



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
CURSO DE DIREITO**

EDUARDO GONÇALVES BISPO DOS SANTOS

**A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO: UMA REVISÃO DE
LITERATURA**

ARACAJU

2018

EDUARDO GONÇALVES BISPO DOS SANTOS

**A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO: UMA REVISÃO DE
LITERATURA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

ARACAJU

2018

S237n SANTOS, Eduardo Gonçalves Bispo dos.

A Natureza Jurídica Do Empréstimo Compulsório: uma revisão de literatura / Eduardo Gonçalves Bispo dos Santos; Aracaju, 2018. 38 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Empréstimo Compulsório 2. Natureza Jurídica 3. Tributo I. Título.

TERMO DE APROVAÇÃO

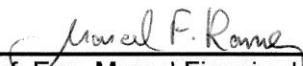
EDUARDO GONÇALVES BISPO DOS SANTOS

**NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO: UMA REVISÃO DE
LITERATURA**Aprovado em : 05/12/18**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Esp. Matheus Brito Meira (Orientador)
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE



Prof. Dr. Pedro Durão (Membro)
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE



Prof. Esp. Marcel Figueiredo Ramos (Membro)
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao corpo docente da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe (FANESE). Ao orientador deste trabalho Prof. Esp. Matheus Brito Meira, pelo seu desprendimento e irreverência em sala de aula relacionando aos conteúdos ministrados. À minha esposa Rosemary pelo apoio incondicional nesta jornada, elevando minhas percepções enquanto sujeito para que eu pudesse ser capaz de concluir todos os objetivos da minha vida. Aos meus filhos, especialmente à minha filha Janaina por ter me apoiado e dado todo o suporte necessário no processo de construção deste trabalho, além das conversas construtivas que sempre contribuíram para o meu crescimento enquanto ser humano e no desenvolvimento de uma percepção mais clara da vida. Ao meu primogênito Felipe (*in memoriam*), por transcender todas as fronteiras através da sua sabedoria e inteligência. Ao meu filho Flávio por ter mostrado que o tratamento familiar deve ser fraterno a fim de alcançar harmonia entre todos. Por fim, meus sinceros agradecimentos a todos que de alguma forma contribuíram na construção do meu aprendizado científico e no desenvolvimento deste trabalho.

RESUMO

A definição da natureza jurídica do empréstimo compulsório perpassa pelo conhecimento da trajetória e evolução da legislação brasileira. Ao longo da história reforçou-se a ideia da existência dois pensamentos predominantes de definição do empréstimo compulsório: um que o definia com base na teoria coativista e outro que o definia enquanto tributo. Apesar de ser reconhecidamente um tributo nos dias atuais, ainda cabem argumentos para esse tema tendo em vista as características do empréstimo compulsório. A restituição é um dos elementos que o diferencia de outros tipos de tributos e mais: ele garante a capacidade de invocar o direito coletivo para obrigar o particular a contratar, como também de fazer o legislador cumprir a devolução do valor arrecadado e em caso de tredestinação, se torna passível de sanções administrativas, civis e criminais. Nos panoramas descritos pelos autores citados, percebe-se que o contribuinte passou da situação de não ter nenhuma força frente a algumas divergências praticadas, para a de estar assegurado com direitos garantidos em caso de abuso ou não por parte dos governos. Esse demonstra ser o resultado mais positivo frente às transformações legislativas ocorridas quanto à natureza jurídica do empréstimo compulsório. Com o objetivo de discutir acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório, suas características e finalidades, esse estudo se prestou a reunir em forma de revisão de literatura as principais discussões para a melhor compreensão de alguns tópicos contidos nesse tema.

Palavras-chave: Empréstimo Compulsório. Natureza Jurídica. Tributo.

Sumário

RESUMO	5
INTRODUÇÃO	7
2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E TRIBUTOS	10
2.1 Tributo nas civilizações e no Brasil	11
2.2 A história dos tributos no Brasil	13
2.3 Princípios Constitucionais Tributários	15
3 A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	20
3.1 Empréstimo Compulsório e a Teoria Coativista	20
3.2 Empréstimo Compulsório como tributo	23
3.3 Instituição e diferenciação do Empréstimo Compulsório	26
3.3.1 <i>A restituibilidade do Empréstimo Compulsório</i>	27
3.3.2 <i>Sanções pela tredestinação do Empréstimo Compulsório</i>	28
3.3.2.1 Desvio de recursos e inconstitucionalidade.....	31
CONCLUSÃO	Erro! Indicador não definido.
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

As ciências das finanças têm extensivamente estudado sobre os tipos de empréstimos, seus efeitos na economia e os motivos de serem adotados como alternativa para recompor as finanças do Estado. Dentre eles, o denominado compulsório - ou forçado na opinião de alguns autores – gera discussões transversais diversas entorno de sua natureza jurídica (SABBAG, 2017; STOETERAU, 1978).

No Brasil, cronologicamente, é possível perceber que a legislação brasileira custou a harmonizar os princípios quanto a competência para tributar. Os empréstimos sempre foram citados de forma esparsa, sem menção à compulsoriedade (MARTINS, 2016).

A partir da Emenda Constitucional 18/65, que torna eficaz a exigência de ser exclusivo à União a instituição de empréstimos compulsórios por meio de lei complementar, essa espécie tributária passa a ser melhor concebida e compreendida, principalmente se se configura enquanto tributo ou não. Quesito este já superado e exposto por diversos autores. Anteriormente alguns outros autores e juristas negavam o caráter tributário dos empréstimos compulsórios apoiados pela jurisprudência (por exemplo, a Súmula nº 418 do Supremo Tribunal Federal, já cancelada), mas ainda assim, autores mais recentes costumam concordar que de fato o empréstimo compulsório é um tributo ou que possui natureza jurídica tributária (MACHADO, 2017; SABBAG, 2017; BRASIL, 1964; BRASIL, 1965; LENZ, 1987).

Tendo esse panorama em vista, buscou-se elaborar uma revisão de literatura integrativa contendo as principais discussões entorno da natureza jurídica do empréstimo compulsório, mostrando assim, concordâncias ou não e teorias antagonistas para a melhor compreensão das problematizações contidas nesse tema de ordem do direito público. Além de permitir ampliar a reflexão e troca dialética entre os sentidos expostos, o estudo justifica-se por permitir condensar esses pensamentos, com objetivo de discutir acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório, suas características e finalidades.

Para tanto, laçou-se mão de obras de autores clássicos presentes nas deliberações quanto a essa discussão, e autores com obras mais recentes,

possibilitando assim serem consideradas as várias visões e evolução do pensamento referente ao tema.

A revisão foi dividida em capítulos e subcapítulos, onde primeiramente dedica-se a considerações acerca do Direito Tributário, fonte de recursos e tributos. Além de ser realizado um apanhado histórico sobre a aplicação de tributos, em que se evidenciam as diferentes fórmulas para a busca do suporte financeiro do Estado na história das civilizações, inclusive no Brasil desde o Brasil Colônia até a Constituição de 1988.

O segundo capítulo se atém à natureza do empréstimo compulsório, foco dessa pesquisa, a partir de um recorte processual, partindo da sustentação do empréstimo compulsório como não tributo, principalmente com base na teoria coativista. E posteriormente, da ampla discussão pretendida a sustentar o empréstimo compulsório como espécie tributária, a partir de argumentos jurídico-científicos de autores dedicados a elucidar esse tópico.

Por fim, demonstrou-se importante tratar do empréstimo compulsório e sua restituibilidade, ou seja, a disciplina que faz com que sejam determinadas a devolução e o prazo do resgate, tratando das nuances legais que envolvem esse quesito. E das sanções devido ao não cumprimento dos princípios constitucionais tributários e a tredestinação dos valores recolhidos com origem em empréstimos compulsórios, em que incidem penalidades ao administrador dos recursos provenientes do empréstimo.

2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E TRIBUTOS

O Estado enquanto ente político possui o papel de organizar a sociedade, com base em objetivos determinados. E, para a possível realização destes, se faz necessária a existência de recursos que advêm de diversas vias. É preciso captar recursos materiais nesse sentido para manter sua estrutura. Assim, se torna possível a disponibilidade de serviços ao cidadão. O Estado é o provedor das necessidades coletivas (PAULSEN, 2017; SABBAG, 2017).

A principal fonte das receitas públicas do Estado é a cobrança de tributos e normalmente assim, atingem-se os objetivos fundamentais. Segundo a Constituição Federal de 1988, no Art. 3º, são fundamentais: a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem-estar da coletividade (BRASIL, 1988; MELO, 2008).

Por se tratar de captação de recursos através de tributos pagos pelos cidadãos, a ciência jurídica do Direito Tributário – também denominado Direito Fiscal – existe para que possa fiscalizar a relevância da percepção de recursos mediante a positivação de regras. O Direito Tributário se ocupa das relações entre o cidadão, a instituição/arrecadação de tributos e o Estado, sendo importante para reger as relações jurídicas. Integram-se dessa maneira um conjunto de proposições jurídico-normativas, protegendo o cidadão contra abusos de poder, limitando este ao tributar (SOUZA, 1975; CARVALHO, 2016; MACHADO, 2017).

Fora das regras delimitadas pelas normas do Direito Tributário não é legal carrear para os cofres públicos tributos que apresentam-se como ilegítimos, de maneira inconstitucional, procedendo em situação antijurídica. O âmbito do Direito Tributário projeta o contribuinte e o fisco na mesma plataforma de igualdade, aplicando-se a lei a fim de manter a segurança do elo jurídico (HARADA, 2017).

Mesmo que se conviva em uma sociedade totalitária ou democrática, a tributação será inerente ao Estado e por vezes este serve de instrumento para a sociedade ou serve-se dela. Também é uma constante na história a busca dos recursos privados. Inclui-se nessa história igualmente alguns meios universais, sejam eles: extorsões sobre outros povos, doações voluntárias, rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado, exigência coativa de tributos ou penalidades, empréstimos forçados e a própria fabricação de cédulas e moedas (dinheiro). Esses

são meios praticados há séculos, podendo em alguns deles com a oferta de méritos de forma desigual (BALEEIRO, 1990).

Por isso, em épocas diferentes, quando elencados os problemas referentes à tributação, foram e são enaltecidos: a compatibilização da arrecadação com respeito tanto à liberdade como ao patrimônio dos contribuintes. Problemas relacionados à imposição e poder sempre existiram, envolvendo constrangimentos, além da restrição aos direitos dos cidadãos. Com a relação do Estado e o direito, a tributação foi colocada no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, tendo a Instituição e o cidadão suas prerrogativas diante de um tratamento sistemático e específico para as questões acerca da tributação (PAULSEN, 2017).

Apesar de possuir princípios próprios o Direito Tributário como parte do Sistema Jurídico, guarda relação com outros ramos do direito (quase em sua totalidade). Sua autonomia não pode ser confundida com isolamento ou independência. Ademais, é imprescindível a compreensão do direito tributário concomitante ao domínio do direito constitucional, pois se encontra condicionado às possibilidades de tributação, mas também princípios constitucionais (BALEEIRO, 1997; CARRAZZA, 2013; VELLOSO, 2007).

2.1 Tributo nas civilizações e no Brasil

O Código Tributário Nacional define em seu Art. 3º que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em valor que possa se exprimir. Não constituindo em sanção de ato ilícito, devendo ser instituída mediante atividade administrativa vinculada (BRASIL, 1965). Minardi (2018) frisa que ninguém pode pagar tributo porque desrespeitou uma lei e que também não é castigo. Completa ainda que objetivamente paga-se tributo por incorrer em situação prevista em lei com a hipótese de que se incida tributo, elegida pelo legislador. Uma situação deve ser praticada pelo sujeito e assim nasce a obrigação de pagar um tributo. São suas espécies: Impostos, Taxas, Contribuições de melhoria, Contribuições e Empréstimo Compulsório.

Na história da humanidade sempre houve a aplicação das mais diversas fórmulas em busca do suporte financeiro do Estado, reflexivas à condição econômica de cada povo. Nas sociedades pré-romanas o primeiro tributo resultou de imperativo bélico, muitas vezes exigido dos clãs vencidos. Também foi praticado no

século 13 a.c na Babilônia, na Índia, descrito por Ciro no império medo-persa; implementado pelo Egito, pelos Fenícios, pela civilização helênica da Grécia; em Roma durante o século de Augusto e Júlio César; durante a Idade Média, até chegar à época pré-contemporânea (Renascimento), onde a partir do século XVI a França passa a determinar que toda a arrecadação passasse das mãos dos privilegiados para os órgãos públicos. E por fim, a cobrança de tributos passou a ser praticada pelos Sistemas Tributários contemporâneos (SIDOU, 2003).

Outros autores corroboram com essas informações, tal como Falcão (1968), que complementa descrevendo a situação até o término do século 18. Os empréstimos forçados eram praticados como processos comuns. Somente eram excluídos dessa contribuição a nobreza e o clero, restando toda carga dos empréstimos públicos para as classes de nível social menos elevado.

A exigência dos empréstimos era direcionada comumente às localidades, cidades e regiões com velada imposição. Felipe, O Belo, rei da França costumava até mandar cartas aos seus súditos, onde educadamente discutia sobre a importância da contribuição. Os empréstimos coativos se tornaram tão comuns nessa época que impulsionaram o aparecimento das restrições ao seu uso. Exemplos dessas restrições estão descritas nos chamados Privilégios de Granada de 1355, onde poderiam ser encontradas normas limitadoras da imposição dos empréstimos liberados apenas em caso de guerra (STOETERAU, 1978).

Com o avanço do campo do direito diminuíram as exigências em torno dos empréstimos forçados, pois surgiram concomitantemente direitos e garantias individuais. Os empréstimos voltaram a ser exigidos com força apenas no final do século XIX devido às emergências bélicas, a exemplo dos empréstimos recolhidos na França durante a fase Revolucionária. Por decreto, em 1790, a França transformou a exigência voluntária em compulsória que recaía sobre um quarto de todas as rendas líquidas, joias, baixelas e dinheiro entesourado. Em 1793 aplicava-se incidindo o empréstimo sobre rendas com limites mínimos diferenciados para solteiros e casados (STOETERAU, 1978; FALCÃO, 1968).

Existem exemplos da aplicação do empréstimo compulsório em outros países destaques nessa prática legislativa: a Polônia logo depois da Primeira Guerra Mundial, em 1920 – os alvos eram pessoas físicas e jurídicas, com limites mínimos de renda e capital -. Na Grécia, em 1922, a partir da aplicação da técnica de divisão de cédulas em partes: uma continuava circulando pela metade de seu valor nominal,

e a outra ficava fora de circulação enquanto título provisório de empréstimo. O Empréstimo compulsório também foi aplicado na Itália, em 1936, quando o país se encontrava sob regime fascista, pago pelos proprietários de imóveis. Nos Estados Unidos, o empréstimo compulsório era empregado nessa época em carácter excepcional, pois havia “repugnância” pelo empréstimo (FALCÃO, 1968, p.14).

Ainda segundo Sidou (2003), sempre existiram impostos diretos e indiretos. Porém, hoje se percebe mais a função social dos tributos (principalmente os diretos). Nesse sentido, o tributo enquanto compulsório é pago como contrato entre o indivíduo e o Estado. Este, diferentemente do início da sua aplicação na história, deve buscar o necessário para contingenciar as despesas públicas.

2.2 A história dos tributos no Brasil

A história dos tributos no Brasil é anterior à colonização durante o período pré-colonial e a exploração do Pau-Brasil. Durante esse período a Coroa Portuguesa recebia pela cessão da exploração da fonte. No período da implantação do Sistema de Capitânicas ao Governo Geral (1530-1548), cada capitania arrecadava de forma autônoma as rendas reais – algo administrado pelo feitor -. Do Governo Geral até o início da União Ibérica (1548-1580), essa responsabilidade passou a ser do Provedor-Mor. Tanto o tráfico negreiro e o açúcar eram tributados, como outras fontes (SALGADO, 1985).

Na Colônia não existia um método de desenvolvimento a fim de estabelecer as quotas de impostos. A regra geral era a cobrança de uma quinta parte de tudo que foi produzido, na forma de bens ou na forma de ouro. A Corte local era sustentada pela arrecadação do *quantum*, tendo sua maior parte levada diretamente para a Corte portuguesa. Nenhum dos recursos eram utilizados em benefício das populações locais (ALMEIDA, 1995).

Proclamada a Independência em 1822 o sistema tributário não apresentava sistematização de receitas e despesas. A Constituição de 1824 foi omissa na definição de espécies tributárias, isto só passou a acontecer através do Ato adicional em 1834. As competências da União e dos Estados foram estabelecidas com a Constituição de 1891 (DEVEZ, 1974).

O Imposto de Renda foi estabelecido no Brasil em 1922 através da Lei de Orçamento nº 4.625/1922. A Carta Magna de 1934 avançou em seu texto quanto os

aspectos tributários, quando comparado com o texto de 1891 (AMED, 2000). Já na década de 40, optou-se pela aplicação de empréstimos em alguns casos. Corroborado pelo Decreto-Lei nº 4.729, de 5 de outubro de 1942, em que decretou-se a permissão do governo federal em contrair empréstimos mediante subscrição pública ou compulsória, em 1943 o governo federal lança mão da subscrição compulsória de Obrigações de Guerra. Esse imposto incidia percentual de 3% sobre os salários mensais, apontado como necessário devido à adesão do Brasil na II Guerra Mundial (STOETERAU, 1978).

Em 1944, pelo Decreto-Lei nº 6.224/1944 foi instituído no país um imposto sobre lucros extraordinários com características de empréstimo compulsório optativo, pois as empresas poderiam ficar isentas do imposto caso investissem em papéis de depósitos de investimentos, com características de contrato de adesão ou de empréstimo. O que ocorre é que nessas configurações o empréstimo compulsório deixava de ter natureza tributária (BALEEIRO, 2008).

A opção por empréstimos entra em voga novamente em 1946, antes da aprovação da Constituição Federal desse ano, através do Decreto-Lei nº 9.159, de 10 de abril/46, em que instituía no Brasil pela primeira vez o depósito compulsório. Mediante o depósito compulsório a metade do imposto adicional de renda seria aplicado como depósito compulsório no Banco do Brasil, e os valores resgatados em parcelas semestrais correspondentes a um quarto dos respectivos valores (STOETERAU, 1978).

A Constituição de 46 avançou significativamente em alguns princípios constitucionais sobre tributação, segundo Ives Gandra Martins (2016). Porém, ainda segundo o autor, faltava harmonização com relação a esses princípios e quanto a competência para tributar. Não existia um sistema tributário, apenas princípios constitucionais vinculados de forma esparsa.

Martins (2016) demonstra em sua obra os outros trajetos do Sistema Tributário Nacional, como:

- (1) A primeira revolução tributária no Brasil deu-se com a aprovação do Código Tributário Nacional em 1966;
- (2) Através da Emenda Constitucional 18/65 se tornou explícito o que compõe o Sistema Tributário Nacional regido em leis complementares, como também na EC 1/69, onde se determinou que a:

Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência dessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais de poder de tributar (BRASIL, 1969, Art.18, § 1º).

- (3) A promulgação da Constituição Federal em 1988 conformou de vez a ordem tributária, perpassando pelo sistema tributário propriamente dito (Arts. 145 a 156), a ordem social (Arts. 195), princípios gerais (Arts. 145 a 149), limitações ao poder de tributar (Arts. 150 a 152), impostos federais (Arts. 153 a 154), estaduais (Art. 155), municipais (Art. 156) e contribuições sociais (Art. 195);

É na Constituição de 1988 que se diferencia os cinco tipos diferentes das espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Ressaltou-se ainda a proteção ao contribuinte contra o Poder Público com base em princípios, entre eles o da capacidade contributiva (MARTINS, 2016).

Capítulo I do Sistema Tributário, Seção I dos Princípios Gerais:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988, Art.145, Art. 148).

2.3 Princípios Constitucionais Tributários

Os Princípios ocupam posição de destaque no ordenamento jurídico e são reconhecidos como regras básicas implícitas ou explícitas, em que se vinculam o entendimento de atos normativos e os próprios mandamentos constitucionais. Este (o princípio) é tido como regra superior, à qual devem se moldar as disposições legais, pois indicam que direção deve ser tomada pelo legislador. Ao momento em que houver interpretação dúbia da norma é aconselhável recorrer aos princípios com fins à solução interpretativa. Tendo essas considerações em vista e para aplicá-las,

se faz necessário estar a par e entender os diversos aspectos dos princípios constitucionais tributários (APARECIDO CREPALDI, 2016).

Deve levar-se em consideração que os princípios constitucionais tributários protegem o cidadão contra abusos do poder de tributar. Essa é a consciência que o legislador e o interprete das leis deve ter, em busca da efetiva proteção do contribuinte, como considera Hugo de Brito Machado (2017).

Existem assim princípios aplicáveis a todos os sistemas jurídicos nomeados de princípios plurivalentes, a exemplo dos princípios da legalidade e da igualdade. Há ainda princípios utilizados apenas para uma área específica – os chamados princípios monovalentes -, como o princípio da capacidade contributiva. O não cumprimento ou inobservância de qualquer princípio constitucional pelo legislador se configura enquanto inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (FARIA, 1993).

Entre os princípios aplicáveis destacam-se:

1- Princípio da Legalidade

Em matéria tributária, de acordo com Aparecido Crepaldi (2016) o princípio da legalidade está previsto no Art, 150, inciso I da Constituição Federal, onde diz que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, e ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça” (BRASIL, 1988, Art.150).

Este princípio consiste em um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e é uma notável conquista, pois em certa medida suprime da vontade do detentor do poder a criação da obrigatoriedade de condutas. Em seu campo (o tributário), este princípio significa que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que isto esteja previsto em lei e que esteja estabelecido com previsão de sua hipótese de incidência, o sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota (APARECIDO CREPALDI, 2016). Para Antônio Carlos Carrazza (2013), o princípio da legalidade também é uma das mais importantes bases sobre as quais o Direito Tributário se sustenta.

2 - Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade está previsto no Art. 150, III, “b” e “c” da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro do mesmo ano em que for publicada a lei que institui

ou o aumenta (o tributo). Este princípio deriva do princípio da segurança jurídica e visa a proteção do contribuinte contra a necessidade de contribuição sem aviso prévio da majoração ou criação de um tributo. Possui relação ainda à eficácia da lei tributária que apesar de vigente tem sua eficácia suspensa até o exercício financeiro posterior (FARIA, 1993).

Esse princípio é especificamente tributário já que se projeta apenas no campo da tributação, como explica Carrazza (2013), seja sua aplicação federal, estadual, municipal e distrital. Para este autor, este princípio se encontra delineado nos artigos 150, III, “b” e “c”, § 1º, 195, § 6º.

A Constituição Federal de 1988 traz ainda o princípio da anterioridade nonagesimal, responsável por proibir a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que “haja sido publicada a lei que os instituiu, ou aumentou, observando o disposto na alínea ‘b’”, ou seja, “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei” (BRASIL, 1988, Art.150, ‘b’, ‘c’).

3 - Princípio da Irretroatividade

A segurança jurídica é reforçada pelo princípio da irretroatividade das leis que em nosso país está assentado na Constituição. O Art. 5º, VI, da Carta Magna, ao estabelecer que nenhuma lei deve prejudicar o direito adquirido pela coisa já julgada adota esse timbre de não retroagir. A lei nesse sentido não pode livremente alcançar fatos ou “situações já consumadas”, se assim o fosse permitido, de nada adiantaria exigir a existência de uma lei para lançar mão de um tributo. A irretroatividade protege dessa maneira o contribuinte contra o “arbítrio do Estado” (CARRAZZA, 2013, p.385).

Discrimina-se ainda que é constitucional a alteração do instituto da coisa julgada, mesmo que isso restrinja a sua aplicação, crie novos instrumentos de seu controle ou suprima a mesma em alguns casos. O inadmissível considerado assim na Carta Magna é a retroatividade da lei “para influir na solução dada, a caso concreto, por sentença de que já não ‘caiba recurso” (DELGADO, 2004, p. 10).

No viés tributário o Art. 150, III, “a” dispõe que é proibido cobrar tributos de fatos geradores ocorridos “antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (BRASIL, 1988, Art. 150, III, “a”).

4 - Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia está contido na norma do Art. 5º da Constituição Federal de 1988 e é considerado um comando dirigido ao legislador, que deve observá-lo ao aplicar normas constitucionais:

Art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]” (BRASIL, 1988, Art. 5º).

No âmbito do Direito Tributário o princípio da isonomia veda diferenciação tributária face de situações distintas, porém, segundo Hugo de Brito Machado (2017), quem tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior para que assim seja tributado de forma igualitária. O autor esmiúça ainda que nesse sentido usa-se a proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva.

Na mesma direção, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão instituir tratamento tributário desigual para seus contribuintes e ainda, não fere o princípio da isonomia as isenções destinadas enquanto incentivos fiscais que promovam o desenvolvimento regional, algo corroborado, segundo Aparecido Crepaldi (2016) pelo Art. 151, inciso I da Constituição.

A problematização sobre tratar de forma desigual os desiguais ocorre sempre que se lança mão do princípio da isonomia em seu aspecto material ou substancial a fim de se saber qual medida de desigualdade deve ser tomada em consideração ou como critério pelo legislador e assim, ser possível tratar desigualmente os desiguais (MACHADO SEGUNDO, 2018).

5 - Princípio da Capacidade Contributiva

Esse princípio determina que o legislador deverá verificar a capacidade tributária do contribuinte sempre que for preciso, como previsto no Art. 145, § 1º da Constituição Federal. Atendendo-se essa determinação há a possibilidade de se pagar mais ou menos imposto, discorre Faria (1993). Os impostos deverão ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica, nos termos da lei, identificados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (FARIA, 1993; BRASIL, 1988, Art. 145, § 1º).

Assim também descreve Hugo de Brito Machado Segundo (2018), quando explicita que sempre que possível o caráter pessoal deve ser levado em consideração. O imposto deverá ser calculado (seu montante determinado) conforme diferentes características ou peculiaridades de cada contribuinte, como por

exemplo: o fator renda, o número de dependentes do contribuinte, despesas com educação, saúde, etc. (MACHADO SEGUNDO, 2018).

6 - Princípio da Vedação de Efeitos Confiscatórios

Este outro princípio também fornece certa segurança ao contribuinte, pois preconiza que nenhum tributo pode ser instituído com carga ao ponto de confiscar os bens das pessoas – a cobrança de um tributo superestimado -, previsto no inciso IV do art. 150, da Constituição Federal de 1988. Dessa forma evita-se o tributo excessivamente oneroso capaz de destruir a própria fonte, absorver, total ou quase totalmente a propriedade ou renda. (APARECIDO CREPALDI, 2016; FARIA, 1993).

3 A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

3.1 Empréstimo Compulsório e a Teoria Coativista

É amplamente disseminado e firmado no Direito Tributário que tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Essa divisão nomeada de divisão tripartite dos tributos é clássica e tendo em vista essa divisão alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório (MACHADO, 2017).

Para Alexandre (2017), os empréstimos compulsórios são forçados, coativos, porém restituíveis. É uma obrigação que nasce de uma determinação legal, com verificação de um fato gerador que obriga o contribuinte a emprestar dinheiro ao Estado. Por serem restituíveis, alguns doutrinadores não os consideram enquanto tributos, uma vez que o que é arrecadado não é incorporado de forma definitiva ao patrimônio estatal.

É histórica a existência paralela de duas teorias que tentam decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório. A primeira sustenta que o empréstimo compulsório é empréstimo público e a segunda que esse tipo de empréstimo é um tributo. Os tribunais brasileiros à época da Carta Magna de 1946 já colocavam por terra a fisionomia tributária do empréstimo compulsório e propagavam a teoria coativista. Aderiu-se a essa propagação o apoio do Supremo Tribunal Federal que em 1964 editava a Súmula nº 418: “O empréstimo Compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária” (SABBAG, 2017; BRASIL, 1964; LENZ, 1987).

A teoria “coativista” surgiu assim paralelamente ao acórdão, entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Recurso em Mandado de Segurança nº 11.252/PR relatado pelo Ministro Antônio Villas em 1964. Este recurso, por conseguinte foi impetrado enquanto pedido para operacionalizar a Lei Estadual nº 4.529/62 do Paraná, que instituiu um adicional, um Empréstimo Compulsório de 1% sobre vendas, transações e consignações, onde a arrecadação foi destinada a Companhia de Desenvolvimento Econômico do Pará, posteriormente Banco do Pará:

O Supremo Tribunal Federal, por maioria qualificada, declarou constitucional o disposto nos arts. 2º e 30 da Lei do Estado do Paraná nº

4.529, de 12/1/1962, que criou o Fundo de Desenvolvimento Econômico, destinado à CODEPAR e, em consequência, confirma a decisão denegatória de segurança proferida pelo Colendo Tribunal de Justiça do mesmo Estado (STF, 1964, p.2).

O empréstimo foi instituído sem prévia autorização orçamentária, cobrado no mesmo ano que instituído, o que ia de encontro ao princípio da anualidade, porém, considerado constitucional pelo Ministro Antonio Villas (SABBAG, 2017, BRASIL, 1962; CALIENDO, 2017).

Essa decisão teve como fundamento os argumentos de que uma prestação compulsória por si só não caracteriza a natureza tributária desta, pois outras prestações compulsórias administrativas não são tributárias. O Empréstimo Compulsório é um contrato forçado. Não possui natureza de receita pública, sendo restituível, ou seja, mero ingresso. Nesses moldes o empréstimo compulsório teria mais proximidade com o conceito de crédito público, segundo Caliendo (2017).

Sobre os ingressos, Sabbag (2017) explica ainda que qualquer dinheiro que entra nos cofres públicos, a qualquer título, será denominado ingresso. Porém nem todo ingresso se torna receita pública. O ingresso é marcado pela noção de provisoriedade, enquanto a receita pública é atrelada ao contexto da finalidade. Assim, o empréstimo compulsório é exemplo de ingresso provisório.

Para Machado (2017), a rigor, o empréstimo compulsório não é tributo e nem chega a ser receita pública, corroborando com Sabbag (2017). De forma simples o autor exemplifica que quando uma empresa da entrada em um empréstimo obtido de uma instituição financeira este não se torna receita da empresa, mas sim ingresso. Machado (2017) se baseia ainda na doutrina estrangeira que distingue o empréstimo compulsório de um tributo, pelo fato da qualificação do tributo como prestação definitiva, onde não há lugar para restituição. Para esta doutrina, segundo colocações do autor, o empréstimo compulsório deve ter um regime jurídico próprio inconfundível com o regime jurídico dos tributos.

A denominação dada por José Cretella Júnior é diferenciada quando diz que a expressão empréstimo compulsório é sinônimo perfeito de empréstimo forçado ou coativo, pela formação de seus vocábulos. Que seja, “empréstimo, cessão que uma pessoa faz a outra pessoa de algo com obrigação futura de restituição” e “compulsório, elemento em que está ínsita a ideia de coação, compulsão”. O autor lança assim a pergunta: Se é empréstimo – cessão voluntária – como este pode ser

ao mesmo tempo uma “cessão impositiva”? Vulgarmente, empréstimo é cessão forçada, complementa (CRETELLA JÚNIOR, 1966, p.45).

Ainda de acordo com José Cretella Júnior (1966) o panorama sobre o tema é diverso. Um ponto destacado pelo autor foi o fato de que o Estado norteado por princípios publicísticos pode, invocando o direito coletivo, “forçar o contrato” e obrigar o particular a contratar. Sobre o tema a doutrina tardou em reconhecer a natureza, eminentemente típica do empréstimo compulsório. O que fez surgir a construção de várias doutrinas na tentativa de explicar a natureza jurídica do empréstimo compulsório (CRETELLA JÚNIOR, 1966, p. 46).

Em uma consideração mais recente, Claudio Carneiro (2015) diz que anteriormente à Constituição de 1988 havia o entendimento de que a natureza do empréstimo compulsório era de um contrato mútuo primeiramente e depois contrato coativo compulsório corroborado pela Súmula nº 418 do Supremo Tribunal Federal. O Direito Financeiro defendia a tese de um contrato coativo ou mútuo, sendo o empréstimo compulsório instrumento de crédito público. A mesma Súmula nº 418 chegou a ser defendida pela Fazenda Nacional, antes de ser cancelada, enfatiza o autor.

Os adeptos da teoria do tributo repelem o traço contratual do empréstimo devido à presença do elemento coerção, o que gera incompatibilidade com a ideia de livre acordo de vontades. A natureza do empréstimo nessas configurações ressalta a natureza impositiva do ato unilateral do Estado – algo revelado na classe dos tributos -. Tratando-se de prestação pecuniária determinada por pessoas jurídicas de direito público com base em lei, este é imposto independentemente de ato discricionário a pessoas físicas ou jurídicas. Nesta teoria distinguem-se dois tipos de empréstimos compulsórios: um forçado (restituível) e outro opcional (o contribuinte é possibilitado a isentar-se de certo imposto). Caso se empresta quantia maior ao do imposto, configura-se um contrato de adesão (BALEIRO, 2008).

Além da teoria do empréstimo compulsório enquanto contrato coativo de mútuo, outros o utilizavam como via de requisição de dinheiro, semelhante às requisições unilaterais, como um misto de imposto e mútuo ou tipicamente tributário, tese que prevalece ainda hoje (CARNEIRO, 2015).

No âmbito dos empréstimos compulsórios a obrigação do contribuinte é uma obrigação em lei, ou *ex lege*, tal como no caso da obrigação tributária, em que a lei é necessária e suficiente a seu nascimento. Porém, essas duas obrigações não se

confundem (a tributária e a do empréstimo compulsório), porque no caso do empréstimo o ente público possui o dever de restituir os valores emprestados (MACHADO, 2007).

Para elucidar as questões com relação à natureza do empréstimo compulsório é necessária ampla discussão mediante consideração de argumentos jurídico-científicos do âmbito do direito público, com a possibilidade de encontrar em meio a dialética dos autores a identificação com o contrato coativo, com o mútuo, depósito de direito público ou contrato de adesão (MACHADO, 2007). A pesquisa em questão ainda se debruçará sobre a questão da identificação do empréstimo compulsório enquanto tributo a partir da observação e descrição de diferentes autores da doutrina.

3.2 Empréstimo Compulsório como tributo

A ideia coativista do empréstimo compulsório foi sendo paulatinamente minada pelas críticas da doutrina, a exemplo das realizadas por Alcides Jorge Costa e Amílcar de Araújo Falcão – defensores da natureza tributária dos empréstimos compulsórios -. Segundo Sabbag (2017), para esses dois autores essa espécie tributária se diferenciava em: com hibridismo ou sem hibridismo, onde na primeira concepção o empréstimo é metade híbrido e metade mútuo, denominada teoria mista. Na segunda visão o empréstimo compulsório é tratado como único, com base na teoria pura.

Ao se consultar a obra em questão de Alcides Jorge Costa (1962), percebe-se uma descrição mais enfática do que seria o empréstimo compulsório. Na verdade o autor descreveu que além da assimilação dos empréstimos compulsórios, a teoria de contrato coativo deve ser rejeitada, inclusive a de que empréstimos compulsórios são requisições. E, mesmo existindo uma figura mista de empréstimo e imposto, pode-se afirmar que sua figura confunde-se com a do tributo, “sempre que se origine de um fato cuja ocorrência faça nascer a obrigação de prestação, nos termos da lei” (COSTA, Alcides Jorge, 1962, p.9). Porém, dizer que o empréstimo compulsório é um misto de empréstimo e de imposto “pode ser afirmação válida sob o ponto de vista da Ciência das Finanças, mas nada significa sob o aspecto jurídico, que não admite hibridismo dessa ordem” (COSTA, Alcides Jorge, 1962, p.4).

Amílcar Falcão é categórico:

No caso do chamado empréstimo compulsório, evidente é a sua natureza tributária. É certo que alguns autores, procurando salvar as aparências, comparecem em defesa dos empréstimos compulsórios, sustentando a teoria daquilo que denominam de “contratos coativos” (FALCÃO, Amílcar, 1970, p. 16).

E completa concordando que a natureza do empréstimo compulsório é inegavelmente tributária, e sendo assim, seu regime jurídico deve ser tributário. Ora, sabe-se que dentre suas características estão a compulsoriedade, a coatividade e a coercibilidade da exigência, mas de forma “acidental” ele é restituível (FALCÃO, Amílcar, 1970, p. 19).

Para o autor, o Estado fixar um prazo de forma unilateral e coativamente da amortização e resgate da quantia supostamente mutuada, podendo prorrogar o prazo ou alterar a data do vencimento, elimina a diferença fundamental entre empréstimo e tributo. Não poderia ser então um contrato coativo, pois este em verdade não destrói a autonomia da vontade (FALCÃO, 1970). Assim foi tratado o empréstimo compulsório pelos dois autores clássicos em questão, muito citados em fontes recentes.

O entendimento acerca do empréstimo compulsório passa a se voltar para a sua feição tributária após essas considerações expostas e começou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional 18/1965. Anteriormente à essa emenda faltava arcabouço para harmonizar as tendências e necessidades dos entes federados na sua competência para tributar (MARTINS, 2016).

Segundo Ives Gandra Martins (2016) em “O Sistema tributário Brasileiro”, diversos conflitos se sucediam na maneira como as formas tributárias eram utilizadas, muitas vezes com erros notórios, onde as garantias se diluíam pelo casuísmo. Nesse panorama, o contribuinte não possuía nenhuma força frente às divergências praticadas, muitas vezes restando recolher o injusto com base nas ilegalidades por parte dos governos.

Anteriormente, a Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal defendeu o empréstimo compulsório como não tributo, sem prévia autorização orçamentária (BRASIL, 1964). Logo depois, uma medida importante foi instaurada, com a Lei nº 4.320/1964, para a instituição de Normas Gerais, do Direito Financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, onde consta:

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem a prévia autorização orçamentária, ressalvando a tarifa aduaneira e os impostos lançados por motivo de guerra” (BRASIL, 1964, Art. 51).

Posteriormente, complementando os mecanismos de defesa ao contribuinte contra possíveis abusos, a EC 18/65 torna enfática a exigência de: “Somente a União, em casos excepcionais definidos em Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios” (BRASIL, 1965, Art. 4º).

Em 1966 é elaborado o Código Tributário Nacional a partir da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, onde dispõe em seu 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 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 (BRASIL, 1966, Art. 15).

No entanto, o Código Tributário Nacional não inclui o empréstimo compulsório na enumeração das espécies de tributos. Na opinião de Hugo de Brito Machado Segundo (2018), como o Art. 145 do CF de 1988 somente enumera impostos, taxas e contribuições de melhoria há quem diga que o empréstimo compulsório e as contribuições não têm natureza tributária. Nessa visão, isso se dá porque o empréstimo compulsório não se enquadra como receita pública.

Machado Segundo (2018) em sua obra deixa nítida a discordância quanto o afastamento da natureza tributária do empréstimo compulsório. A natureza jurídica não é “colhida apenas a partir do local onde este é mencionado no teto constitucional”, ou da referência explícita. O fato do empréstimo compulsório não estar submetido a algumas normas tributárias não significa que não seja um tributo, não é figura *sui generis* parcialmente tributária. Este autor ainda revela que mesmo o empréstimo compulsório não se configurando enquanto receita, isso faz com que este não seja tributo sob o prisma “econômico-financeiro”, mas o Direito não está impedindo de equipará-lo ao tributo, “para fins de submissão ao regime jurídico tributário” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.10-11).

3.3 Instituição e diferenciação do Empréstimo Compulsório

Entende-se o empréstimo compulsório como autônomo enquanto modalidade e este se diferencia perante aos demais tributos devido a previsão legal de sua restituição e vinculação à despesa que originou a sua necessidade. Este ainda é impossível de ser instituído por meio de decreto, pois isto cabe à lei complementar (SABBAG, 2017). De acordo com Amaro (2010), ao caber à lei complementar assegura-se que não sejam praticados abusos quanto a sua instituição.

A Constituição Federal de 1967, em seu Capítulo V sobre o Sistema Tributário dispôs no § 4º: “Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório”. Competindo ao Senado: “II- autorizar empréstimos [...]”, como disposto no Art. 45, da Seção III. O Capítulo V também deixa evidente em seu Art. 18 a regência do Sistema Tributário Nacional por leis complementares, em resoluções do Senado (BRASIL, 1967, Capítulo V, § 4º; BRASIL, 1967, Art. 45, Seção III).

Outra parte a destacar nessa busca cronológica acerca do empréstimo compulsório é a aprovação da Emenda Constitucional 1/69 com fins a editar o texto da Constituição Federal de 1967, onde dispôs em seu Art. 18, § 3º: “Somente a União em casos excepcionais definidos em lei complementar poderá instituir empréstimo compulsório”. Art. 22: “[...] aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativos aos tributos e normas gerais do Direito Tributário” (BRASIL 1969, Art. 18, Art. 22).

Com o advento da Carta Magna de 1988, a necessária lei complementar passa a ocupar o Art. 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988, Art. 148, I, II, III).

“Inexoravelmente”, de acordo com Sabbag (2017, p. 652), levando em consideração os sentidos expostos, o empréstimo compulsório apresenta-se como tributo. Levando em consideração a inclusão do empréstimo compulsório no Sistema Tributário Nacional através da Constituição, determinando a sua submissão às

normas jurídicas pertinentes aos tributos, diante do regime jurídico, o empréstimo compulsório foi equiparado aos tributos, não fazendo sentido afirmar ser outra sua natureza jurídica (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Algo reafirmado pela superação da Súmula 418 alterada pela legislação. Segundo o STF:

A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional 1/69). [...] Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional do art.18, parágrafo 3º, da Constituição Federal, do empréstimo compulsório especial, do art. 21, parágrafo 2º, II, da mesma Constituição Federal. Os casos serão sempre os da lei complementar (CTN, art.15) ou outra regularmente votada (art.5 da CF) (STF, 1988, p.1).

3.3.1 A restituibilidade do Empréstimo Compulsório

A lei complementar além de instituir o empréstimo compulsório deve disciplinar sobre sua devolução e o prazo de resgate. Esta deve dar-se em moeda garantindo o poder aquisitivo desta (no mínimo a atualização monetária), sob pena de se caracterizar confisco vedado pelo Art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Como outro meio de segurança, prevalece o entendimento segundo o qual a lei complementar instituidora do empréstimo compulsório deve prever a sua restituição. Caso contrário novas leis poderiam ser editadas procrastinando a devolução do empréstimo (CHIMENTI, 2012).

Com efeito, a necessária previsão legal de restituibilidade do empréstimo compulsório impulsiona caracterizá-lo como modalidade autônoma de tributo (SABBAG, 2017). Mas ainda assim, o fato de ser restituível levou alguns doutrinadores a sustentarem o empréstimo compulsório como não tributo.

Alexandre (2017) aponta que esse entendimento não deve prosperar, pois a exação se enquadra na definição de tributo constante do Art. 3º do Código Tributário Nacional, que não contempla nenhum requisito relativo à definitividade do ingresso da receita tributária aos cofres públicos:

“Art. 3º. 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” (BRASIL, 1966, Art. 3º).

De fato o empréstimo compulsório possui um traço peculiar e exclusivo devido à promessa de devolução. Ademais, quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo sua restituição, gera o direito subjetivo do contribuinte à prestação futura. Sendo assim, nenhuma lei pode suprimir esse direito, sob pena do descumprimento do Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988, onde se garante o direito adquirido, sem prejuízo, quando por lei (PAULSEN, 2017).

No contexto dos deveres o comprometimento deve ser mútuo: o cidadão passa a ser contribuinte com a obrigação de pagar, e o fisco passa a garantir a devolução da quantia paga. Tendo em vista essas relações e comprometimentos, a incidência do gravame deve prever com clareza quanto vai retornar ao contribuinte da quantia mutuada, sempre em dinheiro, com acréscimos a recompor o valor igual ofertado (AMARO, 2006).

Caso esse quesito não seja cumprido descaracteriza-se a essência da exação, resultando em inconstitucionalidade. Como por exemplo, quando o valor da restituição, ou o montante, é inferior ao valor mutuado. Por isso, deve-se estabelecer na própria exação o modo e as condições de restituição (MELO, 2008).

3.3.2 Sanções pela trestinação do Empréstimo Compulsório

As relações de natureza punitiva que envolvem o empréstimo compulsório tem como pressuposto o cometimento de infrações à legislação tributária, que podem estar relacionadas ao descumprimento de obrigações contributivas ou de colaboração com a administração tributária. A aplicação de penalidades tem como finalidade inibir e reprimir a prática de ilícitos e deve observar princípios como: a personalidade, a culpabilidade e a proporcionalidade. Onde, em se tratando da personalidade destaca-se da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O “Sempre que possível” presente nesse artigo não gera efeito permissivo, nem confere poder discricionário ao legislador. Na verdade, Segundo PAOLIELLO (2008, p.9), o adverbio “sempre” acentua o grau de imperatividade do dispositivo, “deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a personalidade” para graduar a obrigação contributiva de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

O princípio da culpabilidade é resguardado ou garantido em diferentes partes da Constituição Federal e enaltece a figura humana, a pessoa, extraíndo o que advém do art.1º, III, da CF (o princípio da pessoa humana) e, ademais, do art. 5º, LVII, da CF: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. Ou seja, somente se pode condenar, em sentença penal quando se conhece a culpabilidade do agente (ESTEVÃO; GONÇALVES, 2018).

O Código Penal brasileiro vai além na definição de culpabilidade, quando sugere uma teoria normativa pura da culpabilidade, onde certos quesitos a compõe, pondo-a (a culpabilidade) na posição de emitir um juízo de reprovação, que recai sobre o autor do fato típico e antijurídico, presente sempre em que há um agente imputável ou com capacidade de responder judicialmente, em pleno gozo de saúde, por exemplo. Incluem-se ainda nos elementos que constituem a culpabilidade: a capacidade do agente compreender o caráter ilícito do fato e a exigibilidade de conduta diversa (ESTEVÃO; GONÇALVES, 2018).

Já no processo de elaboração e conceituação do princípio da proporcionalidade versa a ideia de que o exercício do poder é limitado (DOBRIANSKY, 2009). Princípio este aplicável a todas as espécies de atos de poderes públicos seja o legislativo, o poder administrativo ou judicial. Configura-se ainda enquanto uma das expressões constitucionais do Estado de Direito, pois preconiza, sobretudo a garantia e a promoção dos direitos fundamentais do cidadão. No âmbito do direito penal, proporcionalidade significa que em qualquer circunstancia a proporção entre a ação penal e a gravidade do fato deve ser resguardada (GOMES, 2003).

Nesse sentido, o administrador dos recursos provenientes de empréstimo compulsório também pode ser responsabilizado administrativamente, de forma civil e criminal caso a contribuição tributária seja afetada, a exemplo do desvio do recurso (PAULSEN, 2017; SABBAG, 2017). Para Carrazza (2013), a ressalva do parágrafo

1º do art. 145 é imperativa, não é mera diretriz programática incapaz de produzir efeitos. Ela enseja a inconstitucionalidade das leis que as afrontam e vincula os legisladores e os juristas, ou seja, responsabiliza-os.

O capítulo V referente à responsabilidade tributária traz na Seção IV “Responsabilidade por infrações”:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico [...] (BRASIL, 1966, Arts. 136-137, I, II, III).

Especificamente sobre a responsabilização dos agentes funcionários públicos, PAULSEN (2017, p.541) mostra que no âmbito do Direito Penal Tributário e o que consta no Código Penal quanto os crimes tributários praticados por esses agentes são leis esparsas. Sendo que, para fins penais (e não administrativos), funcionário público é “qualquer pessoa que esteja desempenhando alguma função pública”, podendo ser em caráter precário, temporário, sem vínculo, estagiário, mesário, etc. Na definição dos crimes a Lei n.º 8.137/90 considera três condutas de funcionários públicos distintos: o extravio, sonegação ou inutilização de livro e a corrupção passiva fiscal.

Porém, não foram encontradas sanções objetivas quanto ao desvio de finalidade na aplicação do tributo recolhido tratado nesse estudo: o empréstimo compulsório. Apenas Derzi (2006) esclarece que o contribuinte pode opor-se à contribuição não afetada aos fins constitucionalmente admitidos. Diferentemente da solidariedade ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituir o empréstimo compulsório de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Se inexistir o gasto ou se desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas constitucionalmente, é rebaixada a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.

3.3.2.1 Desvio de recursos e inconstitucionalidade

O parágrafo único do Art. 148 da Constituição Federal de 1988 dita, sem nenhuma possibilidade de exceção, que a aplicação dos recursos com origem em empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a instituição do mesmo. Sendo assim, não é admitida a tredestinação do arrecadado (SABBAG, 2017; BRASIL, 1988).

O desvio na aplicação dos recursos é um grande problema no âmbito dos tributos, como as contribuições e empréstimos compulsórios. Quando instituído um desvio regras de competência, regras imunizantes e outras regras limitadoras do poder de tributar são afastadas. O limite cabe à aplicação do tributo (para que é instituído) e não no fato gerador, como se pensa (por que é instituído). Para além desse problema há uma questão que se coloca: o que se pode fazer diante de um desvio? (MACHADO SEGUNDO, 2018)

O desvio do produto arrecadado para finalidade diversa contrária a preconizada anteriormente pode demonstrar a inexistência concreta da atividade que se visa custear, implicando a invalidade total ou parcial da exação. A finalidade age de forma a condicionar determinado tributo, no caso cabendo essa elucidação ao empréstimo compulsório (PAULSEN, 2017).

Mas se mesmo diante da lei houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados, o contribuinte pode opor-se à cobrança instituída. Caso inexista o gasto prometido ou haja desvio do valor do empréstimo compulsório para outras finalidades não autorizadas na Constituição, decai a competência do ente para legislar e arrecadar. Ademais, torna-se obrigatória a devolução dos valores aos contribuintes. O Art. 165 do Código Nacional Tributário traz que:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (BRASIL, 1966, Art. 165, I, II, III)

Ainda assim, é vago o sentido que se dá à proteção do contribuinte no Código Tributário Nacional. Na opinião de Roque Antonio Carrazza (2013), a extensa fundamentação científica do direito tributário superestimou o papel do Fisco e deu pouca atenção ao “estatuto do contribuinte”, representando uma quebra parcial do Estado de Direito, segundo esse autor. O Estatuto é garantido assim, com o cumprimento dos direitos fundamentais ou direitos consagrados como no Art. 5º da CF/88. Estes são mais relevantes que os recebidos pelos entes federativos para instituir impostos, taxas, contribuições e demais figuras de exação.

São inconstitucionais as normas jurídicas que, sob o pretexto de exercitarem competências tributárias, impedem ou visem impedir o pleno proveito dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes (CARRAZZA, 2013).

CONCLUSÃO

A tributação, no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, pressupõe que diante das questões tributárias deve-se levar em consideração as prerrogativas do ente e do cidadão sem exceção, além de serem aplicadas (as questões) mediante atividades administrativas vinculadas (CTN, 1966). Partindo da necessidade de manutenção da organização da sociedade, na história da humanidade, sempre houve a aplicação das mais diversas fórmulas em busca de suporte financeiro do Estado. Os empréstimos forçados, por exemplo, eram praticados como processos comuns ao término do século 18, e muitas vezes somente eram incluídos nessa contribuição as classes baixas ou de baixa condição socioeconômica.

Daí em diante a aplicação de empréstimos tomou várias configurações, como também anteriormente ao século citado, sendo vigente hoje uma forma mais democrática, apesar de compulsória, porém regida com base em princípios constitucionais e mecanismos de defesa para assegurar os deveres e direitos do elo entre o indivíduo e o Estado entre eles a necessidade de ser regido e criado via lei complementar.

Para que se assegurem os deveres e direitos é lógico ao legislador, como a quem estiver em efetiva proteção do contribuinte, estar a par da natureza jurídica das espécies tributárias, como se fundamenta o sistema tributário e, sobretudo da Constituição Federal. Dentre as espécies tributárias, o empréstimo compulsório abre ampla discussão de argumentos jurídico-científicos no âmbito do direito público e diante disso é preciso resguardar a integridade do que está posto legalmente a fim de se evitar interpretações que prejudiquem o contribuinte.

Ao serem analisados os argumentos é possível perceber certa dialética entre os autores que se dedicam a teorias diferentes entre si, e se debruçam conseqüentemente sobre as questões que envolvem a caracterização do empréstimo compulsório como tributo ou não. Nesse sentido foram enaltecidas teorias com base na análise de obras clássicas e também nas mais recentes que acabam por reunir, conseqüentemente, pensamentos já consolidados quanto à natureza jurídica do empréstimo compulsório.

De fato existem linhas divergentes, mas para além de correntes, sob o aspecto jurídico, o empréstimo compulsório é indiscutivelmente um tributo aceito como espécie tributária na Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b" (BRASIL, 1988, Art. 148, I, II).

No Código Tributário Nacional:

Art. 3º 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 [...] 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 de poder aquisitivo (BRASIL, 1966, Arts. 3º, 15, I, II, III)

E, pela Súmula 418 do STF superada mediante a edição da Constituição de 1967 pela Emenda Constitucional 1/69 (STF, 1988, p.1), onde dispôs em seu Art. 18, § 3º: “Somente a União em casos excepcionais definidos em lei complementar poderá instituir empréstimo compulsório”. E, Art. 22: “[...] aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativos aos tributos e normas gerais do Direito Tributário” (BRASIL 1969, Art. 18, Art. 22).

O processo até chegar à concretude de sua natureza jurídica foi vasto e ainda pode inferir discussões voltadas para a compreensão de quesitos não tão explorados, como a característica da restituição, devolução do valor do empréstimo compulsório ao cidadão em caso de tredestinação ou desvio de funcionalidade e as sanções aplicadas ao agente público vinculado à exação.

As referências pouco citam sobre a devolução em caso de tredestinação e as sanções – devendo-se recorrer ao Código Nacional Tributário e Penal, substanciados por princípios e artigos da Constituição Federal. Esse se demonstrou um problema, pois estão implícitas as deliberações e responsabilizações do agente em caso de ação inconstitucional. Seria necessária ampla busca focalizada nas sanções. Da mesma forma, quanto a um Estatuto do Contribuinte onde estariam nítidos todos os defesos do cidadão, apesar de garantidos direitos fundamentais na Constituição e no Código Tributário Nacional que abrange o direito à restituição em seu Art. 165: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento” (BRASIL, 1966, Art. 165).

Por fim, como apresentado, apesar do Código Tributário Nacional não incluir o empréstimo compulsório na enumeração, ou seja, na relação das espécies de tributos, este está disposto em artigos tanto no próprio Código Tributário Nacional, como na Constituição Federal e medidas instauradas ao longo da história.

Entende-se após toda a discussão apresentada que o empréstimo compulsório é espécie tributária que ainda pode ser valorizada em estudos e inferências no campo do Direito Tributário, apesar de existirem obras clássicas e recentes a respeito, necessitando, por ventura, de detalhamento quanto a todas as suas características, a valer, a restituição ou restituibilidade, a responsabilização do agente administrador do recurso e a oposição do contribuinte à contribuição se esta não estiver afetada aos fins, inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquemático**. 11^o. ed., Salvador: JusPodivm, 2017, 864p.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2010, 485 p.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, 326 p.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, 646 p.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14.ed. rev.atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7^o.ed. rev.e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.
- BRASIL. **Lei no 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: www.12.senado.leg.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1946**. Disponível em : www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html
- BRASIL. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Emendas/Emc_anterior_1988/emc01-69.htm
- BRASIL. **Emenda constitucional nº 18, de 1965**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>
- BRASIL. STF. **Recurso de Mandado de Segurança nº11.252/PR**. Seção de jurisprudência nº189, 1964. Disponível em: www.redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=202742
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27^o.ed., 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **Natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios**. Biblioteca virtual da Fundação Getúlio Vargas, 1962, 11p. Disponível em: www.bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFILE/23652/22407

CREPALDI, S. A. Princípios constitucionais tributários. In: **Aprender Contabilidade**. 2016. 5p. Disponível em: www.aprendercontabilidade.com/wpcontent/uploads/2016/01/principios_constitucionais_tributarios_MAT_COMPLEMENTAR.pdf

CALIENDO, P. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARNEIRO, C. **Curso de Direito Tributário e financeiro**. 4^o.ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2015.

CARVALHO, P.B. **Curso de direito tributário**. 29^o.ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 29^o ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CRETELLA JÚNIOR, J. **Empréstimo Compulsório é contrato de Direito Público**. Biblioteca Virtual da Fundação Getúlio Vargas, 1966, 10p. Disponível em: www.bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/Article/viewFile/27951/26832.

DEVEZA, Guilherme. Política tributária no período imperial. In: HOLANDA, Sérgio Buarque de (Org.). **História Geral da Civilização Brasileira. Tomo II, o Brasil Monárquico**. v. 4, São Paulo: DIFEL, 1974.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas atualizadoras de Limitações constitucionais ao poder de tributar, de Aliomar Baleeiro**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 598-599.

DOBRIANSKY, V.O.R. **O Princípio da Proporcionalidade como critério de aplicação da pena. Dissertação de Mestrado em Direito**. São Paulo: PUC-SP, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Empréstimo compulsório e tributo restituível. **Revista de Direito Público**, vol. 6, 1970.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Empréstimo Compulsório e o Princípio da Anualidade. **Revista de direito administrativo**. v. 76, 1964, pp.15-20.

FARIA, F. C. Princípios Constitucionais Tributários. **Revista Científica**, v. 1, 57^o.ed., p. 1–14, 1993.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

LIMA, V. F. C. O Princípio da Isonomia do Direito no Regime das Constituições de 1946 e 1967. **Revista do Serviço Público**, v. 0, n. 3–4, p. 73–82, 2017.

LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. Empréstimo compulsório e princípio da anterioridade. **Revista de Direito Tributário**, v. 11, n.40, 1987, 157p.

MACHADO, Hugo de Brito. Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. Ceará, 2017.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 3º. ed., 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10.ed., São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**. 2016. Disponível em : www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicoes_produtos/bibli_Boletim/bibli_bol_2006/Rtrib_n.969.10.pdf

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8º. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, 85p.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5ª. ed., Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8º.ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Santa Catarina: UNISUL REDE LFG., 2008.

RESSIGUIER, Haíme Carvalho. **A Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório**. Trabalho de conclusão de curso. Brasília, 2015.

RIOS, V. E. **Direito Penal Esquematizado: parte especial**. 7º.ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9º.ed., São Paulo : Saraiva, 2017

STF. **Recurso Extraordinário nº 111.954-3/PR**. Serviço de Jurisprudência D.J. 24.06.88, 1988.

SALGADO, Graça (Coord). **Fiscais e meirinhos: a administração no Brasil Colônia**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1975.

SIDOU, J. M. OTHON. Os tributos no curso da História. In: BRITO, Edvado (coord.); ROSAS, Roberto (coord.). **Dimensão jurídica do Tributo**. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 367-391.

STOETERAU, Rogério. **Empréstimo Compulsório – Uma análise Financeira e Constitucional**. Dissertação. UFSC. Santa Catarina, 1978.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpreta**. São Paulo: Atlas, 2007.