

*EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO — REGIME JURÍDICO — PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE*

*— I. O empréstimo compulsório, dado o seu caráter de excepcionalidade, não está sujeito às regras gerais do direito tributário. Por isso mesmo, inexistente violação a princípio constitucional referente a direito tributário.*

*— II. Sentença confirmada. Improvimento do apelo.*

**TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS**

Apelação em Mandado de Segurança n.º 103.290

*Apelantes:* Heládio José de Ávila Brito e outro

*Apelada:* União Federal

*Relator:* Sr. Ministro PEDRO ACIOLI

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a egrégia Quinta Turma do Tribunal Federal

de Recursos, por maioria, negar provimento à apelação, vencido o Sr. Ministro Torreão Braz, que acolhia em parte a arguição de inconstitucionalidade, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes destes autos

e que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 19 de março de 1986 (data do julgamento). *Torreão Braz*, Presidente. — *Pedro Acioli*, Relator.

#### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Pedro Acioli: Trata-se de apelo em mandado de segurança em que o magistrado de primeiro grau denegou a segurança pleiteada.

O relatório da r. sentença bem expõe a lide. Faço-o transcrever:

"Alega o impetrante, em resumo que:

1º) apresentou sua declaração do imposto de renda, ano base de 1982, exercício 1983 e a autoridade coatora, no dia 14 de agosto do corrente ano, expediu os avisos de cobrança ao requerente, do empréstimo compulsório, com base nos rendimentos isentos não-tributáveis ou tributáveis apenas na fonte, lançados pelo impetrante no anexo 2 de sua declaração de rendimento, conforme disciplina o art. 2º do Decreto-lei nº 2.047/83;

2º) 90% dos *rendimentos* não constituem ingresso de numerário, mas variação monetária de ações que o impetrante possuía de sociedade anônima fechada, transmitida por força de herança;

3º) o fato gerador do empréstimo foi o mesmo do imposto de renda e aquele retroagiu à data da ocorrência da *conditio juris* do imposto cuja base de cálculo adotou e violou o § 3º do art. 153 da Constituição Federal:

4º) a partir da Emenda Constitucional nº 18 e da Lei nº 5.172/66 o empréstimo compulsório não passou a ter *caráter tributário* e, com a Emenda Constitucional nº 1/69, passou a se aplicar a este empréstimo os princípios constitucionais da legalidade e da anualidade;

5º) o empréstimo compulsório, restituído pelo Decreto-lei nº 2.047/83, não pode

ser cobrado no mesmo exercício em que foi criado e não pode ter como base *fato pretérito*, e deve ser declarado inconstitucional;

6º) a inflação acumulada nos últimos 12 meses já atingiu 1527,% e o empréstimo compulsório só será reajustado em 32% e isto fere o § 1º do art. 153 da Constituição Federal;

7º) não se aplica à hipótese a Súmula nº 418 do STF porque os casos nela previstos estavam sob a égide da Constituição de 1946.

A inicial veio instruída com os documentos de fls. 30-2.

Foi deferido o depósito (fls. 37).

João Michelman, brasileiro, casado, funcionário público estadual, residente em Campinas, Estado de São Paulo, foi admitido como litisconsorte (fls. 44) e juntou os documentos de fls. 48-9.

A autoridade coatora, em suas informações de fls. 56-108, alegou, em síntese que:

1º) o empréstimo compulsório não é tributo, e sim empréstimo forçado;

2º) o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047/83, por sua excepcionalidade, se baseou no § 3º do art. 18 da Constituição e não no artigo 21, § 2º, inciso II do mesmo diploma legal;

3º) de acordo com a Constituição, a União pode instituir empréstimos compulsórios em casos excepcionais (art. 18, § 3º) e em casos especiais (art. 21, § 2º, inciso II);

4º) nos casos de empréstimos compulsórios excepcionais não há que se falar em obediência ao princípio da anterioridade porque, sendo excepcional, é imprevisível;

5º) nos casos de empréstimos compulsórios em situações especiais, ficam eles sujeitos aos princípios constitucionais aplicáveis aos tributos, inclusive o da anterioridade;

6º) o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047/83 não tem efeito retroativo, nem incide sobre a renda

do exercício financeiro de 83, ano base 82, mas será tomado, no futuro, a partir de setembro de 1983, daqueles que têm hoje capacidade para emprestar;

7º) o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047/83, por se tratar de um mútuo, configura uma obrigação em pecúnia, de valor certo, que não se descaracteriza por eventuais oscilações da capacidade aquisitiva do padrão monetário;

8º) o fato do empréstimo compulsório ser corrigido em bases inferiores à efetiva perda do poder liberativo da moeda, não lhe retira o caráter de empréstimo que, por sua natureza, obriga a Fazenda Nacional a pagar, na época certa, determinada importância em dinheiro, independentemente da oscilação da moeda;

9º) a argüição de que a atualização monetária do Decreto-lei nº 2.047/83 seria menor que a desvalorização da moeda não é juridicamente relevante porque não desnaturaliza a natureza jurídica do empréstimo" (fls. 111-3).

Subindo os autos a esta instância, a douta Subprocuradoria-Geral da República manifestou-se pela sua confirmação.

É o relatório.

#### VOTO

O Sr. Ministro Pedro Aciole (Relator): Estou em que o parecer da ilustrada Subprocuradoria-Geral da República, adotando o mesmo entendimento da r. sentença, bem solucionou a controvérsia.

Adoto o como razões de decidir, transcrevendo-o:

"Merece mantida apelada por seus próprios fundamentos.

De que o empréstimo compulsório não é tributo não padece dúvida, di-lo expressamente a Súmula nº 418 do STF:

'O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.'

Dir-se-ia que essa súmula foi estabelecida na vigência da Constituição Federal de 1946, onde não estava explicitamente contemplado o regime jurídico do empréstimo compulsório, pelo que ela já não mais estaria vigendo.

É certo que, na atual Constituição de 1969, o *empréstimo compulsório especial*, previsto no art. 21, § 2º, item II, da Constituição Federal, está sujeito às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

Mas mais certo ainda é que a mesma Constituição, no art. 18, § 3º, estatuiu o *empréstimo compulsório excepcional*, não o sujeitando às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

E foi justamente com base no art. 18, § 3º da Constituição Federal, que foi instituído o *empréstimo compulsório* do DL nº 2.047/83, para fazer face à *calamidade pública*, caso excepcional de empréstimo compulsório previsto no art. 15, item II do Código Tributário Nacional.

Continua, pois, em pleno vigor a Súmula nº 418 para o *empréstimo compulsório excepcional*: posto que, não estando sujeito às normas de direito tributário, *tributo não é e não está sujeito* aos princípios da anterioridade e da anualidade, nem a qualquer outro princípio constitucional referente a tributo. Para argumentar apenas, admita-se que o *empréstimo compulsório* sobre que se controverte é tributo e que a Súmula nº 418 do STF esteja, em consequência, superada. Nessa hipótese, *quid iuris?*

A Constituição Federal, ao dispor, no seu capítulo V, sobre o Sistema Tributário, outorgou à União Federal o poder de instituir dos *empréstimos compulsórios*, como se viu:

a) o *empréstimo compulsório excepcional*, previsto no § 3º do art. 18 que nada diz sobre o seu regime jurídico;

b) o *empréstimo compulsório excepcional*, previsto no item II do § 2º do art 21 que manda aplicar-lhe as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

Tem-se, pois, que o *empréstimo compulsório excepcional* não está sujeito nem às disposições constitucionais relativas aos tributos nem às normas gerais de direito tributário: se a Constituição quisesse subordiná-lo a essas disposições e normas gerais, teria dito expressamente como o fez em relação ao *empréstimo compulsório especial*.

Seria absurdo entender de outra maneira os preceitos constitucionais invocados: a 'calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis', há de ser combatida de imediato, sob pena de danos irreparáveis, motivo por que os recursos necessários e seu combate hão de ser disponíveis de logo, disponibilidade imediata essa que é incompatível com os *princípios da anualidade e da anterioridade*.

*Em confisco não há falar*: o empréstimo será devolvido devidamente corrigido. O fato de não ser integral a correção monetária, não é suficiente para metamorfoseá-lo em confisco ou para desnaturá-lo. Quando muito, essa circunstância poderia dar ao autor o direito de pleitear a integralidade da correção, se não se tratasse de *mútuo de direito público*, que não se subordina às regras do mútuo de direito privado, previstas no art. 1.256 do Código Civil.

*Em violação do princípio da legalidade* também não há falar: é pacífica a jurisprudência tanto no TFR como no STF no sentido de que pode o tributo ser instituído por decreto-lei (Cf. AMS M-100.654, Relator Min. Geraldo Sobral, in *DJU* de 18.11.84, p. 19.352).

Em violação do princípio constitucional da irretroatividade das leis não há também falar: o empréstimo compulsório não é tributo, e, qualquer que seja sua natu-

reza, não está, como se viu, sujeito aos princípios constitucionais referentes a tributo, e a lei que o instituiu em 1983 não exigiu seu pagamento desde o exercício anterior de 1982, mas somente a partir do exercício de 1983. Depois disso, desde que não viole o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada, pode a lei retroagir. No caso em exame, não houve violação de nenhum desses princípios: a lei simplesmente escolheu os mutuários entre aqueles que tiveram maior renda no exercício de 1982.

Não há, pois, falar em inconstitucionalidade do DL nº 2.047/83, que instituiu o empréstimo compulsório excepcional, nem em violação de direito algum do autor" (fls. 161-4).

Correto o parecer, nada a acrescentar. Nego provimento ao apelo.

É como voto.

#### EXTRATO DA ATA

AMS nº 103.209-DF (5595380) — Relator: O Sr. Ministro Pedro Acioli, Aptes.: Heládio José de Ávila Brito e outro. Apda.: União Federal. Advs.: Drs. Francisco Luiz Maccire e outros.

Sustentou oralmente pelos apelantes o Dr Francisco Luiz Maccire.

Decisão: Após os votos dos Srs. Ministros Relator e Geraldo Sobral, negando provimento à apelação, pediu vista o Sr. Ministro Torreão Braz. (Em 19.2.86 — Quinta Turma.)

#### VOTO (VISTA)

*O Sr. Ministro Torreão Braz*: — Heládio José de Ávila Brito e João Michelman impetraram mandado de segurança contra ato do Secretário da Receita Federal que exigiu o recolhimento do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei nº 2.047, de 20.7.83.

Argüiram a inconstitucionalidade da cobrança por ofensa aos princípios da iso-

nomia e da anterioridade da lei tributária, consagrados no art. 153, §§ 1º e 2º, da Carta Magna. Ademais, a aludida cobrança teve como hipótese de incidência fatos ocorridos em data anterior à sua vigência, vale dizer, teve efeitos retroativos que se chocam com o preceito do citado art. 153, § 3º, da Constituição da República.

A sentença de inferior instância denegou a segurança à consideração sobretudo de que a Súmula nº 418 do Supremo Tribunal Federal continua a vigor no concernente ao empréstimo compulsório de cunho excepcional (fls. 111-6).

O eminente Ministro Pedro Acioli, relator, negou provimento à apelação dos impetrantes e confirmou a sentença, no que foi acompanhado pelo eminente Ministro Geraldo Sobral.

Pedi vista para melhor exame da controvérsia e agora trago o voto que passarei a ler.

Em 1964, por apertada maioria, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento compendiado na Súmula nº 418, consoante a qual “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”.

A jurisprudência em apreço se formou sob a égide da Carta de 1946, que não continha regra explícita sobre a natureza do empréstimo forçado.

Todavia, mesmo naquela época, a despeito do silêncio da Constituição, a doutrina não tergiversava em afirmar o seu caráter tributário.

Alcides Jorge Costa foi um dos primeiros a abordar o tema. Fê-lo em trabalho publicado na *RDA* do último trimestre de 1962, no qual, após transcrever a definição de tributo constante do projeto do Código Tributário Nacional, ressaltou:

“A essa definição acrescentaríamos apenas que deve tratar-se de prestação paga independentemente de qualquer atividade discricionária do poder público, com o que o conceito se tornaria também in-

confundível com o de requisição de dinheiro. Isto posto, pode-se afirmar que a natureza dos empréstimos compulsórios coincide e confunde-se com a dos tributos. Num e noutro caso há uma prestação pecuniária instituída por lei, com caráter compulsório, e cuja satisfação independe de atividade discricionária do poder público.”

No combate ao *leading case* da jurisprudência do STF corporificada no verbete antes referido, notabilizou-se, porém, Amílcar de Araújo Falcão, autor de *Natureza jurídica do empréstimo compulsório*, a melhor monografia que Aliomar Baleeiro diz ter conhecido sobre o assunto. Nesta obra, bem como em *O empréstimo compulsório e o princípio da anualidade (RDA, 76, p. 15)* e, posteriormente, em *Sistema tributário brasileiro*, o saudoso tributarista considera o empréstimo forçado um *imposto restituível*, aduzindo às p. 57-8 desta última:

“Aliás, diga-se em prol da natureza tributária do empréstimo compulsório que vários autores, sobretudo estudiosos de *fiscal policy*, ao se referirem ao exercício do poder tributário como instrumento para combater às oscilações da conjuntura, mencionam exatamente a figura dos impostos restituíveis, que se destinam a retirar, nos períodos de prosperidade e sobretudo de *boom*, o excesso de poder aquisitivo da circulação, para constituição de fundos que serão restituídos mais tarde nas quadras de depressão. Eis aí o nome verdadeiro — imposto restituível — para aquilo que uma lição defeituosa e equivocada registra com o *nomem juris* de empréstimo compulsório.”

Em posição análoga se situava Pontes de Miranda, ao definir o empréstimo compulsório como tributo, com a cláusula de restituição, restituição que, na crítica de Amílcar Falcão, “é insuficiente para caracterizar a índole tributária de tal receita, perfeitamente identificada através da

coercibilidade ou coatividade que assinala a sua instituição e arrecadação”.

Se os mestres da matéria não sufragavam a tese que veio de ser abraçada pelo STF, o legislador constituinte acabou por sepultá-la através da Emenda nº 18, de 1.12.1965, art. 4º, conservado pela Constituição de 1967, art. 19, § 4º, e da Emenda nº 1/69, cujo art. 21, § 2º, inciso II, prescreveu:

“§ 2º — A União pode instituir:

I — (omissis);

II — empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.”

O preclaro José Souto Maior Borges, em resposta à consulta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito da constitucionalidade do empréstimo instituído pelo Decreto-lei nº 1.782/80, distinguiu entre empréstimo compulsório na hipótese de *casos excepcionais* e empréstimo compulsório na hipótese de *casos especiais*.

O autor diz ser possível concluir que, consoante a sistemática da Constituição Federal, nem toda prestação pecuniária compulsória é tributo. Vê pontos de aproximação entre o empréstimo forçado previsto no art. 18, § 3º, da Constituição Federal e outras prestações compulsórias de direito público, como a desapropriação, o recrutamento militar, o serviço de júri e o serviço eleitoral e argumenta (*RDA*, v. 141, p. 217):

“Não se contrapõe nenhum obstáculo teórico à constatação de que, entre essas prestações compulsórias de direito público despidas de caráter tributário, inclui-se uma outra: o empréstimo compulsório (art. 18, § 3º). E não está esse empréstimo compulsório revestido de caráter tributário porque em nenhum — em absolutamente nenhum — dispositivo seu, a Constituição Federal lhe atribui o regime jurídico tributário. Limita-se a Constituição Federal

a expressar que os empréstimos do art. 18, § 3º, serão cabíveis nos casos excepcionais que a lei complementar definir.”

O argumento, *data venia*, não convence. O empréstimo forçado em casos excepcionais nasceu com a Emenda nº 18/65, que criou o sistema tributário nacional, e tanto na Constituição de 1967 quanto na Emenda nº 1/69 está colocado no capítulo concernente ao sistema tributário. Deixar de considerá-lo espécie do gênero tributo seria preciso ressalva expressa, que o texto não contempla.

A não-sujeição ao regime tributário e o caráter emergencial e urgente do empréstimo excepcional constituem a razão básica, segundo o autor citado, para que se lhe não aplique o princípio da anterioridade.

É certo que parece existir certa incompatibilidade entre calamidade pública e medida de emergência e o princípio da anualidade. O fato, porém, é que o preceito inscrito no art. 153, § 29 da Constituição vigente, estabelece uma garantia individual cuja observância não permite a quebra da rigidez do sistema a não ser nas espécies expressamente previstas.

A lição de Aliomar Baleeiro espelha o pensamento dominante, *verbis* (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, 1974, p. 307):

“Medida de emergência, remédio heróico em casos desesperadores, parece que se não ajusta ao rigor da anualidade. Seria, então, um dos ‘demais casos’, a que alude o art. 153, § 29, da Constituição Federal.

E aplicam-se ainda ao empréstimo forçado todas as limitações constitucionais de caráter geral, e também específicas de cada imposto, que a Constituição levantou ao poder de tributar.

Mas ‘os demais casos’ são expressos e não há, na Constituição Federal, uma só palavra que autcrize o empréstimo compulsório depois de iniciado o exercício. O art. 21, § 2º, II, submete-o a *toda* a disciplina dos tributos, inclusive a anualidade.”

Para subtrair o empréstimo compulsório ao princípio da anterioridade, acena-se com uma alternativa: a de ter como pressuposto de incidência fato gerador de um dos impostos objeto da ressalva do art. 153, § 29.

O Prof. Flávio Bauer Novelli defende essa tese, como se vê na seguinte passagem de aula proferida no Instituto dos Advogados Brasileiros e publicada na *RDA*, v. 137/1:

“Parece-me, todavia, contrariamente, em parte ao entendimento de Baleeiro, que o empréstimo compulsório poderá incluir-se entre as ressalvas do art. 153, § 29, 2ª parte da Constituição, desde que seu pressuposto de incidência seja fato gerador de imposto ali ressaltado. E isto pela simples razão de que o sujeito competente para instituir ou aumentar tributo, nos casos e condições da citada disposição constitucional, pode, *a fortiori*, nos casos e com as limitações previstos (CTN, art. 15), impor, no lugar do tributo, ou à semelhança de adicional a esse, prestação menos onerosa ao contribuinte, isto é, instituir ou majorar empréstimo compulsório.”

De tal opinião comunga, entre outros, Fábio Fanucchi (*Curso de direito tributário brasileiro*, ed. Resenha Tributária, 4. ed., v. 2, p. 278), que escreve:

“O acréscimo constitucional supramencionado produz importante efeito. Se, no exame dos detalhes relativos à imposição, for verificada a inobservância de qualquer exigência constitucional relativa a tributos, manifestar-se-á a sua inconstitucionalidade. Assim, por exemplo, se o empréstimo for estabelecido com base em fatos tributáveis pelo imposto de renda (tributo mais utilizado, até agora, para determinar incidências de empréstimos forçados), tornar-se-á exigível a existência da lei instituidora antes do início do exercício financeiro da arrecadação do tributo, como se o empréstimo representasse adicional daquele imposto federal. Se o empréstimo vier a se utilizar de fato gerador de contribuição de

melhoria, o que já dissemos ser possível (item 42), observará, necessariamente, os limites criados pela Constituição para aquele tributo. Se a base do tributo restituível forem os impostos de comércio exterior, o imposto de transporte e o IPI, inexigível se tornará a observância, por sua legislação, do princípio da anualidade.”

A circunstância enfocada não ocorre no empréstimo a que alude o Decreto-lei nº 2.047/83, por isso que seu pressuposto assenta em fato gerador de imposto sobre a renda (art. 29), sendo indiscutível, no meu sentir, a sua inconstitucionalidade em face da cobrança no mesmo exercício financeiro (Constituição, art. 153, § 29).

A ofensa ao princípio de igualdade residiria na devolução do empréstimo com indexação parcial, ao contrário do que aconteceria com o contribuinte em mora, sujeito à indexação integral.

Não procede a alegação. Existe realmente dissonância entre a indexação na devolução e a indexação na cobrança, mas isso decorre dos próprios poderes colocados nas mãos do Estado. “Quem pode o mais pode o menos”, nota Amílcar de Araújo Falcão. E acrescenta (*Sistema tributário brasileiro*, 1965. p. 56):

“Quem pode tomar compulsoriamente um empréstimo, e o toma por certo prazo — o que é o mais pode fazer o menos, que será prorrogar o prazo desse mesmo empréstimo quando ele se consumir, e assim fazer indefinidamente. Existirá, então, alguma diferença fundamental entre empréstimo e tributo? Não, certamente: a suposta restituição da quantia é discutível, hipotética e fica dependendo de uma verdadeira condição potestativa, a que se reduz o poder soberano do Estado, de prorrogar ou alterar a data do vencimento do empréstimo.”

O art. 15, parágrafo único, do CTN, ademais, entrega à lei a fixação do prazo do empréstimo e as condições do seu resgate.

Por último, é de afastar-se a alegação de retroatividade do diploma legal em discussão e conseqüente menosprezo ao art. 153,

## EXTRATO DA ATA

§ 3º, da Constituição Federal. Conforme assinalou no parecer antes mencionado o ilustre José Souto Maior Borges, “nada obsta a que a lei nova adote como hipótese de incidência um fato pretérito. O que se veda é a sua retroeficácia — inexistente na hipótese — contra o teor do art. 153, § 3º, da Constituição Federal.

Do quanto foi exposto, acolho em parte a arguição de inconstitucionalidade, isto é, a alegação de afronta ao princípio da anterioridade, consagrado no art. 153, § 29, da Constituição Federal, e submeto a questão ao Tribunal Pleno.

É como voto.

AMS nº 103.290-DF (5595380) — Relator: Ministro Pedro Acioli. Aptes: Heládio José de Ávila Brito e outro. Apda: União Federal. Advs.: Drs. Francisco Luiz Maccire e outros.

Decisão: a Turma, por maioria, negou provimento à apelação, vencido o Sr. Ministro Torreão Braz, que acolhia em parte a arguição de inconstitucionalidade. (Em 19.3.86 — Quinta Turma.)

O Sr. Ministro Geraldo Sobral acompanhou o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Torreão Braz.