

**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)  
2002  
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 Ferrarezí 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

*Min. Eliana Calmon*

▪ **Comentário:** Trata-se de previsão tradicional, a partir da Constituição de 1946, elaborada muito pouco tempo depois do final da Segunda Guerra Mundial, quando ainda presentes as consequências do esforço nacional para superar as graves dificuldades financeiras inerentes ao estado bélico. Vivenciava-se no Brasil, quando reunida a Constituinte de 46, um gravíssimo quadro inflacionário como consequência do conflito mundial.

O Imposto de Guerra nasceu na Inglaterra, quando se viram os ingleses cercados pelas tropas francesas de Napoleão Bonaparte, surgindo, assim, a necessidade da obtenção de recursos para enfrentar os gastos extraordinários no combate ao inimigo. No primeiro momento, o imposto foi cobrado durante o conflito, sendo abolido ao final. Entretanto, em 1918, foi aprovado um projeto que ressuscitou a taxaçaõ, destinando-a à reconstrução do país.

O segundo país a aderir à cobrança foi a França, em 1916, quando instituiu a contribuição extraordinária de guerra, a ser cobrada apenas das empresas que, no período de conflito, tiveram ganhos expressivos, negociando armamentos e suprimentos para o Exército.

A Confederação Suíça também adotou o novel imposto, destinado a atender aos elevados gastos com as duas Guerras Mundiais.

No Brasil, até 1946, nenhuma Constituição fazia referência aos impostos extraordinários, o que era até dispensado, porque a Constituição 1934 durou poucos meses, e a de 1937, chamada de polaca, por ter se inspirado no

modelo polonês semifascista, não precisava prever como obter o Estado receita para gastos extraordinários, porque estava previsto na Carta que, durante o estado de guerra, o Presidente da República poderia suspender qualquer dispositivo constitucional (art. 171), inclusive cobrar impostos extraordinários. Naquela época do Estado Novo, o governo podia tudo, com ou sem guerra.

Assim, somente em 1946 é que foi instituído constitucionalmente o imposto (art. 15, § 6º) de competência da União em duas situações extraordinárias, iminência de guerra ou quando declarada beligerância entre o Brasil e outro país e ainda com uma limitação temporal: passados cinco anos da assinatura da paz, cessava a cobrança da exação.

A Constituição de 1967 repetiu a Carta antecedente no artigo 23, mas deixou de contemplar o tempo de duração, o que foi também seguido na Emenda Constitucional nº 1/69. Em verdade, nunca houve uma Constituição em 1969, e sim uma Constituição tão emendada que passou a ser chamada como se fosse uma espécie nova.

A Constituição de 1988, portanto, manteve a tradição ao prever a instituição do imposto extraordinário de guerra no artigo 154, inciso II, embora tenha suprimido o prazo antes assinalado de cinco anos. A supressão tornou letra morta parte da previsão temporal constante do artigo 76 do Código Tributário Nacional, editado em 1966, antes, portanto, da Constituição de 1967.

A atual Carta Suprema deixou ao talante do Presidente da República e do Congresso Nacional a estipulação do prazo para cessar a incidência desse específico imposto.

O Professor Aliomar Baleeiro, com a argúcia que lhe era peculiar, estranhou a liberalidade da constituinte. Daí afirmar:

“Não há qualquer sanção para compelir o Congresso a suprimir esse tributo temporário por definição. O texto, quase pleonástico, deixou o assunto ao discricionarismo do Presidente da República e do Congresso. O legislador

provavelmente acreditou que a própria necessidade de reconversão das indústrias absorvidas pelo esforço bélico forçara a extinção dos impostos extraordinários, para liberação de recursos utilizáveis pelo setor privado, evitando, assim, a depressão econômica. Todavia, a experiência secular mostra que os governos raramente abandonam um imposto decretado como exceção numa emergência” (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005. p. 537).

Conhecido o seu perfil histórico e semântico, pergunta-se: qual a natureza jurídica do imposto extraordinário de guerra?

A Constituição Federal de 88 previu duas espécies de recursos de arrecadação para custear situações excepcionais, fora de qualquer previsão administrativa: o empréstimo compulsório (art. 148, I, da CF) e o Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II).

O primeiro serve para atender a situações excepcionais, estando, entretanto, limitado pelas situações previstas nos dois incisos do artigo 148, entre as quais a constante do inciso I – atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.

O empréstimo compulsório tem natureza tributária e, como as demais espécies de tributo, submete-se ao princípio da legalidade, sendo de competência única da União. Por ser urgente, não observa o princípio da anterioridade anual ou nonagesimal, entendendo-se como tal a exigência de só ser possível a cobrança no ano seguinte ao da sua instituição, ou somente após noventa dias, afinal, seria ilógico exigir a espera do imposto, criado para atender a uma urgência.

A característica maior que distingue o empréstimo compulsório do imposto extraordinário é o caráter restituível do primeiro, daí o nome: empréstimo.

O imposto extraordinário de guerra nasce da permissividade dada à União, pelo Constituinte, no sentido de admitir hipertrofiar-se a sua competência para, fugindo dos rígidos

princípios do sistema tributário, atender emergencialmente à desordem provocada pelo conflito de guerra externa.

A Constituição Federal, após prever as espécies tributárias e dividir as competências entre os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), reservou para a União, com exclusividade, a competência residual no inciso I do artigo 154 e no inciso II estabeleceu que, dentro da competência residual poderia ela instituir uma nova espécie, inteiramente fora de qualquer dos contextos estabelecidos; trata-se de uma excepcionalidade chamada de *imposto extraordinário*.

O *imposto extraordinário*, passível de criação apenas pela União, difere fundamentalmente das outras espécies. Primeiro, por não observar os limites de configuração preestabelecidos para as demais exações. Segundo, por não encontrar limites quanto à dualidade da base de cálculo e do fato gerador. Assim, mesmo quando utilizados por outra espécie tributária, não haverá (*bis in idem*) nem se confundirá com o possível imposto criado por força da competência residual de que fala o inciso I do artigo 154.

Pela urgência e necessidade de arrecadação imediata, também não obedece aos princípios da anterioridade de exercício (*art. 150, III, b*), ou da anterioridade nonagésimas (*art. 150, III, c*), tendo em vista as exceções constantes do artigo 150, § 1º).

É importante observar que o imposto extraordinário difere do imposto que possa vir a ser criado com respaldo na competência residual da União, primeiro porque não exige lei complementar para sua criação, segundo porque não observa os princípios da não comutatividade – “bis in idem”.

Sempre é bom esclarecer que, ao se dizer ter um ente político competência tributária residual, estar-se a falar da sua possibilidade de criar ou instituir, em abstrato, um tributo, estabelecendo a lei as hipóteses de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e as alíquotas, o que não se confunde com a tarefa de arrecadar.

O Professor Roque Antonio Carrazza, expondo sobre o que seja competência tributária, trouxe à colação observação do Professor Paulo de Barros Carvalho quando afirma ser ela “a prerrogativa de legislar sobre matéria tributária, labor que pressupõe a existência de um corpo legislativo, representativo e próprio” (A Regra-Matriz do ICMS, tese de Livre Docência apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, inédita, 1981, p. 25) Depois, apresenta o mestre o seu próprio entendimento: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legisferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” E finaliza dizendo: “Portanto, como todos consentem, competência tributária é a possibilidade de criar tributos, ou seja, de inovar a ordem jurídica, expedindo regras tributárias” (Roque Antonio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª edição, 2010, p. 514, Malheiros Editores).

A condição “guerra externa” exclui todo e qualquer movimento deflagrado internamente no país como causa para a espécie tributária.

Trata-se de um tributo *sui generis*, com natureza jurídica de imposto, segundo a Constituição e com finalidade específica: atender aos esforços de guerra externa, com caráter temporário, porque gerado por força dessa necessidade à qual está plenamente vinculado.

Afirma Leandro Paulsen, citando Marco Aurélio Greco, que, desaparecido o escopo de criação, cessa de imediato e automaticamente a incidência do imposto extraordinário, independentemente de revogação expressa da legislação (Leandro Paulsen, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência (15ª edição, 2003, p. 323, Livraria do Advogado Editora).

A afirmação, na minha ótica, diverge do dispositivo constitucional, que é bem mais ameno quando prevê a extinção da exação, estabelecendo que, cessada a causa da criação do imposto extraordinário, a supressão será gradativa.

O dispositivo comentado pouca atenção merece dos doutrinadores e nenhuma da jurisprudência, não havendo precedente jurisprudencial, ou mesmo administrativo.

Em torno da exação aqui examinada, surgem indagações interessantes, uma das quais a questão de se saber se possível a instituição por medida provisória. Ora, em se tratando de urgência e sendo a medida provisória de plena legalidade, quando limitada às hipóteses de sua competência, como estabelecida no artigo 62 e seus parágrafos, nada obsta que o governo federal institua o imposto por medida provisória.

Também se especula, doutrinariamente, à mingua de precedentes, qual seria a alíquota ou a base de cálculo da exação. Esses elementos inexistem e tudo fica ao talante do Presidente da República, que tem competência para a iniciativa, e do Congresso Nacional, a quem cabe editar a lei, este o único princípio imprescindível para ter vida constitucional o imposto de que se cuida.

Uníssonos são os doutrinadores em só aceitarem como válida a exação em se tratando de guerra externa ou na sua iminência. A propósito, alerta o Professor Antônio Roque Carrazza que o imposto extraordinário não poderá ser instituído em caso de guerra intestina ou para rearmamento das Forças Armadas (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 516).

Conclui-se, assim, que os impostos extraordinários são de suma importância ao Estado em caso de beligerância externa, sendo fonte de receita para o rearmamento de suas Forças Armadas e reconstrução do país atingido pela hostilidade.

## ■ Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 2013.

CALMON, Eliana. Código Tributário Nacional Comentado, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 2010.

HARADA, Kisyoshi, Direito Financeiro e Tributário, São Paulo, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, São Paulo, Malheiros, 2008.

MACHADO SEGUNDO Hugo de Brito, Código Tributário Nacional, São Paulo, Atlas, 2007.

MORAES, Alexandre, Constituição do Brasil Interpretada, São Paulo, Atlas, 2013.

PAULSEN, Leandro, Direito Tributário Constituição e Código Tributário, Porto Alegre, ESMAFE, 2013.

SILVA José Afonso, Comentário Contextual à Constituição, São Paulo, Malheiros, 2010.

## Artigos Jurídicos

FURTADO, Alexandre Dias De Andrade, O Imposto Extraordinário, Revista Âmbito Jurídico.

MATOS Adailton, Tributação Extraordinária, internet, [jus.brasil.com.br].

ROMANO Rogério Tadeu, Impostos Extraordinários, 2017, internet, [jus.com.br].