

BRUNO JONATHAS DE SOUZA SANTOS

**UMA ANÁLISE SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO
COMPULSÓRIO À LUZ DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

CURSO DE DIREITO - UNIEVANGÉLICA
2020

BRUNO JONATHAS DE SOUZA SANTOS

**UMA ANÁLISE SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO
COMPULSÓRIO À LUZ DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. M.e. Marcos Ricardo

ANÁPOLIS – 2020

BRUNO JONATHAS DE SOUZA SANTOS

**UMA ANÁLISE SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSIMO
COMPULSÓRIO À LUZ DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA**

Anápolis, ____ de _____ de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho de conclusão da graduação a minha mãe que, desde sempre, me inspirou a continuar e persistir diante das dificuldades, dedico, também, a minha fiel amiga Piettrice Dorsky Barroso Silva, por seu indispensável apoio em toda caminhada, especialmente, por sua atenção e auxílio nessa árdua trajetória. Por último, e de igual relevo, ao meu Professor e Orientador Marcos Ricardo da Silva Costa, sem o qual tal resultado não seria possível.

RESUMO

O presente trabalho de monografia discorrerá acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório à luz da legislação pátria, sendo desenvolvido através de três capítulos, os quais objetivam compilar, com utilização do método bibliográfico, as principais teses doutrinárias e posicionamentos jurisprudenciais acerca da figura do empréstimo compulsório no país, no intuito de entender o imbróglio existente quando se fala em instituir o fustigado empréstimo forçado, sobretudo, ser ou não ser tributo, em sendo, se possui autonomia e os pressupostos fáticos permissivos para sua criação. O tema justifica-se de vital importância, vez que, em sendo tributo, todo o regime jurídico conferido aos tributos ser-lhe-á aplicável também a sobredita exação, o que, sob a ótica do contribuinte, afigura-se imprescindível, já que não estará à mercê da discricionariedade desregrada do poder público, o qual historicamente, sob o argumento de não se tratar de tributo, criou e cobrou tal figura, mas não saldou com o débito que advindo desta obrigação.

Palavras-chave: Tributos; Empréstimos Compulsórios; Natureza Jurídica; Regime Jurídico.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO	03
1.1 Breve histórico.....	02
1.2 História do tributo no brasil	06
1.3 Sistema tributário brasileiro na Constituição Federal	09
CAPÍTULO II – OS TRIBUTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	13
2.1 Conceito de tributo e requisitos para sua caracterização	13
2.2 Classificação dos tributos no Código Tributário Nacional e na Carta Magna	17
2.3 Regime jurídico tributário e regras principiológicas	20
CAPÍTULO III – NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	24
3.1 Breve esboço histórico sobre o empréstimo compulsório	23
3.2 Natureza jurídica do empréstimo compulsório	27
3.3 Tributo, regime jurídico e pressupostos fáticos autorizadores.....	29
CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS	33

INTRODUÇÃO

O núcleo central desse estudo se fundamenta na análise da natureza jurídica do empréstimo compulsório, sob o prisma da legislação brasileira. Analisar a natureza jurídica de algo, basicamente, é observar como o direito trata determinado instituto e, de consequência, quais são os efeitos jurídicos irradiados a partir disso. Nesse passo, há muito se vem discutindo acerca do caráter tributário do empréstimo compulsório, fazendo reverberar a pergunta nos diversos círculos jurídicos: é, ou não é, um tributo em espécie?

O trabalho em debate justifica-se porquê, muito embora o Supremo Tribunal já tenha se manifestado acerca do reconhecimento da natureza jurídica do empréstimo compulsória, ainda é salutar as discrepâncias acerca do tema. Merecendo, decerto, um estudo centrado de modo a propiciar o surgimento de uma visão mais clara e incontestada sobre os meandros que distinguem o empréstimo compulsório das demais espécies tributárias, bem como aquilo que o aproxima destas.

Além disso, perpassar os efeitos jurídicos decorrentes de tal reconhecimento é medida que se impõe nesse estudo, já que em sendo um tributo todas as normas do regime jurídico atinentes aos tributos aplicam-se à referida espécie tributária, inclusive, para sua instituição e cobrança. Tudo isso, mostra-se de evidente importância nas relações tributárias entre ente instituidor e contribuinte.

Face ao tema apresentado, uma análise da natureza jurídica do empréstimo compulsório à luz da legislação brasileira, necessário se faz descrever algumas indagações, as quais foram, oportunamente, respondidas no interregno deste

trabalho. O que é tributo, como se deu sua evolução histórica no mundo e no Brasil, quais os posicionamentos adotados, ora pela doutrina, ora pela jurisprudência acerca da natureza jurídica dos tributos, especialmente, no que tange aos empréstimos compulsórios e quais os efeitos jurídicos pertinentes ao reconhecimento da natureza jurídica dos tributos

Para o presente caso, o método utilizado na elaboração da monografia foi o da compilação ou bibliográfico, pelo qual se expõe o pensamento de vários autores que se debruçaram sobre o tema aventado. Com isso, desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica, a qual utilizou como arcabouço jurídico o conhecimento de diversos autores, seletamente escolhidos, por meio de consulta a livros e outras fontes, para o fim de contribuir para este trabalho.

Desse modo, no primeiro capítulo foi realizado um estudo a respeito da evolução histórica dos tributos, destacando seu desenrolar no Brasil, no intuito de tornar possível a compreensão do sistema constitucional tributário atual, erigido com a Constituição de 1988.

Prosseguindo, no segundo capítulo, adentrou-se na discussão acerca do conceito de tributo estampado no art. 3º, do Código Tributário Nacional e nas diversas espécies tributárias, tais como, impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, em prestígio à corrente de maior amplitude - teoria pentapartida. No arremate, abarcamos, ainda, os nuances principiológicos pertinentes à matéria tributária.

Por fim, no último capítulo, foi feito um esboço histórico do empréstimo compulsório para, em seguida, tracejar a celeuma que gira em torno de sua natureza jurídica. Nesse desiderato, nos valem das diversas teses doutrinárias que consideram o empréstimo compulsório não como tributo, mas como empréstimo público, o que atrairia, nessa visão, a aplicação das normas do Direito Civil. Em ultimo, também colocamos em perspectiva os pontos centrais de discordância, tais como, a compulsoriedade, a restituibilidade e entrada temporária de recursos, este último, em verdadeira contradição ao conceito de receita pública e reflexamente a certos conceitos tributários mais restritivos.

Com isso, tencionava-se obter como resultado a motivação da mudança paradigmática, em especial pela Suprema Corte e pela Constituição Federal, os

quais consideram esta exação, intensamente debatida neste texto, como genuíno tributo, em que pese a persistente discussão ainda latente.

CAPÍTULO I – A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO

O presente capítulo visa, sobretudo, compreender o alcance e a dimensão dos tributos, analisando seus primeiros passos na história humana, onde surgiu e como se deu sua evolução histórica, a fim de tornar possível sua compreensão no contexto do sistema constitucional brasileiro atual.

1.1 Breve Histórico

A história dos tributos é um assunto fascinante e vem seguindo, ao longo de épocas, o desenvolvimento da civilização humana. Foi com o surgimento dos primeiros governos que paralelamente emergiu a necessidade de angariar recursos para a sustentação e fomento de suas atividades (CAPARROZ, 2019).

O mais antigo sistema de tributação que se sabe, remonta ao terceiro Milênio antes de Cristo. Insculpidos em blocos de argila, havia registros de gravames impostos aos habitantes da cidade de Lagash, localizada entre os rios Tigre e Eufrates, onde hoje é o atual sudoeste do Iraque. A cobrança era feita de forma coercitiva por coletores de tributos, os quais apreendiam bens e mercadorias de residência em residência, no intuito de financiar uma guerra iminente (CAPARROZ, 2019).

Inicialmente, os tributos não foram concebidos como exigências permanentes, sendo instituídos basicamente para financiar guerras. É de se notar, no entanto, que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias e feitas na forma de presentes para os líderes tribais com o propósito de gratificá-los por seus serviços prestados à comunidade. Só passaram a compulsoriedade quando em virtude das guerras os vencidos se viram forçados a entregar seus bens aos vencedores (COSTA, 2020).

Nesse sentido, ensina Paulo Caliendo (2019, p.21):

A palavra tributo decorre etimologicamente dos primórdios da civilização e designa a repartição ou divisão de bens entre tribos (tribuere) e significava primeiramente os valores devidos pela tribo derrotada como tributo à vencedora. Não possuía um significado ético ou moral, mas tão somente a imposição do vencedor sobre o perdedor em uma guerra.

No antigo Egito, lar do primeiro sistema de tributação organizado, os responsáveis pela imposição tributária eram os famigerados escribas, que detinham poderes infalíveis sobre todo o sistema, dentre os quais, destacam-se a condução de investigações, a promoção de auditorias, a perseguição de sonegadores e o domínio dos tribunais. Além disso, diferentemente dos demais cidadãos eram isentos de tributos (CAPARROZ, 2019).

Os escribas mantinham acurados registros de tudo, a fim de garantir que a quantia devida ao faraó fosse debitada. Apesar disso, não demorou muito para que o desenvolvido sistema egípcio entrasse em colapso, muito graças à corrupção da burocracia relacionada à coleta de impostos. Na Grécia antiga, por sua vez, a tributação representava um papel menor, ao passo que possuíam um tributo para usar em tempos de guerra, denominado *esphora*, e também uma taxa sobre a votação incidente sobre estrangeiros e em cidadãos que não tinham pai ou mãe ateniense, a sonegação deste último era punida com pena capital (CAPARROZ, 2019).

Com efeito, certamente foi em Roma que a tributação atingiu seu apogeu com o prelúdio das primeiras codificações. Tal fato, atribuído em grande parte às vitórias frequentes nas guerras que travava, o que aumentava o volume de tributos oriundos de terras estrangeiras (CAPARROZ, 2019).

Como ensina Paulo Caliendo (2019, p.21):

Em Roma, houve uma evolução do sentido dos tributos. Estes passaram a ter uma relevância razoável na economia romana, houve uma ampliação significativa em sua importância. Duas grandes espécies de tributos eram cobradas: sobre a terra (*tributum soli*) e por pessoa (*tributum capitis*). Este último será o antecedente remoto da origem do imposto sobre a renda.

Também em Roma, curiosamente, em determinados períodos existiram tributos incidentes sobre as janelas, o ar, as portas, colunas, as telhas, as chaminés, as latrinas e até mictórios (COSTA, 2020).

É um traço comum, observável na sociedade antiga que a tributação servia para a manutenção da ordem natural, uma contribuição que cada indivíduo dava ao Estado em razão de vínculo transcendente, e não de obrigação legal ou patrimonial. Assim sendo, o não adimplemento desse dever feria uma ordem divina (CALIENDO, 2019).

Uma outra visão, encampada por Hugo de Brito Machado (2019), vai relacionar as sociedades humanas, o poder político e os tributos. Segundo esta vertente, onde quer que se verifique o poder político, haverá a cobrança de tributos. O poder de tributar se projeta atemporalmente em cada sociedade organizada onde se ergue um governante. Ao longo da história é constante a presença da tributação, sendo percebida na arte, na bíblia e outros documentos históricos. Até na Pedra de Roseta há indicações relacionadas aos tributos, no tocante à imunidade tributária.

Na idade média, como não deixaria de ser, a tributação também preponderava, com o diferencial em relação aos povos antigos, principalmente, no que diz respeito à descentralização em esferas competitivas de poder tributário. O que, de fato, traduzia-se na inexistência de um poder dominante, sendo que a hegemonia era disputada entre príncipe, clero, nobreza e, mais tardiamente, com a burguesia. Para o direito tributário, tudo isso, significava a falta de um poder central e para os membros da sociedade contribuições exigidas por diversas esferas (CALIENDO, 2019).

Nessa esteira, discorre Roberto Caparroz (2019, p. 26):

Sob a influência do feudalismo, surgido no século IX, a cobrança de tributos passou a ser feita por reis, nobres e até mesmo membros da Igreja. Os primeiros exigiam impostos sobre suas terras, taxas relativas à importação e exportação de produtos, bem assim diversas obrigações decorrentes de serviços devidos por seus vassallos. Regra geral, os nobres e religiosos eram isentos da imposição real, de forma que o ônus da tributação recaía integralmente sobre os camponeses

Mas essa ordem multifacetária estava fadada ao conflito, muito por causa dos gravames impostos pelo Rei sobre o clero e a nobreza, os quais reagiram com indignação, levando, em 1215, o Rei João Sem Terra a assinar a Magna Carta, documento que limitava os poderes reais e tinha o condão de permitir aos barões o direito de opinarem em questões tributárias. Tal acontecimento, sem dúvida, repercutiu como um marco na história do direito tributário, servindo de base para o ordenamento moderno, especialmente no que tange à legalidade e representatividade (CAPARROZ, 2019).

1.2 História do tributo no Brasil

O Brasil, após o seu descobrimento pelos portugueses em 1500, se transformou em colônia de Portugal. Buscou-se, desde o início, implementar o Direito português no país, aplicando as Ordenações do Reino (Afonsinas e Monoelinas), bem como as legislações extravagantes. No entanto, com relação ao sistema tributário organizado, a coroa se absteve, pois não tinha condições financeiras e administrativas para estruturar todo o sistema tributário da vasta porção de terra conquistada (ABRAHAM, 2018).

Nesse sentido, conforme ensina Marcos Abraham (2018, p.153):

Os tributos impostos pela metrópole abrangiam, dentre outros: a vintena sobre o pau-brasil, especiarias e pescado; os direitos de portagem nos rios; as quintas (20%) de ouro, prata e pedras preciosas; e os dízimos (10%) das colheitas e do comércio com o exterior.

À época do Brasil colônia enquanto vigia o plano português de enriquecer sua metrópole, não existia um sistema de cobrança que estabelecesse um modelo de cotas de impostos. A regra geral era a retirada de um quinto de tudo que era produzido nas terras coloniais. O sistema estava fundado na “derrama”, ou seja, a cobrança coercitiva de imposto atrasado (BARROS, 2012).

Logo nos primeiros anos da colonização portuguesa se instituiu o primeiro imposto, que era pago diretamente à coroa in natura, ou seja, na forma do produto explorado, sendo este o pau-brasil. O percentual exigido era de cerca de 20 por cento da madeira extraída, denominado vintena (BARROS, 2012).

Mais tarde, o que se revelaria também uma espécie de delegação tributária a particulares, a coroa portuguesa, frente à imensa terra conquistada e diante da impossibilidade de povoá-la, institui o sistema de capitanias hereditárias, que consistia, basicamente, na doação de imensos pedaços de terras a particulares. Estas pessoas eram ligadas ao Rei e, por isso, a escolha não era arbitrária, embora fosse um empreendimento de risco (CAPARROZ, 2019).

Dessa forma, a fim de se efetivar a cobrança dos tributos, surgiu em cada capitania uma Provedoria da Fazenda Real, que exercia também a função de alfandega. Portanto, pode-se inferir que as primeiras repartições no Brasil foram de natureza tributária, sendo instaladas a partir de 1534 (CAPARROZ, 2019).

Com a transferência da família real ao Brasil, em meados de 1807, houve a criação de inúmeros outros tributos, a saber: o imposto sobre importação, promovido com a abertura dos portos; a criação do imposto do selo; a regulamentação do imposto predial, com alíquota de 10 por cento sobre o valor locativo; as contribuições de polícia; a pensão para a capela imperial; a décima sobre legados e heranças entre outros (ABRAHAM, 2018).

Alguns doutrinadores, como Arapuã Beltrão (2014, p. 10), arriscam dizer que foi a partir da abertura dos portos que começou a ganhar forma o sistema tributário brasileiro, em suas palavras:

Historicamente falando, é até possível afirmar que o início do processo de formação do Sistema Tributário Nacional no Brasil deu-se em 1808, quando o Brasil passou a ter livre comércio com outros países, abrindo os portos por determinação de D. João VI, fixando alíquotas com critérios políticos; com isso, surgiram os primeiros direitos aduaneiro

Em 1824, com o advento da primeira Constituição, que fora outorgada, não se falava em autonomia em matéria tributária das províncias brasileiras, vez que era extremamente centralizadora. Somente em 1833, que lhes foi atribuída certa autonomia política, o que as permitiam ter um pouco mais de flexibilidade financeira e, de consequência, fontes próprias de receitas tributárias diversas do poder central (BELTRÃO, 2014).

Quando as Províncias se transformaram em Estados autônomos, isto em 1891, por ocasião da segunda Constituição do país, houve o reconhecimento da autonomia municipal, mas, seus impostos, ficavam incumbidos aos Estados. Esta Constituição também inovou no sentido de determinar que os impostos só poderiam ser instituídos através de lei. Posteriormente, com a Constituição de 1934 houve notável aprimoramento do sistema tributário, definiu-se tributos próprios dos municípios; a competência privativa da União foi melhor delineada e limitou-se a competência concorrente, com o instituto da bitributação (BELTRÃO, 2014).

Com a Constituição de 1946, ainda persistia a ausência de uma unificação abrangente em todo o território nacional, já que o país carecia de uma codificação geral. Contudo, esse cenário só foi modificado em 1965 com a edição da emenda constitucional nº18 (BELTRÃO, 2014). Veja-se o art. 1º da referida emenda:

O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Nesta esteira, para Roberto Caparroz (2019, p. 33), tal alteração foi o nascimento do direito tributário no Brasil, em suas palavras:

Em 1965, por força da Emenda Constitucional n. 18, foi finalmente criado o Sistema Tributário Nacional, em extensos vinte e sete artigos, verdadeira certidão de nascimento do direito tributário no Brasil. A Emenda n. 18/65 surgiu da convergência de projetos distintos, e sua redação final contou com a assessoria de dois juristas de escol: Rubens Gomes de Souza (o “pai” do Código Tributário Nacional) e Gilberto Ulhôa Canto.

É de se notar, outrossim, que todo esse esforço histórico vivenciado pelo tributo no Brasil, não aconteceu de maneira ordenada como se pode levar a crer remontando aos áugures do Brasil Colônia, Império e República. Aconteceram episódios conflituosos, pontuais, mas igualmente relevantes na trajetória até a condição constitucional conferida ao feixe jurídico tributário brasileiro. Dentre os quais, é pertinente ressaltar, a Inconfidência Mineira (1788-1792), motivada pela coleta da derrama e também a Revolução Farroupilha (1834-1845), cujo fator determinante repousava na manutenção da tributação diferenciada sobre o Rio Grande do Sul (COSTA, 2020).

1.3 Sistema tributário brasileiro na Constituição federal

Em contraponto aos países europeus e a outros estados federais, o Brasil figura entre os que mais trazem princípios constitucionais tributários. Apresenta-se como o país em que a Constituição é, indubitavelmente, a mais pormenorizada quando o tema é tributação. Logo, é compreensível que a Constituição de 1988 seja considerada o texto fundante da ordem jurídico-tributária atual (COELHO, 2020).

Tal entendimento faz notar o importante status que as normas tributárias vêm ganhando na atualidade no escopo constitucional. Coaduna ainda mais essa ideia o que diz Paulo Caliendo (2019, p. 29), o qual assevera que:

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como o conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada.

Na mesma esteira, assinala Zelmo Denari (2008, p. 32):

Somente será constitucional o sistema tributário em que os princípios básicos da tributação, em suas linhas estruturais, derivem do Estatuto Político de uma nação. O sistema tributário brasileiro haure seus fundamentos nos postulados básicos de nossa Constituição. Por isso, vivemos sob a égide de um sistema constitucional tributário.

Na Constituição federal brasileira, quando o assunto é tributos ela é exaustiva, estabelecendo limites à competência da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal, além de descrever as hipóteses de incidência vários tributos, estabelece também limitações ao poder de tributar aos entes públicos, deixando pouca margem de liberdade para o legislador ordinário, embora tenha lhe deferido, no caso da União, a competência para tecer as normas gerais (ICHIHARA, 2015).

A maioria dos dispositivos atinentes ao sistema tributário estão elencados a partir do art. 145 a 169, da carta Magna de 1988. Apesar deste fato, há de se incluir também, observando o texto constitucional como um todo, outros preceitos constitucionais de igual relevo a exemplo dos princípios fundamentais, dos direitos e garantias fundamentais, da organização do Estado e dos poderes, da ordem social, econômica e financeira (ICHIHARA, 2015).

Noutra senda, para Ives Gandra da Silva Martins (2013, p.29), o enfoque a ser dado perpassa especialmente os arts. 145 a 149, já que a seção destinada à repartição de receitas tributárias é pertinente ao direito financeiro, e não a convivência dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária (MARTINS, 2013).

Em seu art. 145 a CF/88 vai dispor sobre competência comum dos entes políticos para a instituição das três primeiras espécies tributárias, são elas: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Por sua vez, o art. 146, inciso III, da sobredita norma, impõe que caberá à União, mediante a edição de Lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, como também as limitações ao poder de tributar (MARTINS, 2013).

No que se refere ao cumprimento dessa determinação constitucional, hoje é firme o entendimento da Suprema Corte, no sentido de interpretar que a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, conquanto seja formalmente ordinária, foi recepcionada pela Constituição como sendo materialmente constitucional, o que a elevou ao patamar conferido à Lei

Complementar dada à sua relevância. Obviamente, que tal recepção só se deu com relação aos dispositivos compatíveis com a nova ordem instaurada com a promulgação da CF/88 (MARTINS, 2013).

Noutro pórtico, o art. 147 informa acerca da competência da união para fixar nos territórios federais, acaso existam, os impostos estaduais e municipais. No mesmo dispositivo, atribuiu-se ao Distrito federal a competência cumulativa para instituir tanto os impostos estaduais e municipais. Ao art. 148 ficou acordado pelo constituinte ser a União a competente para criar empréstimos compulsórios. Finalmente, o caput do art. 149 também menciona como privativa da União a competência no tocante às contribuições, de qualquer natureza (CAPARROZ, 2019).

Sobre esta última espécie, Roberto Caparroz (2019, p.228) esclarece que há exceções:

Alguns anos depois, com o advento da Emenda Constitucional n. 39/2002, foi acrescido ao Texto Político o art. 149-A, que confere aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a criação das malsinadas Contribuições para o Custeio de Iluminação Pública.

A próxima seção da Magna Carta instaurada pelo art. 150, preocupa-se em trazer limites ao poder de tributação dos entes políticos. Consoante ensina Regina Helena Costa sobre este dispositivo (2019, p. 69):

Por fim, trata de prescrever limitações ao poder de tributar, vale dizer, as contenções ao exercício dessa atividade estatal. Essas limitações são traduzidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades. Os princípios constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.

Ao seu tempo, as imunidades compreendem de antemão as diretrizes negativas, porquanto, simplesmente, negam a competência tributária delineada constitucionalmente (COSTA, 2019). No mesmo campo, para Marcos Abraham (2018, p. 92):

As imunidades tributárias, muitas vezes consideradas modalidades de princípios tributários, constituem limitações constitucionais ao

poder de tributar do Estado que desoneram certas pessoas e situações do pagamento de tributos, buscando evitar restrições de natureza fiscal a valores relevantes reconhecidos pelo ordenamento constitucional.

A conclusão lógica que se extrai cotejando é que a consciência política presente, no momento da confecção do texto constitucional, voltava-se à proteção do contribuinte. Fato que já vinha se desenvolvendo historicamente, visto que houve períodos em que a tributação era severa e não se atenuava, mesmo estando evidente a desigualdade entre os contribuintes, com capacidades de contribuição diversificada (ABRAHAM, 2018).

CAPÍTULO II – OS TRIBUTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Para compreender natureza jurídica do empréstimo compulsório é mister analisar o conceito de tributo na legislação brasileira, os requisitos para sua caracterização, as diversas espécies tributárias tratadas no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal e o regime jurídico tributário e as regras principiológicas pertinentes.

1.4 Conceito de tributo e requisitos para sua caracterização

É de se notar que, primeiramente, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, o Código Tributário nacional, que estabelece normas gerais em matéria tributária, foi recebido pela Constituição Federal de 1988 com a qualidade de Lei Complementar. Cabendo a esta, em estrito cumprimento do seu dever constitucional, dispor sobre definição e classificação tributária (CASSONE, 2010).

Sendo assim, em seu art.3º, o CTN conceitua tributo nos seguintes termos:

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.

Esse dispositivo direciona toda atividade tributária, vez que traz, em seu bojo, os elementos indispensáveis para que determinada exação seja, ou não, caracterizada como de natureza tributária (CASTRO; SOUZA, 2010).

Adentrando no conceito legal mencionado, tem-se, em um primeiro momento, que tributo é uma prestação em moeda corrente nacional, ou em valor nela expresso. Nota-se, a partir daqui que tributo é prestacional, repetindo-se, no tempo, com a periodicidade que o legislador indicar (CASTRO; SOUZA, 2010).

Outra linha, vai dizer que é uma prestação pecuniária, além de se repetir no tempo, a satisfação tributária se dá mediante pagamento em dinheiro. Entretanto, é válida a afirmação a qual diz que aquele contribuinte que, muito embora tenha realizado a hipótese de incidência, ensejando, por conseguinte, o surgimento do crédito, mas tenha se mantido inerte, ou seja, não adimpliu com a obrigação, poderá o fisco, observado todo o procedimento fiscal, receber outra coisa que não o dinheiro, desde que haja lei autorizativa nesse sentido (CASTRO; SOUZA, 2010).

Feita esta ressalva, ainda é imperativa a regra que, hodiernamente, considera o pagamento em dinheiro, relegando a dação em pagamento a situações excepcionais e igualmente previstas em lei. Frisa-se, ainda, que tal instituto utilizado como forma de extinção do crédito tributário, só aceita a entrega de bens imóveis, em consonância com o art.156, inciso XI, do CTN e entendimento sedimentado do STF (MEDEIROS, 2016, online).

Acrescente-se, também, como possível o pagamento em cheque, como prela o art.162, §1º, do CTN. Nesse caso, o ente tributante amparado com a legislação de regência, poderá impor garantias, e somente extinguirá o crédito com o resgate do título (MEDEIROS, 2016, online).

Noutro pórtico, aproveitando-se da natureza prestacional explicitada alhures, vê-se que, em outra senda, tributo é compulsório, o que, como o próprio nome indica, afasta o caráter volitivo típico de uma relação *ex-voluntate*. Nesses termos, assevera Marcio Tadeu Martins dos Santos (2015, *online*):

Trata-se de uma obrigação ex-lege, diferentemente das obrigações ex voluntate, em que a obrigação decorre da vontade das partes. Claro que muitas vezes, o sujeito passivo pode optar em não praticar o ato sobre o qual incide o tributo, porém, ocorrido o evento descrito na hipótese de incidência tributária, e sendo ele vertido no procedimento próprio previsto na lei, surgirá a obrigação de pagar o tributo, independentemente da vontade do sujeito passivo.

A compulsoriedade se eleva no sentido de não permitir que o contribuinte se escuse da obrigação emanada entre ele e o fisco, vez que a relação criada é

resultado do poder impositivo do Estado, ou seja, do poder que este possui sobre o contribuinte. Entretanto, diversamente do que se espera de tal obrigação compulsória, esta não é oriunda de sanção por ato ilícito, interpretando-se de maneira literal infere-se que tributo não é pena (CASTRO; SOUZA, 2010).

A despeito de tributo não ser pena e esgueirar-se de propósitos confiscatórios, isso tudo, em estrita devoção à Constituição Federal, é fundamental entender que é possível que a tributação recaia sobre rendimentos decorrentes de atos criminosos, o que coaduna com a tese de que dinheiro não tem cheiro e a aquela propiciadora de igualdade entre os contribuintes. Salienta-se que tal entendimento não buscou vilipendiar a vedação de que tributo não se usa para punir, mas sim se valer de uma visão equânime aplicada aos contribuintes, especialmente, objetivando salvaguardar aqueles que auferem renda lícitamente (ALEXANDRE, 2016).

Diferentemente das multas, que por definição são imputações de sanção mediante a prática de ato ilícito, os tributos não possuem esta finalidade, já que visam a arrecadar e a interferir em situações sociais e econômicas. O ideal da multa afasta a ideia de arrecadação, vez que sua aplicação preconiza a coibição de ato considerado ilícito pelo direito (ALEXANDRE, 2016).

Nesse desiderato, para se afastar o autoritarismo estatal tendente a criar abruptamente tributos sem qualquer reserva, surge a necessidade de autorização formal para sua instituição e por vezes majoração. Somente por instrumento legal pode-se criar tributo (Lei Complementar ou Ordinária) ou ato normativo equiparado, neste caso, cita-se as famigeradas medidas provisórias. Isso ocorre, sobretudo, em respeito ao princípio democrático, pilar da sociedade, no qual discorre que o povo só paga os tributos pelos quais escolheu (ALEXANDRE, 2016).

Depois de abstratamente prevista em lei a hipótese de incidência do tributo, segue-se aguardando sua manifestação no caso concreto, o que se denomina fato gerador, surgindo este, reputa-se ocorrida a relação tributária e, de consequência, o poder inerente a fazer cumprir a obrigação. A atividade de cobrança

do tributo, como leciona Carlos Valder do Nascimento (2016, p.76), é vinculada e ocorre com o lançamento:

A atividade vinculada refere-se ao procedimento a ser adotado pela Administração, ou seja, à forma prescrita na legislação, através da qual se realiza a ação pertinente à cobrança do tributo, a partir do momento em que se verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A esse procedimento dá-se o nome de lançamento.

Diz-se que a vinculação acontece, justamente por ser a relação jurídica determinada em lei, então, quando atingida a hipótese abstratamente delineada no diploma legal, identifica-se o sujeito passivo da obrigação em paralelo com o sujeito ativo, o qual, ao seu turno, tornará certo o dever jurídico tributário lhe acometido, impondo o lançamento administrativo do crédito tributário para se efetivar a cobrança ou, conforme o caso, levará ao judiciário a fim de proceda aos atos necessários para tal (NASCIMENTO, 2016).

Como esclarece Ricardo Alexandre (2016, p.45):

A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo.

1.5 Classificação dos tributos no Código Tributário Nacional e na Carta Magna de 1988

A princípio, mister se faz elucidar acerca da existência de duas correntes, igualmente importantes e certamente complementares, que consideram a existência de exações autônomas, sendo elas: a corrente tripartida e a pentapartida. Embora, segundo Eduardo Sabbag (2013, p.411), atualmente, a doutrina, a par da escorreita discussão ainda latente, pondere que há quase um consenso em torno da teoria defensora de 5 (cincos) tributos autônomos, em detrimento da que sustenta apenas 3 (três).

A teoria tripartida vem, fundada no art. 145 da Carga Magna e na esteira do art. 5º do CTN, estabelecer, taxativamente, como espécies autônomas possíveis de serem instituídas pelos entes públicos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) apenas os impostos, as taxas e contribuições de melhoria, não considerando, desta forma, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (SABBAG, 2013).

Contudo, em meados da década de 80 e 90, surgiu com grande ímpeto a discussão, a qual dava respaldo à autonomia do empréstimo compulsório e das contribuições especiais. Assim sendo, prefacialmente, passa-se a cotejar tais exações à luz das disposições do art. 3º, do CTN. Daí o surgimento da teoria pentapartida erigiu sobressalente sob a ótica doutrinária e, mais tarde, encampada pela Suprema Corte do país (SABBAG, 2013).

À vista disso, hoje é consistente a tese pentapartida, a qual será levada em consideração neste estudo, haja vista sua completude, por abarcar mais tributos, e por incluir os empréstimos compulsórios, objeto deste estudo, no rol de tributos. A primeira espécie tributária a ser tratada será os impostos, no entanto, antes, como entende Yoshiaki Ichihara (2006, p. 83), salutar é apontar o que vem a ser materialidade do fato gerador, segundo conta:

A materialidade do fato gerador é exatamente a descrição hipotética do fato ou conjunto de fatos na lei, que, em ocorrendo tal hipótese no mundo concreto, gera a obrigação de pagar determinado tributo; por exemplo, alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias e serviços é o fato gerador do ICMS, prestar serviços no âmbito municipal é fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

Dito isso, afigura-se crível incrementar ao debate a espécie tributária denominada imposto, contida no art. 16, do CTN, segundo o qual, imposta é tributo cuja obrigação não depende de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte (ICHIHARA, 2006).

Em linhas gerais, fica evidente que a materialidade do fato gerador do imposto independente de ação estatal, pois não se apetece qualquer atividade ou

contrapartida específica do ente instituidor para o surgimento da relação jurídica tributária, ao invés disso, impõe-se ao sujeito passivo/contribuinte a causa primária do fato gerador (ICHIHARA, 2006).

De acordo com Eduardo Sabbag (2013, p. 413) é compreensível que, no tocante ao imposto, o próprio contribuinte age, fato este que não ocorre quando se observa a taxa. Indica, ainda, que o imposto é exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada (SABBAG, 2013).

Amparando a tese de não afetação do produto da arrecadação dos impostos, há o art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, que, em sua dicção, veda a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa. É que a receita dos impostos só deve ser usada para custear os serviços gerais ou universais, quais sejam, educação, segurança pública e limpeza pública entre outros expressamente destacados na Magna Carta (SABBAG, 2013).

Em contraposição aos impostos, as taxas exigem uma contrapestração do Estado, ou seja, sua atuação diretamente referida ao contribuinte. Dessa forma, prelação o art. 77, do CTN que, no tocante às taxas, o fato gerador vincula-se ao exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público, desde que específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Nessa toada, Leciona Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi (2018, p.839):

Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos.

Infere-se, conjugando a definição legal e a doutrinária, que as taxas se prestam a remunerar os cofres públicos, por serviço ou benefício posto à disposição de quem paga ou por ele é provocado (BALEEIRO; DERZI, 2018).

A despeito das especificações contidas no sobredito dispositivo, bem como nos seguintes, art. 78 a 79, que se debruçam em aclarar o que seria o poder de polícia assim como os serviços utilizados efetivamente ou potencialmente disponíveis, vê-se que pairam controvérsias sobre tal exação. Como alude Castro e Souza (2010), a primeira surge quando as pessoas políticas intentam criar taxas cuja incidência atinge serviços que não podem ser remunerados por elas, haja vista uma impossibilidade lógica.

Tal vedação encontra-se sedimentada e inculpada no art. 77, parágrafo único, do CTN, que expressamente desvincula a base de cálculo e o fato gerador da taxa ao que já foi usado na criação de um imposto, ou, em sentido mais amplo, de qualquer outro tributo. Destacando, contudo, de acordo com o STF que é permissível tal uso, desde que não haja uma identidade integral (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Outro problema que pode se desenrolar é quanto à expressão alocada ao final do caput do aludido dispositivo, qual seja: serviço posto à disposição do contribuinte. Não se pode confundir com serviço inexistente, aliás, é preciso ter em mente que o serviço ou o exercício do poder de polícia devem existir efetivamente. Isto porquê, não pode determinado ente criar uma taxa de fiscalização, sem sequer ter a sua disposição os fiscais e as instalações pertinentes à atividade fiscalizatória (CASTRO e SOUZA, 2010).

Insera-se, ademais, no rol de tributos que como as taxas são contraprestacionais e vinculados, a contribuição de melhoria a que à luz o art. 81, do CTN, que é instituída pelos entes federados para fazer face ao custeio de obras públicas de que decorram em valorização imobiliária, tendo, como parâmetro dois limites, o total, o qual corresponde ao valor da obra e o individual, sendo este o acréscimo que a obra resultar em cada imóvel (BALEEIRO; DERZI, 2018).

O consabido artigo faz referência a uma ação estatal que decorra em valorização de imóveis circunscritos na área de realização de obra pública, fato gerador do tributo. A atuação do ente político é em sentido amplo, retirando os dois

limites legais impostos, consoante dicção do retromencionado artigo (ICHIHARA, 2006).

Para Eduardo Sabbag (2013, p.457):

Evitando o enriquecimento ilícito do particular, a contribuição de melhoria respalda-se no fundamento moral de que se deve indenizar o Estado por vantagem econômica especial, ainda que não a tenha querido.

Soma-se também a discussão posta, no que tange a contribuição de melhoria seu lançamento e cobrança só devem prosperar se, após a conclusão da obra, de fato, subsistir valorização nos imóveis das imediações, dentro das especificações do mercado. Não há dúvida que não basta apenas a ocorrência do fato gerador em testilha, tal conclusão carece de concretude para dar feição ao tributo em comento, sendo, pois, necessária a ocorrência de um fator externo, o qual se denomina valorização imobiliária (SABBAG, 2013).

Noutra senda, encerrando as três espécies tributárias disciplinadas no Código Tributário Nacional, impende acrescentar os dois outros tributos coligidos no texto constitucional, são eles: as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Com relação ao primeiro, dispõe o art. 149, da Constituição Federal, que é atribuição da União instituí-los, com exclusão de qualquer outro ente. Tais contribuições se subdividem em duas subespécies, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais (HARADA, 2017).

Conforme ensina Kyoshi Harada (2017), a contribuição social está ligada à atuação indireta do Estado referida ao contribuinte, o que se traduz no implemento de atividades administrativas voltadas ao interesse geral da sociedade, em favor de parcela dos contribuintes. Nesse desiderato, o Estado, revestido de suas prerrogativas, irá tributar integrantes de um grupo ou categoria beneficiados por sua conduta indireta.

A guisa disso, na tentativa cristalizar um conceito, Eduardo Sabbag (2013, p. 511) enfatiza que:

As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo.

Sob a ótica deste tributo, diversamente dos demais, é imperioso dar ênfase na sua parafiscalidade, termo este que se contrapõe ao tributo eminentemente fiscal arrecadatário, que se preocupa em levar ao erário público a receita, a função parafiscal ou extrafiscal, ao revés, expressa a atuação do Estado na correção de distorções sociais e econômicas, na esteira de ingerir em segmentos específicos da sociedade através da descentralização de recursos (CASSONE, 2010).

Em outra acepção, segundo Vittor Cassone (2010), fiscal refere-se a Estado, e parafiscal quer dizer ao lado do fiscal, ou seja, do Estado. Em outros termos, é o mesmo que uma extensão do ente estatal.

Há de se falar, ainda, com relação à espécie contribuições, que muito embora a Carta Magna tenha conferido à União a prerrogativa de instituí-las, em seu texto também deu destaque, isto como prelação o artigo 149, parágrafo primeiro, a competência comum dos entes públicos quanto à instituição de contribuição para custeio de regime próprio de previdência social dos seus servidores ativos, de aposentados e pensionistas (AMARO, 2006).

Seguindo a mesma regra de instituição das contribuições sociais no que atine ao ente competente, os empréstimos compulsórios, núcleo deste estudo e figuras tratadas no bojo do texto constitucional, mais precisamente no artigo 148 e incisos, nas palavras de Luciano Amaro (2006, p.78), são um ingresso temporário de recursos nos cofres públicos, pois a arrecadação gera ao Estado o ônus de devolvê-los, posteriormente, ao contribuinte. Vejamos o que diz o aludido regramento:

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.

Denota-se do dispositivo trazido à baila, uma séria de requisitos formais a serem preenchidos a fim legitimar, constitucionalmente, a criação de tal encargo tributário. Dentre eles, destacam-se a sua utilização para atender despesas extraordinárias e investimento público urgente, como também a imprescindibilidade de lei complementar para instituí-los. No arremate, fecha o parágrafo único cientificando tratar-se de tributo vinculado à despesa que o motivou (AMARO, 2006).

1.6 Regime jurídico tributário e regras principiológicas

Ao falar de tributo irradia-se também a ideia de direito público e, logo, a supremacia do interesse público face ao particular, conferida ao Estado para fazer valer seus interesses frente ao que deseja a sociedade em geral. Nessa toada, insere-se o regime jurídico tributário, classificando-se como um conjunto de regras e princípios basilares do direito tributário que regula a questão dos tributos, mas também vincula o Estado e contribuinte, resguardando a segurança jurídica e levando à relação tributária equilíbrio perante possíveis arbítrios (SABBAG, 2013).

Quando o assunto é arbitrariedade, umas das maiores conquistas do Estado Democrático de Direito é, sem dúvidas, o princípio da legalidade. Como discorre Eduardo Sabbag (2013), tal princípio foi inaugurado em 1215, na Carta Magna Inglesa, do Rei João Sem Terra, nessa época, tanto a nobreza quanto à plebe insurgiram-se contra o poder de tributar, impondo aos desmandos reais um estatuto, o qual visava, sobretudo, inibir a tributação esmagadora.

A partir daí, historicamente, muitos outros países, a exemplo, dos Estados Unidos e da França, respectivamente, por ocasião de sua independência e revolução, impuseram limitações ao poder de tributar, com fulcro na legalidade dos atos do Estado (SABBAG, 2013).

Contudo, não é preciso ir tão longe para apontar a importância de tal princípio, atualmente, ele se encontra consagrado em nosso ordenamento jurídico, encampado pela Constituição de 1988, nos artigos. 5º, II e 150, I, e por vários precedentes infralegais, como o Código Tributário Nacional (ICHIHARA, 2006).

O doutrinador Yoshiaki Ichihara (2006, p. 62) resume bem a ideia acima vindicada, vejamos:

Daí podemos afirmar sem possibilidade de equívoco: a causa da tributação é sempre uma lei e sem lei não há tributo. O princípio da legalidade não se traduz apenas na vedação da tributação sem lei, mas, acima de tudo, constitui uma segurança jurídica e social.

Tudo isso, leva à ideia de que o direito tributário, aliás, as espécies tributárias devem obediência à lei. No entanto, há de se ressaltar que tal obediência deve ser ampliada à vista a contemplar outros institutos, que também fazem parte do regime jurídico tributário, como os postulados principiológicos, os quais, juntamente às regras compõem o regime jurídico tributário (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Nesta esteira, tanto as regras quanto os princípios são salutares quando se trata de definir a que regime determinada exação deve se subsumir, consagrando-se o regime aplicável. Isso se mostra de vital importância, pois caso se conclua pela natureza jurídica tributária de certa exação, logo está se inferindo, de consequência, que existem normativas específicas a serem aplicadas ao caso, ou seja, determinado regime jurídico (BALEEIRO; DERZI, 2018).

CAPÍTULO III – NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Neste capítulo, pretende-se analisar, *in loco*, as principais divergências doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório no ordenamento jurídico brasileiro. Perpassando sua evolução histórica nas Constituições brasileiras, seus pormenores que o diferem das demais espécies tributárias, sua autonomia e pressupostos permissivos.

1.7 Breve esboço histórico sobre o empréstimo compulsório

A figura do empréstimo compulsório no Brasil é marcada por debates que vão desde a negativa de sua natureza jurídica, até sua inviabilidade no plano concreto, se comparado a outros tributos, vez que a restituibilidade, como já se posicionou a Suprema Corte no RE 175.385/CE, deverá ser feita em dinheiro e com juros, o que praticamente explica o desinteresse da União para instituí-lo a qualquer pretexto atualmente (CAPARROZ, 2019).

Historicamente os empréstimos compulsórios surgiram no contexto da Primeira Guerra Mundial, difundindo-se no Brasil a partir da Segunda Guerra mundial. Contudo, a falta de parâmetros legais favoreceu diversos abusos, estando sua finalidade à época voltada para suprir déficit do governo federal, sem sujeições ao poder de tributar (COSTA, 2019, online).

A Carta magna de 1946 já estipulava, em seu art.4º, que competia a União, nos casos previstos em lei, instituir empréstimos compulsórios. Naquele contexto, sob a égide da Constituição de 1946, em 1962, através da Lei n. 4.156, houve a instituição de empréstimo compulsório em favor das Centrais Elétricas

Brasileiras S.A, cuja incidência repousava sobre o consumo de energia elétrica (COSTA, 2019, online).

É de se dizer que tal espécie tributária tendo em vista sua frágil regulamentação desde seu ingresso no sistema tributário brasileiro com a Constituição de 1946, tornou-se uma brecha visível para captação de recursos e, não estando, inicialmente, amparada pelo regime jurídico tributário, os contribuintes acabavam frente à inadimplência da União, quando buscavam a restituição dos valores arrecadados (CAPARROZ, 2019).

Nessa época, em virtude da ingerência governamental, houve um súbito crescimento da corrente que defendia a natureza jurídica do empréstimo compulsório, no intuito de frear a abusividade quanto se trata desta exação. Nesse compasso, o Supremo Tribunal Federal já havia sido provocado a se posicionar sobre o tema, tendo, inclusive, editado a súmula n° 418 na qual se manifesta contrariamente à tese de que se tratava de um tributo, a despeito da crescente posição doutrinária em sentido oposto (CAPARROZ, 2019).

Hoje o posicionamento da corte já não é o mesmo, pois prestigia e reconhece a natureza tributária do empréstimo compulsório, destoando do entendimento anterior que tinha predileção pela teoria coativista contratual. Fato este que leva a inferir pela superação da súmula n° 418. Muito graças à especial atenção conferida pela Carta Magna de 1988, a qual listou a retromencionada exação e as contribuições especiais como espécies tributárias (SABBAG, 2013).

Apesar da previsão constitucional reconhecer o status tributário do empréstimo forçado, houve também evidentes reservas que não estão presentes no trato de outras espécies, a exemplo do rigor formal para sua criação, dado que se exige, preambularmente, o preenchimento dos pressupostos do art. 148, da CF/88, quais sejam, despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa atual ou iminente e também em caso de investimento público urgente e de interesse nacional. Além desses, é salutar apontar que só a União detém tal competência e, acaso dela faça uso, necessita de Lei Complementar (CAPARROZ, 2019).

Em apertada análise vê-se que são conceitos vagos, os quais aumentariam, em tese, o campo de incidência de tal exação. Apesar disso vem prevalecendo, como já mencionado, o desinteresse pelo uso do empréstimo forçado, já que, a contar da promulgação do texto político brasileiro em 1988, não se tem notícia da criação deste tributo (CAPARROZ, 2019).

No entanto, nem sempre foi assim, isto porquê, sob o prisma histórico, o Brasil já instituiu e arrecadou empréstimos compulsórios, alguns datam de meados da década de 1980, na vigência da Constituição anterior, por ocasião do plano Cruzado. Nessa época, foram criados dois empréstimos forçados por meio do Decreto-Lei n. 2.288/86, sob o argumento de conter o fantasma da hiperinflação e de se absorver temporariamente o excesso de poder aquisitivo das pessoas, um recaiu sobre o consumo de gasolina ou álcool e o outro sobre a aquisição de automóveis de passeio ou utilitários (CAPARROZ, 2019).

Por seu turno, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, também trouxe em seu art.15 a figura do empréstimo compulsório, à época com três incisos, vejamos:

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 de poder aquisitivo. Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

No entanto, como é cediço, a Constituição de 1988 não recepcionou o indigesto inciso III, do sobredito dispositivo. Desta feita, a instituição de empréstimo alicerçada na absorção temporária fere o texto político.

1.8 Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório

Antes de adentrar nas indefinições e nuances a respeito do empréstimo compulsório, há de se discutir o que se define como natureza jurídica e quais implicações que advêm a partir disso. Para Hugo Brito Machado (2007, p. 120):

Quando cogitamos da natureza jurídica de alguma coisa estamos querendo saber quais as prescrições jurídicas são aplicáveis. Em outras palavras, estamos querendo saber como o Direito trata essa coisa. O que ela é para o Direito. Qual seu regime jurídico.

Saber como algo se comporta para o direito é o primeiro passo em direção às regras que serão aplicadas em determinado caso. Seguindo esta lógica, o ponto de partida inicial não poderia ser outro, senão o próprio conceito de tributo encampado no art. 3º, do CTN, para o qual tributo é toda prestação pecuniária em moeda ou valor nela expresso, instituído em lei, compulsório, que não seja sanção de ato ilícito e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (MACHADO, 2007).

A par de tal definição, é imperioso adentrar nas controvérsias que aparecem quando o assunto é empréstimo compulsório, especialmente quanto à natureza jurídica deste, afinal é ou não um tributo. Para Regina Helena Costa a Constituição de 1998 contempla tal espécie tributária, homenageando assim a teoria pentapartida, mas ressalta que a denominação não parece adequada, pois, ao seu ver, remete à autonomia de vontade típica de uma relação contratual do direito privado, justamente pelo uso do termo “empréstimo” (COSTA, 2019).

Sobre outra vertente aponta Hugo Brito Machado que tal exação, na visão econômica, não é tributo, porquanto não configura receita, justamente pelo traço da restituibilidade, inexistindo em razão disso transferência de riqueza em definitivo do setor privado para o público. Complementa dizendo que é até possível a restituição nas demais espécies na hipótese de pagamento indevido, no entanto, no que tange aos empréstimos forçados, o pagamento posterior é um pressuposto (MACHADO, 2007).

Um outro enfoque, ainda na mesma linha de entendimento, qual seja, inoportunidade de transferência de riqueza em definitivo, é a discussão em torno do termo “prestação” utilizado no art.3º, do CTN, para qual o sentido é eminentemente econômico, em simples palavras, é uma receita pública. Aqui, faz se necessário inserir a definição de Eduardo Sabbag (2013, p. 42):

Enquanto o ingresso é marcado pela noção de provisoriedade, a receita pública atrela-se ao contexto de definitividade. Vale dizer, como regra, que os valores, a título de ingresso, entram nos cofres públicos com destinação predeterminada de saída, não configurando receita nova, o que não acontece com a receita pública.

Nesse diapasão, se considerarmos o viés econômico, defendido por Aliomar Baleeiro, que argumenta que “tributo é receita pública, sendo esta 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”, logo, impreterivelmente, este conceito exclui o empréstimo compulsório do rol de tributos (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Todavia, em sendo o empréstimo forçado um gravame restituível nos termos previstos em lei, caso não ocorra tal devolução, converte-se em receita, vez que o ingresso já não se reveste de provisoriedade (SABBAG, 2013).

Há ainda aqueles que vão dizer que o empréstimo compulsório nada mais é do que um imposto com aplicação determinada, não havendo porque classifica-lo com autonomia própria, já que o produto de sua arrecadação diferentemente dos

impostos está afetado ao elemento fático que lhe deu origem. Em linhas gerais, trata-se basicamente de um imposto restituível (SABBAG, 2013).

As teorias que buscam decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório, normalmente, se debruçam sobre dois eixos, a primeira delas já mencionada, considera, sem reservas, o empréstimo compulsório como sendo um empréstimo público; a segunda que congrega a maioria dos estudiosos elege tal figura como, verdadeiramente, um tributo com cláusula de restituição (SABBAG, 2013).

A princípio prevaleceu tanto na Corte Suprema, quantos nos tribunais pátrios a tese favorável à teoria coativista, o que, decerto, culminou na edição da súmula nº418. Em que pese isso, de forma gradativa foram ganhando força as correntes que defendiam a feição tributária dos empréstimos compulsórios (SABBAG, 2013).

Para Eduardo Sabbag (2013, p.482):

Esse modo de pensar, todavia, foi sendo, paulatinamente, minado pelas encetantes críticas da doutrina, capitaneadas por Alcides Jorge Costa e Almílcar de Araújo Falcão, os quais defendiam a natureza tributária dos empréstimos compulsórios.

Os defensores da corrente propiciadora da natureza jurídica tributária reputam que há precisa adaptação entre a exação e o conceito de tributo, seja na seara constitucional, como na infraconstitucional; que o nome da espécie tributária é irrelevante para determinação de sua natureza jurídica, em expressa menção ao art. 4º, do CTN; que a finalidade pública aprioristicamente justifica os pressupostos autorizadores e, por fim, a localização conferida pela CF/88, no capítulo que trata do Sistema Tributário nacional (SABBAG, 2013).

1.9 Tributo, regime jurídico e pressupostos fáticos autorizadores

Como já demonstrado, a corrente majoritária se predispõe a reconhecer a natureza jurídica do empréstimo compulsório e, portanto, o encaixa como tributo. A contragosto, surgiu um novo dissenso, só que agora atrelado à autonomia da nova exação, a dúvida seria se tal tributo gozaria de independência em relação aos demais ou se assumiria a feição de alguma espécie já existente (AMARO, 2017).

Indubitavelmente, a questão tomou contornos tais quais quando da discussão de sua natureza jurídica, sobretudo, em razão de sua pouca diferenciação especialmente se comparado aos impostos. Uma das distinções que ajudaram a solucionar esta celeuma foi o critério da vinculação. É sabido que quando se trata de impostos o produto de sua arrecadação não estará afetado a qualquer despesa pré-existente, tampouco à órgão, fundo ou entidade, conforme dicção constitucional sobre o tema. No entanto, tal premissa não é verdadeira com relação aos empréstimos compulsórios, pois estes são vinculados à despesa que os fundamentou (AMARO, 2017).

A par dessa distinção, impende acrescentar outra, também notória e já debatida, qual seja, a restituibilidade, já que não se pode falar em restituição de impostos, exceto se indevidamente creditado, mas se fala em devolução de empréstimo compulsório, sendo indeclinável que conste em sua lei de criação a disciplina para restituí-lo ao contribuinte, ou seja, o prazo, como também as condições de resgate.

Nesse sentido verbera Eduardo Sabbag (2013, p. 486):

A exigência do empréstimo compulsório não pode se perdurar no tempo, devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto fático, de índole constitucional. Do contrário, novas leis poderiam ser editadas, procrastinando ad aeternum a devolução do tributo.

Afigura-se, então, certo que tal exação, apesar de suas peculiaridades proeminentes, hoje já é pacífico tratar-se de uma espécie autônoma e independente, inclusive, dos impostos, os quais mais se assemelham, conforme explicitado. Não sendo forçoso, desta forma, concluir pela existência deste tributo (SABBAG, 2013).

Notadamente, ainda dando relevo a essa questão, exsurge dizer que a Constituição não traz previsão no sentido de dizer que o empréstimo forçado é ou não contraprestacional. Sendo assim, ele poderá ou não ter fato gerador voltado a uma atuação estatal divisível e referível ao contribuinte (AMARO, 2017).

De outra banda, passa-se a delinear as circunstâncias deflagrantes dos empréstimos forçados, as quais estão previstas nos dois incisos do art. 148, da CF/88, sendo elas: a) despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Frisa-se, neste âmbito, que tais pressupostos não se confundem com fato gerador, uma vez que este ficou sob o crivo do legislador, o qual se incumbirá de especificar a hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota (SABBAG, 2013).

Desses pressupostos, há de se analisar alguns aspectos, dentre eles, o que se define como extraordinariedade decorrente de calamidade pública. Vale conferir o que diz Roberto Caparroz (2019, p.131) :

De se notar que o conceito é extremamente vago e impreciso, pois não há qualquer parâmetro para a definição da intensidade do problema. É indubitável que nos últimos tempos diversas calamidades públicas atingiram o país (enchentes, por exemplo), mas nenhuma delas pareceu motivar o legislador a exercer a competência tributária e criar um empréstimo compulsório.

A guisa do que foi dito, é perceptível que não há consenso sobre o que de fato poderia levar a cabo a deflagração do processo legislativo, no caso de calamidade pública, para o fim de se criar empréstimos compulsórios (CAPARROZ, 2019).

O doutrinador Irapuã Beltrão (2014, p. 54) traz as seguintes acepções:

Despesas extraordinárias são aquelas que não têm previsão orçamentária específica para o seu custeio porque surgiram de forma

extraordinária. Já a calamidade pública é uma anormalidade abrupta e imprevisível como aquela decorrente de enchentes, comoções internas etc

Nesse desiderato, fazendo uma correção com o contexto atual, pandemia do COVID-19, vislumbra-se o aparecimento de tal pressuposto fático a que alude à Constituição federal – despesas extraordinário decorrente de calamidade pública. Acontecimento notável que, sem dúvidas, repercute na seara financeira do Estado, já que este tem que se desdobrar para cobrir gastos que extrapolem o limite de contingência fixado nas leis orçamentárias.

Citam-se, aqui, os projetos de Lei Complementar nº34 e 50 de 2020 que tramitam, respectivamente, na Câmara e no Senado, cuja edição resultara na criação de empréstimos compulsórios e do imposto sobre grandes fortunas a fim de atender a situação provocada pela pandemia no país.

Esta lei complementar institui empréstimo compulsório para atender às despesas urgentes decorrentes da situação de calamidade pública relacionada ao coronavírus (COVID-19). Art. 2º Ficam sujeitas ao empréstimo compulsório as pessoas jurídicas domiciliadas no país com patrimônio líquido igual ou superior a R\$1.000.000.000 (um bilhão de reais) na data de publicação desta lei, conforme publicado em seu último demonstrativo contábil.

De se notar que, inicialmente, há menção a situação motriz – calamidade pública e referência aos sujeitos passivos, bem como a definição do fator gerador. Ao que tudo indica, a circunstância autorizativa parece adequada, não se olvidando, porém, que a aprovação dependerá da mobilização legislativa, visto se tratar de projeto de lei.

Insta aclarar ainda o pressuposto relacionado a guerra ou sua iminência. Neste, evidencia-se a existência de conflito armado internacional não provocado pelo Brasil, pois do contrário seria ilegítimo, já que zela pela defesa da paz, o que exclui a guerra de conquista. Portanto, deve-se aguardar a agressão estrangeira ou sua iminência para instituição o fustigado tributo. Repita-se, por derradeiro, que não estão incluídas as convulsões sociais internas (SABBAG, 2013).

Urge, por fim, registrar a noção de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Para tanto, é oportuno fazer uso das lições de Eduardo Sabbag (2013, p. 495) a que a conceituação nos parece própria e pertinente, a saber:

Trata-se de investimento que se traduz em uma antecipação de receita de importe pecuniário, do patrimônio particular para os cofres estatais, Vale dizer que aquilo que seria arrecado em vários anos, poderá o ser em um par deles, com ulterior devolução.

Cabe ponderar, ainda com embasamento neste Ilustre Doutrinador, a crítica que se eleva sobre tal pressuposto fático. Segundo consta, em que pese o requisito primar pela urgência, este deve obediência ao princípio da anterioridade, ou seja, uma vez criado o empréstimo pautado em tal permissivo, há de se observar, em primeira instância, o lapso temporal de 1 (um) ano para que se ultime sua cobrança, fato este que denota segundo a mais abalizada doutrina uma tenaz incoerência com a aclamada urgência (SABBAG, 2013)

CONCLUSÃO

Em última instância, após as discussões aqui suscitadas e considerando a evolução dos tributos, aqui, com relevante interesse para o empréstimo compulsório, o qual, a princípio, ingressou no ordenamento sem regulamentação no pós guerra, o que possibilitou ingerências demasiadas por parte de seu ente instituidor, é possível concluir que o motivo balizador pelo qual muitos defendem a natureza jurídica do vergastado tributo liga-se à proteção do contribuinte.

Além disso, é compreensível que o fator que mais causa estranheza quando se fala em empréstimo compulsório é, sem dúvidas, a questão da restituidade imanente à sua criação, pois tal fato destoa do que se espera de um tributo, qual seja, ser um ingresso definitivo nos cofres públicos. Porém, não é o único fator, vez que o próprio termo “empréstimo” é questionado, porquanto alude à voluntariedade típica das relações civilistas, havendo, em razão disso, incoerências segundo as teses mais ríspidas sobre o assunto, justo por serem as relações tributárias típicas do direito público.

Percebe-se, então, no que concerne ao empréstimo forçado que o debate nunca foi retilíneo, sendo, portanto, ora destituído de toda proteção tributária, conforme já se posicionou o Supremo Tribunal, ora incluído no rol dos tributos pela mesma corte.

Sendo assim, é imperativa a adoção do regime próprio dos tributos, já que além de ter natureza tributária, também possui autonomia própria, não se assemelhando a outra espécie tributária de modo tal que desnature sua independência. Fato este, em suma, de vital importância para sua consagração como tributo e, por conseguinte, capaz de sujeita-lo às regras e princípios aplicáveis aos tributos, inclusive, no caso de investimento público, ao princípio da anterioridade.

Nesse descortino final, é indiscutível que ao longo deste estudo ficou demonstrado que há patente tendência de desuso da referida espécie, muito

porque, agora, trata-se sob o prisma constitucional de verdadeira exação tributária ou devido à pacificação nos tribunais pátrios que a restituição, diversamente de como ocorria, deve ser feita em moeda e com os devidos acréscimos legais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro; Forense, 2018.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Brasília, 2012. Disponível em <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/243/Monografia_FernandaMonteleoneBarros.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17/06/2020.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BELTRÃO, Aripuã. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo; Atlas, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/norma/579494/publicacao/16434817>. Acesso em: 20 abr.2020.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Brasília, 1966, Planalto. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Brasília, 1966, Planalto. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo; Saraiva, 2019.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. 13. ed. São Paulo; Saraiva, 2019.

CASTRO, Alexandre Barros; NERIS DE SOUZA, Luiz Henrique. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas respectivas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro; Forense, 2018.

COSTA, Felipe Paiva da. **A natureza jurídica dos empréstimos compulsórios**. Disponível em < <https://jus.com.br/artigos/77298/a-natureza-juridica-dos-emprestimos-compulsorios> >. Acesso em: 15 out. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo; 2020.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo; Atlas, 2008.

ICHIHARA, Ioshiaki. **Direito Tributário**. 15.ed. São Paulo; Atlas, 2006.

ICHIHARA, Ioshiaki. **Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo; Atlas, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo; Saraiva, 2019.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo; Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Marcio Tadeu Martins dos. **O conceito de Tributo**. Disponível em <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/44469/o-conceito-de-tributo>>.

NASCIMENTO, Carlos Valdemar do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. 1 ed. Bahia: EDITUS, 2016.