro, não representam *receita pública*, os empréstimos compulsórios podem ter sua natureza tributária posta em dúvida. Hugo de Brito Machado, por exemplo, doutrina que não são tributos (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 126). Entretanto, como a Constituição incluiu os empréstimos compulsórios no *Sistema Tributário Nacional*, determinando a sua submissão a normas jurídicas pertinentes aos *tributos* (v.g., CF/88, art. 150, III, *b*, preferimos dizer que, para fins de aplicação do regime jurídico, o ordenamento jurídico brasileiro equiparou, para todos os efeitos, os empréstimos compulsórios aos tributos, não fazendo sentido, numa abordagem jurídica, afirmar ser outra a sua natureza *jurídica*”¹⁷⁵.

No mesmo sentido, posicionava-se o saudoso Celso Ribeiro Bastos¹⁷⁶, para quem a controvérsia perdera a razão de ser com a Constituição de 1988: “Parece fora de dúvida que o caráter obrigatório da entrega do dinheiro aos cofres públicos, pela só ocorrência de um

173. Os estudos sobre a matéria foram realizados no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo Procurador-Geral o eminente Procurador da Fazenda Nacional Cid Heráclito de Queiroz, com apoio em alentado estudo do Prof. José Souto Maior Borges, da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco.

174. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 126.

175. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 15.

176. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 157.

fato atribuível ao contribuinte, a extensão das limitações do poder de tributar do Estado ao próprio instituto, a sua inserção no Texto Constitucional, tudo está a indicar que de tributo se trata. O fato de ser restituível a quantia cobrada não lhe elimina o caráter tributário. Deste ângulo, todos os pressupostos para a configuração de um tributo estão presentes: a) pagamento de uma quantia em dinheiro; b) caráter coercitivo da medida; e c) não decorrente de multa”

5. Modalidades de Empréstimos Compulsórios

O art. 148 da Constituição Federal autoriza exclusivamente a União a instituir, mediante lei complementar, duas espécies de empréstimos compulsórios: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parece evidente que, no primeiro caso, a própria finalidade da despesa extraordinária a que se vai atender justifica a dispensa da observância do requisito da anterioridade. Ademais, quando considerou necessária a observância dessa regra, a Constituição o fez expressamente. Malgrado a clareza do Texto Constitucional, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, preferiu deixar explícito que a vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos dispositivos que elenca, aí incluído o empréstimo compulsório delineado no art. 148, I.

A Constituição não recepcionou a terceira hipótese prevista no art. 15 do Código Tributário Nacional: conjuntura que exija a absorção de poder aquisitivo¹⁷⁷. Para usar a precisa

expressão de Heleno Taveira Torres¹⁷⁸, a Constituição de 1988 “erigiu o empréstimo compulsório à categoria de tributo e previu, como requisito para a respectiva instituição, o atendimento de determinadas e específicas finalidades, o que diferencia em duas modalidades diversas: extraordinário e ordinário. O *empréstimo compulsório extraordinário* (art. 148, I) encontra-se previsto para os casos de despesas com calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, o qual não está sujeito ao princípio da anterioridade e deve ser suprimido gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II). Quanto ao *empréstimo compulsório ordinário* (art. 148, II), este se aplica ao caso dos investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

6. Exigência de lei complementar

Anota Aliomar Baleeiro, possivelmente fruto de sua experiência como Deputado Federal¹⁷⁹, que o Parlamento brasileiro tinha certa repugnância pela utilização do empréstimo compulsório, malgrado o considerasse “velha técnica fiscal das nações de crédito avariado em épocas de crises”¹⁸⁰. Talvez essa ojeriza parlamentar

empresas foram tributadas pelos lucros excessivos ou extraordinários com opção de subscreverem o dobro do tributo, como empréstimo compulsório, mediante ‘certificados de equipamento’ ou ‘depósitos de garantia’, restituíveis, com destino a reconversão dos equipamentos após a guerra (Decretos-leis n.6.224 e 6.225, de 24/1/1944. E realmente a restituição se fez quando sobreveio a paz” (BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1055).

177. Segundo Baleeiro, a hipótese “obedecia não a apelo desesperado e forçado ao bolso dos capitalistas, mas a uma política econômico-financeira racional que, segundo a orientação de Keynes no opúsculo *How to pay for the war*, visava esterilizar poder aquisitivo durante a inflação suscitada pela Segunda Guerra e, ao mesmo tempo, constituir reserva não só contra possível depressão no futuro, senão também para propiciar o reaparelhamento econômico após a cessação das hostilidades. As

178. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro* (Teoria da Constituição Financeira). São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, p. 229.

179. Aliomar Baleeiro foi deputado federal pelos estados da Bahia e da Guanabara, pela antiga UDN, partido do qual foi um dos fundadores na Bahia.

180. BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, p. 1055.

explique a razão que levou os constituintes que elaboraram a Constituição de 1988 a estabelecer tantas exigências para a instituição de empréstimo compulsório, sujeito à reserva de lei complementar, até mesmo para as situações descritas no art. 148, I, da Constituição Federal, em que a urgência para instituição do tributo se mostra evidente.

A exigência de lei complementar tem o efeito de impedir a expedição de Medidas Provisórias, perante a expressa vedação do art. 62, § 1º, III, após a EC 32, de 2001.

Ademais, em relação aos investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, a necessidade de lei complementar foi acrescida da observância do requisito da anterioridade, vedando-se a instituição do tributo para o mesmo exercício em que tenha sido instituído ou aumentado.

Não bastassem essas limitações, observe-se que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório está expressamente vinculada à despesa que motivou a sua instituição.

Como os recursos não podem ser arrecadados no mesmo ano de sua instituição por lei complementar, José Afonso da Silva¹⁸¹ considera tal situação “um sem-sentido que torna o texto constitucional praticamente inútil, ou de praticidade muito duvidosa”.

Não é como pensa Hugo de Brito Machado¹⁸², que assim argumenta: “Parece incoerente que, tratando-se 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 a 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 10 anos, por exemplo, pode ser arrecadado em 1 ou 2, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma poderá ser antecipado o investimento, sem prejuízo do princípio da anterioridade”.

Talvez as reflexões de Aliomar Baleeiro, o maior nome do Direito Tributário Brasileiro, ao lado de Rubens Gomes de Sousa, segundo Geraldo Ataliba, tenham inspirado os constituintes de 1988, ao estabelecer tantas amarras para a instituição do empréstimo compulsório.

7. O empréstimo compulsório em favor de Eletrobras

“Art. 34 do ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda I, de 1969, e pelas posteriores

.....
§12. A urgência prevista no art. 148, II não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S. A., pela Lei nº 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores.”

A Lei nº 4.156, de 28 de novembro de 1962, instituiu uma especial modalidade de empréstimo compulsório em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobras). O tributo foi prorrogado até o exercício de 1993, pela Lei nº 7.181/83.

Diversos contribuintes ajuizaram ações alegando que a exigência do tributo cessaria em março de 1989, por força do art. 34 do ADCT, com a entrada em vigor do novo Sistema Tributário Nacional e a consequente revogação da ordem anterior, eis que o dispositivo conigna que o sistema tributário nacional teria vigência a partir do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição.

181. DA SILVA, José Afonso. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: 6ª edição, 2009, p. 650.

182. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 33ª edição, 2012, p. 67-68.

Contudo, o STF¹⁸³ entendeu que o empréstimo compulsório disciplinado no art. 148 da CF entrara em vigor, desde logo, com a promulgação da Constituição Federal, e não só a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte à sua promulgação. É que a regra transitória constante do art. 34, § 12, havia preservado a exigibilidade do empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás até o exercício de 1993, como previsto no art. 1º da Lei nº 7.181/1983.

Em outra oportunidade, decidiu o STF¹⁸⁴: “Se a Corte concluiu que a referida disposição transitória preservou a exigibilidade do empréstimo compulsório com toda a legislação que o regia, no momento da entrada em vigor da Carta Federal, evidentemente também acolheu a forma de devolução relativa a esse empréstimo compulsório imposta pela legislação acolhida, que a agravante insiste em afirmar ser inconstitucional”.

8. Empréstimo Compulsório e Restituição em dinheiro

O Decreto-lei nº 2.286, de 1986, instituiu o empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis de passeio, prevendo que o resgate se faria em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, e não em dinheiro (art. 10).

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.615, o Tribunal Pleno declarou que o empréstimo compulsório disciplinado no art. 148 da Constituição Federal entrou em vigor, desde logo, com a promulgação da Constituição de 1988, e não só a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte a sua promulgação¹⁸⁵.

Nesse julgamento, destacam Marciano Seabra de Godói e Pablo Henrique de Oliveira o tópico do voto do Min. Sepúlveda Pertence que qualifica o direito à restituição, em espécie,

dos valores arrecadados a título de empréstimo compulsório como “direito público subjetivo” do qual não pode ser despojado o contribuinte.

9. Empréstimo Compulsório e Depósito Judicial

O depósito judicial teve a sua natureza questionada junto ao Supremo Tribunal Federal¹⁸⁶, que decidiu o seguinte: “O depósito judicial, sendo uma faculdade do contribuinte a ser exercida ou não, dependendo de sua vontade, não tem característica de empréstimo compulsório, nem índole confiscatória (CF, art. 150, IV), pois o mesmo valor corrigido monetariamente lhe será restituído se vencedor na ação, rendendo juros com taxa de melhor aproveitamento do que à época anterior à vigência da norma”.

Decisão similar foi proferida em relação ao saque do FGTS: “A norma legal que vedou o saque do FGTS, no caso de conversão de regime, não instituiu modalidade de empréstimo compulsório, pois – além de haver mantido as hipóteses legais de disponibilidade dos depósitos existentes – não importou em transferência coativa, para o Poder Público, do saldo das contas titularizadas por aqueles cujo emprego foi transformado em cargo público”¹⁸⁷.

10. Empréstimos compulsórios disfarçados

Após a Constituição Federal de 1988 não foram criados empréstimos compulsórios.

Sob o regime da Constituição anterior, o Estado de Santa Catarina promulgou a Lei nº 3.985/67, cujo art. 25 limitava a utilização dos créditos do ICM ao limite de 80% do imposto devido pela saída de mercadorias em determinado período. O valor excedente só poderia ser compensado nos períodos seguintes.

Ao apreciar o RE nº 70.204¹⁸⁸, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade

183. RE 146.615, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 6/4/1995, p. DJ de 0/6/1995; AI 591.381 AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 16/12/2008, 2ª T., DJe de 6/3/2009.

184. RE 114.069, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18/12/1995, 1ª T., DJ de 19/4/1996.

185. RE 121.336, Tribunal Pleno, relator Min. Sepúlveda Pertence, j. 11/10/1990, p. DJ de 26/6/92.

186. ADI 2.214 MC, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 6/2/2002; p. DJ de 19/4/2002; ADI 1.933, rel. Min. Eros Grau, j. 14/4/2010, p. DJe de 3/9/2010.

187. ADI 613, rel. Min. Celso de Mello, j. 29/4/1993, p. DJ de 29/6/2001.

188. RE 70.204/SC, rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ de 30/04/71.

do dispositivo legal ao fundamento de que vulnerava o princípio da não cumulatividade, além de tratar-se de verdadeiro empréstimo compulsório, estranho à competência estadual.

A Lei nº 5.827, de 15/01/99, do Estado do Espírito Santo, autorizava o Poder Executivo a reter 20% dos vencimentos dos servidores públicos estaduais para posterior devolução, o que foi considerado verdadeiro empréstimo compulsório, cuja aplicação foi afastada por considerar que esse tributo somente poderia ser instituído pela União e mediante lei complementar¹⁸⁹. Em processo análogo, na ADI 2153 MC/ES, também foi concedida a Medida Cautelar¹⁹⁰.

■ Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, GEN, Bilac Pinto Editores, atualizada por Misabel Abreu Machado, Derzi.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p 157.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- ROSA JR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 18ª edição revista e atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro (Teoria da Constituição Financeira)*. São Paulo: Ed. RT, 2014.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas

áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

* *Vide comentários de cada autor sobre o instituto destacado.*

* *Vide comentários ao art. 195, II, sobre contribuições ou contribuições especiais.*

* *Vide comentários ao art. 195, III, sobre receita de concursos de prognósticos.*

189. ADI 2.022MC/ES, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 28/04/2000.

190. ADI 2153 MC/ES, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 16/08/2000, DJ 06/10/2000.