

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 Amalia 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

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)

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

11.773/PR; RMS 11.252/PR; RMS 11.358/PR; RMS 14.361/PR; RE 137.689/PE; RE 136.805/RJ; RE 140.035/RJ; RE 150.384/RJ; ACO 419/SP; RE 136.882/RJ; RE 136.883/RJ; STJ: REsp 1.119.558/SC; REsp 1.145.146/RS; REsp 1.119.558-SC; REsp 1.145.146/RS; REsp 1.028.592/RS; Súmula 553.

■ Comentários:

1. Considerações iniciais. O Código Tributário Nacional. O CTN, no art. 15, disciplinou o empréstimo compulsório, atribuindo-o, com exclusividade, à competência da União, em três situações excepcionais: guerra externa ou sua iminência; calamidade pública que exija auxílio que não possa ser atendido pelos recursos orçamentários disponíveis; por fim, a conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

2. Natureza jurídica. Breve histórico. Embora o Poder Público fizesse uso do empréstimo compulsório, nunca fora objeto de sistematização legislativa. Daí as divergências quanto à sua natureza jurídica e o surgimento de diversas teorias buscando explicar a exação, que não se enquadrava nas demais modalidades analisadas na doutrina.²

Entre nós, predominou inicialmente a orientação preferida por San Tiago Dantas, com base na Constituição Federal de 1946. O empréstimo compulsório caracterizava-se como contrato de empréstimo de natureza coativa de direito público já que o Estado obriga-se a devolver ao mutuário o montante pago, com o acréscimo de juros.³ Outros doutrinadores não concordaram com essa fundamentação. É o caso de Amílcar Araújo Falcão. Em monografia sobre o tema, escreveu que o empréstimo compulsório constituía

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 esta lei.

.....
Castro Meira

■ **Jurisprudência do STJ e STF:** STF: AI 810.097/SC; RE 121.336/CE; ADI 2.214 MC; ADI 613; ADI 1.933; RE nº 146.615/PE; RMS

2. Os limites deste comentário permitem-nos apenas uma informação sumária, com esclarecimentos pontuais nas notas de rodapé.

3. Para um exame das teorias aqui brevemente referidas, cf. da ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. Rio de Janeiro. São Paulo. Recife. 18ª edição, 2005, pp. 417/419.

verdadeiro tributo, porquanto a compulsoriedade da exação mostrava-se incompatível com a liberdade contratual.⁴

A Suprema Corte preferiu a teoria de San Tiago Dantas e pacificou a sua jurisprudência na Súmula nº 418, de 1º/6/64, com o seguinte enunciado: “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”.⁵

Aliomar Baleeiro, que defendia a tese de Amílcar, descreve, com minúcias, o julgamento do RMS nº 11.252-PR, considerado o *leading case*. O seu relato demonstra que não foi um julgamento tranquilo, destacando o voto divergente do ministro Luiz Gallotti, acompanhado pelos ministros Pedro Chaves e Ribeiro da Costa. Também restou vencido o ministro Victor Nunes Leal, por fundamento diverso.

Na mesma senda, o extinto Tribunal Federal de Recursos, ao analisar o empréstimo compulsório, instituído pelo Decreto-lei nº 2.047/1983, consolidou seu entendimento no enunciado da Súmula 236: “O empréstimo compulsório instituído pelo Dec.-lei 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade”.

A EC 18/65 referiu-se ao instituto, atribuindo-o à competência exclusiva da União, em casos excepcionais definidos em lei complementar. Com a EC nº 1/69, os empréstimos compulsórios passaram a ser considerados

tributo, ou, pelo menos, receberem o tratamento próprio dos tributos, ante o disposto no art. 21, § 2º, II, ao prever que a União pode instituir empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

A Constituição Federal de 1988 acolheu a orientação adotada pela EC 1/69. Da mesma forma, exige lei complementar para a instituição dos empréstimos compulsórios, mantém a competência exclusiva da União (art. 148), disciplinando a matéria no capítulo Do Sistema Tributário (Capítulo I do Título VI).

Entretanto, a natureza tributária da exação não se tornou absolutamente tranquila. Em exame da jurisprudência, doutrinadores afirmam que a jurisprudência do STF é pacífica quanto ao “tratamento” tributário que a CF 1988 dispensa ao empréstimo compulsório, mas há vozes dissonantes a respeito da “ontologia” ou da natureza jurídica específica da figura, se espécie tributária *stricto sensu* (ministro Carlos Velloso, ministro Celso de Mello) ou empréstimo *ex lege* submetido às limitações constitucionais ao poder de tributar (ministro Sepúlveda Pertence)⁶. No julgamento do RE 121.336, foi estabelecida a distinção entre o empréstimo compulsório e as demais espécies tributárias, como se lê na parte final do item 1 de sua Ementa: “Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito”⁷.

4. Duas outras teorias também buscaram explicar o empréstimo compulsório: como *requisição de dinheiro*, com o pagamento de indenização, estabelecida pelo Estado. Não se tratava de empréstimo, ante a ausência da liberdade contratual, como também não se cuidava de imposto, ante a promessa de devolução pelo ente público (Gaston Jêze). A outra teoria, defendida por Maurice Duverger, considerava o instituto como um misto de *empréstimo e imposto*.

5. Para Baleeiro, o *leading case* foi o acórdão proferido no RMS nº 11.252/PR, julgado conjuntamente com os RMS nº 11.773, 11.358, 11.993, 14.361 e 11.645. Duas semanas depois, o entendimento sumular foi reiterado no julgamento do RMS nº 11.809. (Ob. cit. 1057/1058).

6. GODOI, Marciano Seabra de (Coordenador). Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. Dialética, Rio de Janeiro, 2001, capítulo 8, p. 139.

7. Sacha Calmon, um pouco antes do advento da Constituição Federal de 1988, argumentou que a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (*parafiscalidade*) que não constitua sanção de ato ilícito (*não seja multa*) instituída em lei (*não decorrente de contrato*). *Intuitivo*,

3. Análise do art. 15 do Código Tributário Nacional. O *caput* do art. 15 do Código Tributário Nacional reitera a exclusividade da competência da União para instituir os empréstimos compulsórios, como se achava na Emenda Constitucional nº 18/65.

As hipóteses excepcionais que autorizam a instituição dos empréstimos compulsórios dos incisos I e II acham-se em harmonia com a norma constitucional vigente, que os reúne num único inciso, ao se referir a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I). A situação descrita no inciso III (conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo) não foi recebida pelo texto da Constituição Federal ora vigente. Ao enumerar os casos de cabimento dos empréstimos compulsórios (art. 148)⁸, não incluiu a absorção temporária de poder aquisitivo, técnica recomendada por Keynes⁹, que consta no inciso III do art. 15 do CTN.

No que tange aos incisos I e II do art. 15 do CTN, aí são descritas situações que justificam

também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções). Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas gerais complementares. (Empréstimo Compulsório, Revista de Direito Tributário nº 42 -Outubro-dezembro de 1987, p. 113). Cf. em sentido contrário MACHADO, Hugo de Brito: Comentários ao Código Tributário Nacional. Editora Atlas, São Paulo, 2003, especialmente pp. 245-246).

8. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: (...)
9. "... 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" (BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro, GEN, Forense, Bilac Pinto Editores, 8ª edição (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi), p. 1056).

plenamente a instituição dos empréstimos compulsórios. Com efeito, a guerra externa ou sua iminência, pode colocar em risco a própria sobrevivência nacional, tornando fundamental a mobilização dos meios necessários para a defesa nacional, o denominado esforço de guerra. A ausência de previsão orçamentária, num primeiro passo, justificaria a aprovação de um crédito extraordinário, como referido no inciso II, em relação à calamidade pública. Mas, se os recursos públicos se revelarem insuficientes para atender aquelas necessidades públicas, impõe-se a busca de meios financeiros por meio dos empréstimos compulsórios. A referência do inciso II, quanto à exigência de auxílio federal impossível de ser atendida com os recursos federais disponíveis, a um primeiro exame, pode parecer ociosa. A utilização do empréstimo compulsório é medida excepcional, que exige lei complementar. Não seria imaginável a instituição do tributo se o auxílio federal pudesse ocorrer com os recursos federais disponíveis. Entretanto, a reiteração, afinal, contribui para a maior clareza, evitando-se a utilização desnecessária do compulsório para solucionar dificuldades eventuais das finanças públicas.

4. As Limitações Normativas ao Empréstimo Compulsório. A instituição de empréstimos compulsórios está submetida a limitações adotadas em defesa dos contribuintes. A primeira delas é a exigência de lei complementar, cuja tramitação é mais demorada, proporcionando maiores discussões no Parlamento e as manifestações dos contribuintes.

A modalidade destinada ao investimento público (CF, art. 148, II) acha-se submetida ao princípio da anterioridade, ainda que seja de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Estabeleceu-se, ainda, outra restrição. Os recursos arrecadados com o empréstimo compulsório estão vinculados à despesa que fundamentou a sua instituição, ou seja, somente poderão ser utilizados para aquela finalidade específica (CF, art. 148, parágrafo único).

Ao contribuinte, foi assegurada a garantia de receber a restituição apenas em

moeda, a exemplo do que ficou consignado pela Suprema Corte ao acolher a arguição de inconstitucionalidade do art. 10 do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos (automóveis de passeio), em que se previa a restituição do valor pago com quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento. Reconheceu-se a obrigatoriedade de a devolução ser empregada em moeda corrente porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado.¹⁰

A Ordem dos Advogados do Brasil arguiu a inconstitucionalidade da Lei nº 1.952, de 19 de março de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul, que transfere os depósitos judiciais, referentes aos tributos estaduais à conta do Tesouro Estadual. Ao julgar a medida cautelar, requerida pela autora da ação, o Supremo Tribunal Federal manteve a norma questionada e, entre outros fundamentos, afastou a ofensa ao art. 148, I e II, da Constituição Federal em vigor. Entendeu-se que 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 ser-lhe-á restituído, se vencedor na ação, rendendo juros com taxa de melhor aproveitamento do que à época anterior à vigência da norma.¹¹

Os servidores públicos federais achavam-se submetidos a dois regimes jurídicos: uma parte estava sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho; e outra, ao regime estatutário. Entretanto, com a Lei nº 8.112, de 1990, houve a unificação do regime jurídico, reunindo todos sob a forma estatutária, vedando-se o saque na conta do FGTS, nos termos previstos na redação originária da lei. Com isso, não se conformaram os servidores públicos federais. No

juízo da ADIn 613¹², decidiu a Suprema Corte que a norma questionada não havia instituído 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.

5. O Empréstimo Compulsório da Eletrobras. A história das Centrais Elétricas Brasileiras S/A (Eletrobras) tem início em 1954, com o Presidente Getúlio Vargas. Seu projeto sofreu forte oposição no Congresso Nacional. Somente sete anos depois, veio a ser convertido na Lei 3.890-A, assinada pelo Presidente Jânio Quadros em 25 de abril de 1961. Com a renúncia do Presidente Quadros, a sua instalação foi autorizada pelo Presidente João Goulart, em 11 de junho de 1962.

Com a Lei nº 4.156, de 28 de novembro de 1962, sob o nome de obrigações da Eletrobras, foi instituído empréstimo compulsório em seu favor, exigindo-se do usuário de energia elétrica a tomada de obrigações, resgatáveis em dez anos, com juros de 12% ao ano, em valor equivalente ao imposto único sobre energia elétrica. A lei sofreu diversas alterações, sendo prorrogada até o exercício de 1993.

Posteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, contribuintes alegaram que a exigência fiscal não poderia ocorrer a partir de março de 1989, tendo em vista a entrada em vigor do novo sistema tributário nacional, nos termos do art. 34 do ADCT. Também alegaram que seria obstáculo à cobrança do empréstimo compulsório o art. 155, § 3º, da CF, ante a exigência do ICMS sobre as mesmas contas de energia elétrica. O pleito dos contribuintes não foi acolhido. Decidiu a Suprema Corte que o § 12 do art. 34 da Constituição Federal recepcionara o empréstimo compulsório criado pela Lei nº 4.156/1962. Em

10. STF, RE 121.336/CE, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, j. 11/10/1990, DJ 26/6/1992.

11. ADI 2.214 MC, Rel. Ministro Maurício Corrêa, j. 6/2/2002, DJ de 19/4/2002.

12. ADI 613, Rel. Min. Celso de Mello, j. 29/04/1993, DJ de 29/06/2001.

consequência poderia ser exigido até a data-limite prevista na Lei nº 7.181/1983¹³.

Outro questionamento surgiu quanto à competência para julgamento das causas referentes ao empréstimo compulsório estabelecido por lei em favor da Eletrobras. A matéria foi objeto de recurso repetitivo¹⁴, sendo, em seguida, elaborada súmula específica, com o seguinte enunciado: Nos casos de empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, é competente a Justiça estadual para o julgamento de demanda proposta exclusivamente contra a Eletrobras. Requerida a intervenção da União no feito após a prolação da sentença pelo juízo estadual, os autos devem ser remetidos ao Tribunal Regional Federal competente para o julgamento da apelação se deferida a intervenção.¹⁵

Também, em recurso repetitivo, foi reconhecida a solidariedade entre a União e a Eletrobras, possibilitando ao credor a escolha de um dos devedores¹⁶.

Foi levado ao STJ questionamento quanto ao valor das ações, decidindo-se que a conver-

são do crédito em ações deveria ocorrer pelo valor de mercado, por expressa disposição legal (art. 4º da Lei nº 7.181/83) e por se tratar de critério mais objetivo. Considerou-se que esse valor depende de vários fatores, nem sempre ligados ao desempenho da empresa¹⁷.

■ Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro, GEN, Forense, Bilac Pinto Editores, 8ª edição (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi).

CALMON, Sacha. Empréstimo Compulsório. Revista de Direito Tributário nº 42 – Outubro-dezembro de 1987.

GODOI, Marciano Seabra de (Coordenador). Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF Dialética, Rio de Janeiro, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Editora Atlas, São Paulo, 2003.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro. São Paulo. Recife. 18ª edição, 2005.

13. RE nº 146.615-PE, Rel. p/ o Acórdão Ministro Maurício Corrêa, DJ de 30/06/1995. Ficaram vencidos os Ministros Ilmar Galvão e Carlos Velloso.

14. REsp 1.119.558-SC, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ o Acórdão Ministro Arnaldo Esteves Lima, 1ª Seção, j. 09/05/2012, DJe 01/08/2012.

15. Súmula 553 do STJ.

16. Decidiu-se que o autor, elegendo apenas um dos devedores solidários para a demanda, o qual não goza de prerrogativa de juízo, torna imutável a competência *ratione personae*. (REsp 1145146/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 09/12/2009, DJe 01/02/2010).

17. REsp 1.028.592/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, j. em 12/08/2009, DJe 27/11/2009.