

SÚMULA Nº 236

O empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade.

Referência:

- Incidente de Uniformização de Jurisprudência na AMS 103.166-DF, Segunda Seção, em 17-2-87. *DJ* 25-6-87.
- Constituição Federal, arts. 18, § 3º e 21, II.
- Código Tributário Nacional, art. 15, I e II.
- Decreto-Lei nº 2.047, de 20-7-83.

Segunda Seção, em 28-4-87.

DJ de 5-5-87 — pág. 7.999.

**INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA
NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 103.166 — DF**
(Registro nº 5.587.662)

Relator: *O Sr. Ministro Pedro Acioli*

Apelante: *Dário Abranches Viotti*

Apelada: *União Federal*

Advogado: *Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira*

EMENTA: Tributário. Empréstimo compulsório. Princípio da anterioridade.

I — O empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade.

II — Jurisprudência uniformizada no sentido dos precedentes das egrégias Quarta e Quinta Turmas do TFR.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a egrégia Segunda Seção do Tribunal Federal de Recursos, por maioria, uniformizar a jurisprudência de acordo com o decidido pelas Quinta e Sexta Turmas, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes destes autos e que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 7 de abril de 1987 (data do julgamento).

Ministro BUENO DE SOUZA, Presidente. Ministro PEDRO ACIOLI, Relator.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO PEDRO ACIOLI: Dário Abranches Viotti impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Secretário da Receita Federal por exigir-lhe empréstimo compulsório que fora instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047/83.

Alega que o fato gerador dessa exigência foi a venda de um imóvel que realizou em 1982, incluindo na Declaração de «Rendimentos não Tributados» a diferença entre o preço da venda e o custo histórico pelo qual o imóvel fora adquirido anos atrás.

Aduz, ainda, que recebeu correção monetária e dividendos, já tributados na fonte, e que o aumento do patrimônio, que serviu de base para fixação do empréstimo compulsório, foi quase todo apenas nominal (correção monetária, substituição de um bem por outro) ou já foi tributado na fonte.

Por isso, quanto ao seu direito, alega que:

- a) a autoridade impetrada ao aplicar o Decreto-Lei nº 2.047/83 feriu o disposto no artigo 153, § 3º, da Constituição Federal e violou seu direito adquirido;
- b) foi violado o princípio de que todos são iguais perante a lei;
- c) o chamado empréstimo compulsório é, na realidade, um confisco e este é proibido pelo § 22, do artigo 153, da Constituição;
- d) contraria o § 29, do artigo 153, e nos termos do artigo 21, § 2º, tudo da Constituição está sujeito ao princípio da anualidade.

A autoridade impetrada nas informações disse:

- a) que o empréstimo compulsório não é tributo, e sim empréstimo forçado;
- b) que o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047/83, por sua excepcionalidade, baseou-se no § 3º, do artigo 18, da Constituição e no artigo 21, § 2º, inciso II, do mesmo diploma;
- c) que a União pode instituir empréstimos compulsórios em casos excepcionais — art. 18, § 3º — e em casos especiais — art. 21, § 2º, inciso II;
- d) nos casos de empréstimos compulsórios em situações especiais, ficam eles sujeitos aos princípios constitucionais aplicáveis aos tributos, inclusive o da anterioridade;
- e) nos casos de empréstimos compulsórios excepcionais não há que falar em obediência do princípio da anterioridade, porque sendo excepcional é imprevisível.

O Ministério Público na primeira instância se pronunciou no sentido de que o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047/83, não está sujeito ao princípio da anualidade, embora seja tributo.

Foi interposta apelação da decisão indeferitória do *writ*.

A douta Subprocuradoria-Geral da República sustentou a tese da autoridade impetrada exposta nas informações e o improvimento da apelação.

Levado o feito a julgamento na Turma o eminente Ministro Torreão Braz ficou vencido porque entendia de se submeter a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.047/83 ao conhecimento do Plenário. Entretanto, diante das decisões conflitantes com outras Turmas do Tribunal, entendeu-se conhecer da matéria como incidente de uniformização de jurisprudência.

Sobre o incidente se pronunciou a douta Subprocuradoria-Geral da República, em alentado parecer, sustentando a tese das Colendas Quinta e Sexta Turmas expressas nos seguintes precedentes:

AC 94.933-SP, *in DJ* de 14-8-86, Relator para acórdão o Sr. Ministro Miguel Ferrante:

«Empréstimo compulsório. Decreto-Lei nº 2.047/83.

Empréstimo compulsório instituído em casos excepcionais (art. 18, § 3º, CF; art. 15, CTN). Não é conceitualmente um tributo, mas, em si, uma prestação pecuniária compulsória, restituível, em certo tempo, e exigida em circunstâncias excepcionais que ameaçam a integridade nacional ou a estabilidade social e econômica.

Inaplicabilidade do princípio constitucional da anterioridade.

Inocorrência de confisco, porquanto a devolução se fará com atualização monetária.

Apelação provida.»

Idem REO 103.995-MG;

Idem REO 99.542-MG, *in DJ* de 21-8-86, Rel. Ministro Miguel Ferrante;

AMS 103.290-DF, *in DJ* 2-5-86, em que fui Relator:

«Tributário. Empréstimo compulsório. Decreto-Lei nº 2.047/83.

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

II — Sentença confirmada. Improvimento do apelo.»

AC 106.421-SP, *in DJ* 12-6-86, do qual também relatei:

«Tributário. Empréstimo compulsório. Características. Princípios.

I — Considerado o empréstimo compulsório como espécie de empréstimo público, instituído em caráter de emergência, face ao interesse público (coletivo), em que o Estado tem obrigação de atuar, não se pode jungi-lo à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária, pois que, assim estar-se-ia a tirar seu caráter emergencial.

II — Provimento da remessa oficial, bem como do recurso voluntário.»

Nos termos do artigo 107, § 2º, do RITFR determino à Secretaria que faça distribuir cópia do presente relatório aos eminentes Ministros componentes da egrégia 2ª Seção, o qual deverá ser acompanhado do inteiro teor dos acórdãos divergentes:

AC 94.933-SP, *in DJ* 14-8-86; REO 103.995-MG, *in DJ* de 14-8-86; REO 99.542-MG, *in DJ* 21-8-86; AMS 103.290-DF, *in DJ* 2-5-86; AC 106.421-SP, *in DJ* 12-6-86; AMS 103.936-PR, *in DJ* 3-4-86; AC 95.620-MG, *in DJ* 3-4-86; AC 98.537-SC, *in DJ* 2-5-86; AMS 105.386-SP, *in DJ* 2-5-86; REO 104.579-MG, *in DJ* 24-4-86 e REO 108.598-SC, *in DJ* 24-4-86.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO PEDRO ACIOLI (Relator): O Decreto-Lei nº 2.047/83 foi editado com base no artigo 18, § 3º, da Constituição, o qual tem a seguinte disposição:

«Art. 18.

§ 3º Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório».

Desse dispositivo verifica-se que o comando constitucional ao estabelecer «nos casos excepcionais definidos em lei complementar», dispõe que devemos buscar esses casos excepcionais definidos, evidentemente, na Lei Complementar.

Tem-se aqui a competência da União para instituir empréstimo compulsório com a ressalva dos excepcionais, definidos em lei complementar.

Esse dispositivo, é bem verdade, estabeleceu competência exclusiva para a União e, via de consequência, proibiu a sua instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Noutra parte, devo assinalar a disposição constitucional objeto do artigo 21, § 2º, inciso II, que tem a seguinte redação:

«Art. 21.

§ 2º A União pode instituir:

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

Assim, o artigo 18, § 3º, da Constituição, estabelece a competência da União e o artigo 21, § 2º, inciso II, estabelece as condições em que pode haver a instituição do empréstimo compulsório.

Quanto à competência, há ressalva:

os casos excepcionais definidos em lei complementar.

Quanto à instituição, também há a ressalva:

os casos especiais definidos em lei complementar, aplicando-se as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

Desses dispositivos constitucionais verifica-se existirem, a princípio, dois tipos de empréstimos compulsórios: o excepcional e o especial.

O empréstimo compulsório especial — inciso II, do § 2º do art. 21 — foi acrescentado à Constituição pela emenda nº 1, quando então já vigorava o empréstimo compulsório excepcional — art. 18, § 3º.

A princípio, pensava em se tratar de pouca técnica legislativa o uso de expressões excepcional e especial, mas na realidade não o é, pois se fosse para alterar a disposição do artigo 18, § 3º, o legislador ao editar a emenda nº 1, teria alterado a redação desse dispositivo e não acrescentado o inciso II ao § 2º, do artigo 21.

Em ambos os casos, qualquer hipótese, devem ser definidos em lei complementar.

Agora as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário devem ser aplicadas aos empréstimos compulsórios especiais.

A essas interpretações, existência de dois empréstimos compulsórios, aderem os eminentes Ministros Miguel Ferrante e Américo Luz, *in* AC 94.933-SP, DJ 14-8-86; REO 99.542-MG, DJ 21-8-86; REO 103.995-MG, DJ 14-8-86.

O eminente Ministro Miguel Ferrante, nesta parte, assim se manifestou:

«Deveras, em duas oportunidades, a União Federal poderá instituir empréstimos compulsórios: em ‘casos excepcionais’ e ‘casos especiais’, definidos aqueles e estes em lei complementar, a teor do disposto, respectivamente, no § 3º do artigo 18 e § 2º, item II, do artigo 21, da Lei Fundamental.

Embora haja quem veja na enumeração desses casos mera redundância do legislador, (v.g. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ‘Comentários à Constituição Brasileira’, 5ª ed. pág. 165), a verdade é que a exegese do texto constitucional induz a essa dicotomia, com nítidos contornos de duas situações distintas.

Das normas transcritas extrai-se que ‘os casos excepcionais’ são acontecimentos anômalos, emergenciais, que põem em risco a soberania nacional, a incolumidade pública ou a ordem econômica. Para atender às permanentes necessidades e conjurar os danos deles emergentes, a ação do Estado há de se fazer pronta e eficazmente.

Já os ‘casos especiais’ não revestem o caráter de urgência, são situações particularizantes, tópicas, definidas na própria Lei Complementar, estando sujeitos à observância do regime jurídico tributário. A exemplo do empréstimo compulsório para essa sorte de caso, cita-se a Lei Complementar nº 13, de 11 de setembro de 1972, que o instituiu em favor da ELETROBRÁS (Centrais Elétricas Brasileiras S/A).

Assim, a literalidade das normas constitucionais leva à diversidade conceitual desses empréstimos.

Não se discute que a hipótese do artigo 21, parágrafo 2º — II —, da Constituição, subsume-se à natureza do tributo.

O mesmo, porém, não ocorre quanto ao empréstimo de que cuida o artigo 18, parágrafo 3º, do diploma político.»

Em brioso voto-vista o acompanhou o eminente Ministro Américo Luz, no que restou vencido o ilustre Ministro Carlos Velloso.

No julgamento da REO 99.542-MG, *in DJ* de 21-8-86, o eminente Ministro Eduardo Ribeiro, em voto-vista, assim se pronunciou:

«A emenda nº 1 usou método distinto. Em seu artigo 18, § 3º, repetiu o texto já constante das Cartas anteriores. Mais uma vez a referência a casos excepcionais. Inovando, entretanto, dispôs em seu artigo 21, § 2º, inciso II, que, em casos especiais poderia a União instituir empréstimo compulsório, a que se aplicariam as disposições constitucionais relativas a tributos e normas gerais do direito tributário.

Parece-me que as duas previsões constitucionais não se confundem. Excepcional, como óbvio, é o que só ocorre por exceção. Imprevisível em princípio. Especial será a finalidade especificamente prevista em lei complementar mas que não se reveste do caráter anormal da exceção. O empréstimo tendente a criação ou aumento do capital da empresa estatal corresponderá a um caso especial; o que vise a atender a uma calamidade será excepcional.

Ocorre que apenas em relação aos casos especiais a Constituição determinou a aplicação das normas pertinentes aos tributos. O mesmo não fez quanto aos casos excepcionais. E a omissão há de entender-se como propositada, já que a excepcionalidade não se coaduna com a previsibilidade.»

No presente caso, bem como na AC 106.421-SP, *in DJ* de 12-6-86 e AMS 103.209-DF, *in DJ* de 2-5-86, proferi voto com fundamento nas razões do Ministério Público Federal, no que tive a adesão do Ministro Geraldo Sobral, que trata da distinção, assim:

«É certo que, na atual Constituição de 1969, o empréstimo compulsório especial, previsto no artigo 21, § 2º, item II, da CF, 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 artigo 18, § 3º, estatui 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 artigo 18, § 3º, da Constituição Federal que foi instituído o empréstimo compulsório do Decreto-Lei nº 2.047/83, para fazer face à calamidade pública, caso excepcional de empréstimo compulsório previsto no artigo 15, item II, do Código Tributário Nacional.

Continua, pois, em pleno vigor a Súmula 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 converte é tributo e que a Súmula 418 do STF esteja, de 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 artigo 18 que nada diz sobre o seu regime jurídico, e b) o empréstimo compulsório especial, previsto no item II do § 2º do artigo 21 que manda aplicar-lhe as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário. Tem-se, pois, que o empréstimo compulsório excepcional não está sujeito 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 com 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 a seu combate hão de ser disponíveis de logo — disponibilidade imediata essa que é incompatível com os princípios da anualidade e da anterioridade» (fls. 129/131).

Nesses dois últimos casos o eminente Ministro Torreão Braz, em voto-vista, achou por bem de submeter a matéria ao conhecimento do Plenário, no que ficou vencido.

De outra parte, é mister fazer acentuar a corrente divergente das 5ª e 6ª Turmas oposta pela 4ª Turma em votos proferidos pelos eminentes Ministros Armando Rollemberg e Pádua Ribeiro, acompanhados pelo Ministro Carlos Velloso, onde ficou vencido o Ministro Ilmar Galvão na AC 98.537-SC.

O eminente Ministro Armando Rollemberg ao proferir voto na REO 108.598-SC, *in DJ* 24-4-86, AMS 105.386-SP, *in DJ* 2-5-86, REO 104.579-MG, *in DJ* 24-4-86 e AC 98.537-SC, *in DJ* 2-5-86, assim se pronunciou:

«A Constituição no artigo 18, incs. I e II, dispendo sobre o Sistema Tributário, estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, além dos impostos, poderiam instituir taxas e contribuições de melhoria, e, no § 3º, especificou que «somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderia instituir empréstimo compulsório.»

O que aí se fez, portanto, não foi a previsão de um empréstimo compulsório de natureza especial, passível de instituição em casos excepcionais, e sim proibição de instituição de empréstimo, medida cabível em casos excepcionais previstos em lei complementar, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com o que a norma do art. 21, § 2º, inciso II, alcança a todo o empréstimo compulsório que vier a ser instituído, do que resulta ser aplicável à exigência respectiva o princípio da anterioridade da lei, desatendido na cobrança ataca-da na impetração.»

O ilustre Ministro Pádua Ribeiro ao proferir voto na AC 95.620-MG, *in DJ* 3-4-68 e AMS 103.936-PR, *in DJ* 3-4-86, no que foi acompanhado pelos Ministros Ilmar Galvão, que de modo contrário, ficou vencido na AC 98.537-SC, e José de Jesus, assim se manifestou:

«... não se me afigura convincente o argumento de que só aos empréstimos compulsórios especiais, previstos no art. 21, § 2º, II, da Constituição e não aos empréstimos compulsórios referidos no seu art. 18, § 3º, que se denominou excepcionais, aplicar-se-ão 'as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário'.»

Com efeito, segundo assinalou o eminente Ministro Armando Rollemberg, no voto que proferiu na REO 104.579-MG, o § 3º do art. 18, da Constituição não criou nenhuma espécie de empréstimo compulsório; cingiu-se em proibir a sua instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Daí que a regra constante do art. 21, § 2º, inc. II, da Constituição, abrange todo empréstimo compulsório que vier a ser instituído. Por isso, foi desatendido, quanto ao empréstimo compulsório questionado nesta impetração, o princípio da anterioridade da lei, justificando-se, em decorrência, a concessão da ordem.»

Assim, posta a divergência, devo assinalar que no preâmbulo deste voto frisei a tese por mim defendida, no que fui acompanhado por ilustres pares, mas quero de outra parte, ainda, fazer outras conclusões.

Entendo haver a distinção entre os empréstimos compulsórios excepcionais e especiais e, ainda, fui buscar diferenciação vernacular entre os termos.

Do Mestre Aurélio, as definições dos vocábulos para uma posição semântica, extrai-se:

Especial — «Relativo a uma espécie; próprio, peculiar; específico; particular. Fora do comum; distinto, excelente. Exclusivo; reservado.»

Excepcional — «Em que há ou que constitui exceção; lei excepcional. Que goza de exceção; privilegiado (...) excêntrico; extravagante. Excelente. Extraordinário.» (Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 10ª edição).

Pois bem, na própria definição vernacular, os epítetos se distinguem e, nunca é demais lembrar que a lei não contém expressões inúteis.

Assim, se o legislador fez distinção, é porque tem razão de ser, dada a finalidade da lei.

O empréstimo compulsório especial é aquele que é voltado ao atendimento de uma circunstância conjuntural, visando atender situações político-econômicas em que o Poder Público não dispõe de reserva orçamentária suficiente para tal, isto quando é questão ligada à situação em que o Poder deva dispendir gastos. Outra situação é aquela em que as injunções políticas forçam a tomada de medidas restritivas, como o caso do empréstimo compulsório para a viagem ao exterior (Decreto-Lei nº 1.740/76), sob o qual houve decisão do eminente Min. Miguel Ferrante na AMS 85.741, *in DJ* de 4-10-84.

A exemplo de empréstimos compulsórios especiais, podemos citar os que foram criados pelas Leis nºs 4.156/62, 5.824/72 e 6.180/74, todos obedientes do cânones constitucionais.

Não há como ter-se tal exação como de caráter excepcional. Encaixa-se perfeitamente com a definição de empréstimo compulsório especial. Inexiste situação emergencial a tutelar tal exigência.

O mesmo se há de dizer no que toca aos empréstimos da ELETROBRÁS. A situação em que foram criados os empréstimos não se circunscreviam em parâmetros de emergência, não havia caráter de urgência. A Justificar a exigência dos empréstimos, tinha-se apenas a necessidade conjuntural, político-econômica, social e de desenvolvimento da indústria geradora de energia.

O mesmo não se há de dizer no que pertine à excepcionalidade de situações em que o poder público tem que fazer frente, provendo, socorrendo, abrigando populações inteiras.

É nestas situações emergenciais que se configura o caráter de excepcionalidade do empréstimo compulsório.

Esse, distinto daquele, não pode submeter-se ao princípio constitucional da anterioridade.

Veja-se, a propósito, recentes catástrofes que abalaram o País; enchentes no Sul, secas no Nordeste. O poder público, frente à situação não poderia aguardar tempo algum para auferir recursos destinados ao socorro dos flagelados. É impositiva uma medida que gere recursos instantaneamente. Houve aí, a previsão do legislador constitucional, criando a figura do Empréstimo Compulsório Excepcional, que se presta a situações emergenciais, onde o tempo que se perca poderá causar maiores danos que os já existentes.

Entendo, assim, que posto como está na Carta Constitucional, o Empréstimo Compulsório Excepcional é a maneira legal de que dispõe o governo para reparar situações de dano imprevisto à população — calamidade pública e iminência de guerra externa.

É o instrumento constitucional para uma ação que urge reparação imediata e, assim, acentuou a r. sentença:

«O Decreto-Lei nº 2.047/83 instituiu um empréstimo compulsório excepcional e se baseou no artigo 18, § 3º da Constituição. Seu objetivo foi o de atender caso de calamidade pública. É público e notório que estamos sendo duramente atingidos pelas conseqüências catastróficas da seca do Nordeste e das enchentes do Sul do País. O referido Decreto-Lei nº 2.047 foi baixado para atender a esta situação excepcional. Tem toda procedência a distinção feita

pelo legislador constitucional entre empréstimo compulsório excepcional e empréstimo compulsório especial e só ter exigido que se aplicasse a estes últimos as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário. Não teria sentido exigir-se, por exemplo, o respeito ao princípio da anualidade nos casos de empréstimo excepcionais, porque isto equivaleria a anular-se todo o objetivo do legislador, ou seja, o atendimento imediato, incontinente, de situações inadiáveis e urgentes. Uma calamidade pública, ocorrida no começo do ano, como a que acontece com as enchentes do Sul, não pode deixar de ser atendida somente no início do ano seguinte. Milhares de pessoas estão morrendo de sede e de fome no Nordeste e não podem deixar para serem socorridas um ano depois.» (Fls. 79).

Assim exposto, forçoso é concluir-se a distinção entre os empréstimos compulsórios:

Especial: Não detém o caráter emergencial. Não é urgente. É motivado por inge-
rência, conveniências da política orçamentária, devendo, portanto, submeter-se ao princípio constitucional da anterioridade e legalidade.

Excepcional: É medida de impacto para atendimento de situações de dano ou peri-
go iminente; que urge se faça reparos, não devendo, dest'arte, submeter-se ao princípio da anterioridade. Excetua-se justamente dado o caráter de calamidade pública que exige pronto atendimento.

De outra parte, apesar do art. 15, do CTN, arrolar como caso excepcional «conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo», não parece ter sido feliz o legislador, porque essa figura é autêntica de empréstimo compulsório especial, o qual deve obedecer os cânones constitucionais dos tributos e suas regras de direito tributário.

Dai, evidentemente que o empréstimo compulsório especial é tributo e, como é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, deve essa espécie tributária obedecer os princípios da uniformidade tributária, da anterioridade, da legalidade e da isonomia.

Da isonomia, quero acrescentar, porque não pode a União Federal criar esse empréstimo compulsório incidente sobre partes das classes submédica e média, senão de modo geral, como de fato o fez, recentemente, para as classes que em relação a elas são mais abastadas como as classes médias alta e alta, incluindo-se nestas as classes empresariais financeiras, pois essa distinção é repelida pelo direito, porque vulnera o princípio constitucional da isonomia, de que todos são iguais perante a lei — art. 153, § 1º, da Constituição.

Examinando a sentença que proferiu o ilustre Juiz Federal Dr. João Vieira Fagundes, na MS 06/86-II/GO, destacou a sinonímia existente entre os casos excepcionais e os casos especiais, nestes termos:

«Há quem sustente que o empréstimo compulsório, dada a sua excepcionalidade, não pode ser alcançado pelo princípio da anterioridade. Ocorre que o Decreto-Lei só deve também ser baixado em casos excepcionais urgentes, e ainda assim, o Pretório Excelso e o Colendo Tribunal Federal de Recursos entendem que o tributo criado por meio daquele instrumento fica limitado pelo referido princípio. Assim, não é de se estranhar que, para a exigência do empréstimo compulsório, observe-se aquela limitação, para não se abrir mão, sem exceção expressa do princípio tributário constitucional.

Filiando-me à doutrina e jurisprudência retro, tomo as expressões casos excepcionais e casos especiais, mencionados naqueles dois dispositivos constitucionais, como sinônimas. Infere-se ainda essa sinonímia das seguintes razões doutrinárias, emitidas por Luiz Emygdio Franco da Rosa, em sua obra *Introdução ao estudo da Norma Jurídica no Direito Tributário*:

‘Finalmente, outra espécie tributária não referida expressamente no art. 5º do CTN é o empréstimo compulsório, que foi, todavia, mencionado no art. 18, § 3º, da CF, que confere à União a competência exclusiva para, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, instituí-lo e no item II do § 2º do art. 21, depois de reiterar a mencionada competência, manda aplicar aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de Direito Tributário.

Ressalte-se que o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 15, trata dos empréstimos compulsórios, definindo, como Lei Complementar que é, os casos especiais (grifei) que permitem a sua instituição pela União, a saber: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis e conjuntura que exija a aborção temporária de poder aquisitivo.’ (*in* A Norma Jurídica, coordenação de Sérgio Ferraz, 1980, Ed. Freitas Bastos S/A, Rio de Janeiro/RJ).

Mesmo que haja dúvida no tocante àquela sinonímia, ela beneficia o cidadão, cuja obrigação, frente ao Estado, deve ser expressa de modo claro.

Vale acrescentar que os casos excepcionais, previstos no art. 15, do CTN, são muito abrangentes, praticamente nada restando para a configuração de casos especiais. Ademais, como a União é dotada do poder de criar empréstimo compulsório para os casos excepcionais, ela não teria necessidade de instituir outro especial, jungido às limitações constitucionais (art. 21, § 2º, inc. II, da CF). Assim, esse último dispositivo dificilmente seria aplicado e ficaria reduzido à condição de letra morta.

Ainda que se considere o empréstimo compulsório como matéria não tributária, não de incidir os princípios tributários constitucionais, por força daquele último dispositivo (art. 21, § 2º, II, da CF), e, de consequência, o princípio da anterioridade (art. 153, § 29, da CF), não se podendo olvidar o direito positivo constitucional.»

No caso específico dos autos o meu voto é no sentido de que o Decreto-Lei nº 2.047/83, editado com fundamento no art. 18, § 3º, da Constituição e art. 15, inc. II, do CTN, não se submete ao princípio da anterioridade, dada a sua finalidade, que foi atender à situação de calamidade pública, por incompatibilidade com aquele princípio.

Assim, uniformizo a jurisprudência na conformidade dos julgados das 5ª e 6ª Turmas.

A prevalecer o meu voto, nos termos do § 4º, do art. 108, do Regimento Interno, apresentarei o projeto de Súmula na próxima Sessão.

É como voto.

VOTO

O SR. MINISTRO AMÉRICO LUZ: Sr. Presidente.

Ao votar na Apelação Cível nº 94.933-SP acompanhei o eminente Ministro Miguel Ferrante, no sentido de entendimento de que o empréstimo compulsório não é tributo. E a esse voto fiz juntar outro que proferi na Remessa *Ex Officio* nº 103.995-MG. Como esses votos constam do relatório, cuja cópia me foi enviada por S. Exa. o Sr. Ministro Pedro Acioli, eu o acompanho, para uniformizar a jurisprudência na base do entendimento das 5ª e 6ª Turmas.

O SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: Sr. Presidente, com a devida vênia do eminente Sr. Ministro Relator, o meu voto é no sentido de uniformizar a jurisprudência, na consonância dos precedentes da egrégia 4ª Turma.

VOTO

O SR. MINISTRO EDUARDO RIBEIRO: A respeito do tema já me pronunciei nos termos seguintes em voto, aliás, parcialmente lido pelo eminente Relator:

«Das questões suscitadas no processo, a de maior relevo e que tem ensejado mais amplas divergências é a relativa à aplicabilidade do princípio da anterioridade ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei 2.047/83.

Duas as correntes que se formaram a propósito. Sustenta uma que o empréstimo compulsório é tributo e, em conseqüência, as normas que regulam os tributos a ele se aplicam. Tanto mais quanto a Constituição isto deixou explícito no artigo 21 § 2º, II. Entendem outros, entretanto, que duas classes de empréstimo compulsório foram constitucionalmente previstas. Aquela de que cogita o artigo 18, § 3º reserva-se para os casos excepcionais e não se submete à regra da anterioridade, ao contrário do que ocorre com as hipóteses, não excepcionais, mas simplesmente especiais a que se refere o citado artigo 21, § 2º, II.

Considero que deva ser acolhido o entendimento por último exposto, distinguindo entre as duas sortes de empréstimo compulsório.

A Constituição só cuidou especificamente do empréstimo compulsório a partir da Emenda 18 ao texto de 1946. E limitou-se a estabelecer em seu artigo 4º:

«Somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios».

Note-se que o entendimento dominante até então na jurisprudência, pelo menos do Supremo Tribunal Federal, era no sentido de que o empréstimo compulsório não constituía tributo (Súmula 418). A Emenda, entretanto, embora referindo-se ao empréstimo ao tratar do sistema tributário, absteve-se de maiores compromissos, posto que não o enumerou em seu artigo 1º, ao discriminar de que se comporia o sistema tributário.

A citada Emenda é de 1º de dezembro de 1965. Em outubro de 1966 é editado o Código Tributário Nacional que, em seu artigo 15, definiu os casos excepcionais em que seria possível instituir o empréstimo. São eles:

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.

A leitura dos incisos acima deixa manifesto a incompatibilidade entre as hipóteses previstas e a observância do princípio da anterioridade. Dispensamo-nos de demonstrá-lo porque evidente. Ter-se-ia que admitir que os elaboradores da lei tinham como inaplicável aquele princípio ou que o CTN previu casos em que, na verdade, de escassa utilidade seria a exigência do empréstimo.

A Constituição de 1967 não inovou quanto ao tema. Em seu artigo 18 deixa também consignado que o sistema tributário compreende impostos, taxas e contribuições de melhoria e no § 4º do artigo 19 repete o que já consignara a Emenda 18 quanto ao empréstimo compulsório. Já agora tinha o constituinte em vista o que se entendera por casos excepcionais. E manteve exatamente a mesma expressão. A circunstância parece-me significativa.

Apresso-me em fazer consignar que, tendo em vista o entendimento que hoje se tem sobre tributo, conceito entre nós consagrado em lei, dificilmente se poderá negar que o empréstimo compulsório tenha aquela natureza. Entretanto, o constituinte claramente agiu de modo a permitir que se estabelecessem

distinções. Tendo em vista que só circunstâncias excepcionais autorizariam a exigência do empréstimo, deixou de mencioná-lo expressamente como integrante do sistema tributário, sugerindo que suas peculiaridades poderiam permitir tratamento diferenciado.

A Emenda nº 1 usou de método distinto. Em seu artigo 18, § 3º repetiu o texto já constante das Cartas anteriores. Mais uma vez a referência a casos excepcionais. Inovando, entretanto, dispôs em seu artigo 21, § 2º, II que, em casos especiais, poderia a União instituir empréstimo compulsório, a que se aplicariam as disposições constitucionais relativas a tributos e normas gerais do direito tributário.

Parece-me que as duas previsões constitucionais não se confundem. Excepcional, como óbvio, é o que só ocorre por exceção. Imprevisível em princípio. Especial será a finalidade especificamente prevista em lei complementar mas que não se reveste do caráter anormal da exceção. O empréstimo tendente a criação ou aumento do capital de empresa estatal corresponderá a um caso especial; o que vise a atender a uma calamidade será excepcional.

Ocorre que apenas em relação aos casos especiais a Constituição determinou a aplicação das normas pertinentes aos tributos. O mesmo não fez quanto aos casos excepcionais. E a omissão há de entender-se como propositada, já que a excepcionalidade não se coaduna com a previsibilidade.

Permito-me deduzir, ainda, outra circunstância. O artigo 153, § 29 estabelece algumas exceções à necessidade de observar-se a anterioridade. E permite ainda que lei complementar indique outras. As exceções, entretanto, restringem-se aos impostos. Não há menção a empréstimo compulsório. Não há exatamente porque desnecessária. Nos casos urgentes, em que seria de dispensar-se a observância da regra da anterioridade, esta já não incide, posto que se compreendem nos casos excepcionais.

Peço vênia, pois, para acolher o entendimento de que, tratando-se de caso excepcional, como previsto no artigo 15 do CTN, o empréstimo compulsório não se sujeita à obediência ao questionado princípio.»

Acompanho o eminente Ministro Relator.

VOTO

O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO: O empréstimo compulsório está previsto no art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal, que dispõe, *verbis*:

A União pode instituir:

...

II — empréstimo compulsório, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicam as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

A faculdade, todavia, é expressamente vedada aos Estados e Municípios, vez que, no art. 18, § 3º, dispôs o legislador constituinte:

Art. 18. ...

§ 3º Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

Reservou a Magna Carta, aí, à União, a faculdade de instituir a imposição pecuniária que, a seguir, incluiu no elenco dos tributos fiscais.

Aliomar Baleeiro explica a restrição:

«Foi a partir de 1951, que surgiram os empréstimos forçados, quando o crédito nacional se arruinou por efeito da inflação. Os Estados imitaram logo

a União e disso se originou a disposição limitativa do art. 4º da Emenda Constitucional número 18/1965, reproduziu no § 3º, do art. 18, Emenda 1/69».

Os dois preceitos completam-se, não havendo porque se falar em norma supérflua, em má técnica de redação nem, muito menos, na instituição de duas espécies de empréstimos, pelo mero fato de haver sido utilizada, primeiramente, a expressão «casos excepcionais» e, ao depois, «casos especiais», estando ambas, nos citados dispositivos, a indicar a mesma coisa, isto é, situações anormais, fora do comum, inusitadas, anômalas.

Trata-se de imposição que tem inequívoca natureza tributária, não apenas por conformar-se perfeitamente ao conceito de tributo, ditado no art. 3º do CTN, mas também por encontrarem-se ambos os dispositivos constitucionais citados inseridos em capítulo que trata do Sistema Tributário, que se fez com o óbvio objetivo de pôr-se cobro à discussão doutrinária que havia sobre sua natureza jurídica, havendo prevalecido a opinião da maioria.

Pelo menos, é indubitosa a sua equiparação a tributo, face à regra do precitado art. 21, § 2º, II, que manda aplicar aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

Na verdade, «o que não é tributo constitui excrescência num código tributário», conforme observou Aliomar Baleeiro (op. cit. pág. 114).

O mesmo não ocorria, antes da Emenda Constitucional nº 18/65. As constituições anteriores eram silentes em relação a empréstimos compulsórios (Baleeiro op. cit. 113), daí a Súmula nº 418, da Suprema Corte, que teve por suporte decisões anteriores a 1965.

O Código Tributário Nacional, sem distinguir entre excepcionais ou especiais, regula, em seu artigo 15 os empréstimos compulsórios, definindo os seus pressupostos, que são justamente os casos excepcionais que para a Fazenda Nacional não configurariam hipótese do empréstimo tributo. É de considerar-se, contudo, que, ou estaria no precitado dispositivo a regulamentação complementar exigida no art. 18, § 3º, e a obrigação, conseqüentemente, é de natureza tributária, ou não haveria, ainda, a regulamentação, e o empréstimo não poderia ser exigido de ninguém.

Dizer que o empréstimo compulsório é obrigação equiparada a tributo não importa na afirmativa de estar ela sujeita ao princípio da anterioridade da lei, pela singela razão de haver a própria Constituição, ao instituir a regra (art. 153, § 29), estabelecido exceções, ao ressaltar expressamente de sua incidência:

... a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra, e demais casos previstos nesta Constituição».

Há, portanto, tributos não sujeitos ao princípio da anterioridade.

Entre os «demais casos» previstos no preceito transcrito, necessariamente não de ser incluídos os empréstimos compulsórios de vez que, talqualmente o imposto de guerra, têm eles caráter extraordinário, destinados que são a atender emergências imprevisíveis, como previsto no art. 15 do CTN.

Com efeito, não seria razoável admitir-se que uma solução de emergência, prevista em lei, para situações excepcionais, não pudesse ser aplicada senão no ano seguinte àquela em que se verificou o evento que lhe serviu de motivo. A excepcionalidade é situação de todo incompatível com o princípio da anterioridade, o que autoriza a interpretação de que se acha incluída na matéria residual do citado art. 153, § 29 da CF. Situações especiais ou excepcionais são, sem dúvida, aquelas que talqualmente a guerra, exigem despesas inadiáveis, como as calamidades, peste, inundações, terremotos, etc.

Daí ter estabelecido o CTN, no parágrafo único do prefalado art. 15, que o empréstimo compulsório está sujeito, tão-somente, às normas gerais de direito tributário que lhe forem aplicáveis, entre as quais, obviamente, as de competência e de reserva à lei, mas não à da anterioridade da lei, o que seria rematado contra-senso.

Ante o exposto, meu voto, com os fundamentos expostos, é acompanhando o eminente Ministro Relator.

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DE JESUS FILHO: Sr. Presidente, ouvi atentamente os votos que me antecederam. Posiciono-me como tenho feito na Egrégia 4ª Turma, nestes termos:

No Capítulo destinado ao Sistema Tributário, a Constituição Federal em seu art. 18, § 3º, estabelece que:

«Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.»

O art. 21, § 2º, II, assegura que a União pode instituir:

«empréstimos compulsórios nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.»

O art. 153, § 29, veda a exigência do tributo instituído ou aumentado sem que a lei que o houver estabelecido ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar.

Há um consenso nesta Corte, no sentido de que o CTN é Lei Complementar.

Este Código, em seu art. 15, cuida, dentre outras hipóteses, do empréstimo compulsório, define os casos excepcionais, inclusive calamidade pública.

O Decreto-Lei nº 2.047, de 20-7-83, foi baixado com observância da Constituição e da Lei Complementar.

Em assim sendo, tenho que o empréstimo compulsório exigido não deve se submeter ao princípio da anterioridade.

Com estas considerações, com a devida vênua dos eminentes Ministros que entendem de modo diverso, acompanho o douto Ministro Relator.

VOTO

O SR. MINISTRO ARMANDO ROLLEMBERG: Sr. Presidente, poderia discutir a matéria, porque tenho ponto de vista diferente daquele que vem sendo defendido até agora e não me convenci, de forma alguma, de que esteja errado. Mas quero poupar a Seção e, com isso, ratifico o meu voto. Entendo, Sr. Presidente, que a disposição do art. 18 da Constituição apenas estabelece uma regra de competência, tal seja a de que só a União pode criar e instituir empréstimo compulsório.

Quanto ao empréstimo compulsório em si, é ele regulado depois no art. 21, onde se diz que se lhe aplicam as normas relativas aos tributos, e, entre elas, portanto, a da anterioridade da lei.

Não vejo, assim, Sr. Presidente, *data venia* dos eminentes Ministros que me precederam com seus votos, como admitir que o empréstimo compulsório possa ser cobrado no ano de sua instituição. Reconheço até que se trata de uma regra que deveria ser alterada, porque o empréstimo compulsório deve ser instituído em casos de emergência e, por isso, ser cobrado de logo. Mas, para tal, é preciso reformar a Constituição.

VOTO

O SR. MINISTRO TORREÃO BRAZ: Senhor Presidente, peço vênia ao Ministro Relator para acompanhar a orientação da Eg. 4ª Turma, na conformidade do voto que proferi na AMS nº 103.290, cuja cópia farei juntar ao processo.

O meu pensamento aproxima-se do manifestado pelo Sr. Ministro Armando Rollemberg. Devo, porém, ressaltar que coloquei acima de qualquer preceito da Constituição aquele inscrito no art. 153, § 29, parte final, que consagra o princípio da anterioridade. Se no art. 18, § 3º, não se faz ressalva a essa regra, afastando a sua incidência, entendo que o problema só pode ser remediado por intermédio de emenda ao texto da Lei Maior.

As garantias individuais, conforme entendimento uniforme da doutrina, inserem-se entre as matérias genuína e intrinsecamente constitucionais e sobrelevam qualquer outra que não esteja na mesma categoria.

É como voto.

ANEXO

Apelação em Mandado de Segurança nº 103.290 — DF
(Registro nº 5.595.380)

VOTO

O SR. MINISTRO TORREÃO BRAZ (Vista): 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 isonomia e da anterioridade da lei tributária, consagrados no art. 153, parágrafos 1º e 29, 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 vigir no concernente ao empréstimo compulsório de cunho excepcional (fls. 111/116).

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 públi-

co, com o que o conceito se tornaria também inconfundível 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, vol. 76, pág. 15) e, posteriormente, em «Sistema Tributário Brasileiro», o saudoso tributarista considera o empréstimo forçado um «imposto restituível», aduzindo às páginas 57/58 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 combate 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 descaracterizar 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 1º-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 CF e outras prestações compulsórias de direito público, como a desapropriação, o recrutamento militar, o serviço de júri e o serviço eleitoral e argumenta (RDA, vol. 141, pág. 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 CF lhe atribui o regime jurídico tributário. Limita-se a CF 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 precisamente a 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, pág. 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 CF.

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 CF, uma só palavra que autorize 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 da seguinte passagem de aula proferida no Instituto dos Advogados Brasileiros e publicada na RDA, vol. 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 ressalvado. 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, 4ª ed., vol. II, pág. 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 for 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. 2º), sendo indiscutível, no meu sentir, a sua inconstitucionalidade em face da cobrança no mesmo exercício financeiro (Constituição, art. 153, § 29).

A ofensa ao princípio da 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, pág. 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, § 3º, da CF. 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 CF».

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 CF, e submeto a questão ao Tribunal Pleno.

É como voto.

VOTO

EMENTA: Tributário. Empréstimo Compulsório. Sujeição ao princípio da anterioridade. CF, art. 153, § 29.

O EXMO. SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO: Sr. Presidente, tenho voto a respeito do tema, proferido tanto na Egrégia 4ª Turma, quando a integrava, quanto na Egrégia 6ª Turma. Na 4ª Turma, lembro-me bem, acompanhava a corrente vitoriosa, então liderada pelo Sr. Ministro Armando Rollemberg. Na 6ª Turma, fiquei vencido. Aliás, o acórdão em que fiquei vencido instrui o procedimento do Incidente de Uniformização, Apelação Cível nº 94.933-SP, Relator para acórdão o Sr. Ministro Miguel Ferrante.

Reitero, Sr. Presidente, os termos do voto que então proferi na mencionada Apelação Cível 94.933-SP, cuja cópia farei anexar. A ele me reportando, peço vênha ao Sr. Ministro Relator e aos Srs. Ministros que o acompanharam, para uniformizar a jurisprudência no sentido do decidido pela Egrégia 4ª Turma, vale dizer, entendo que o Empréstimo Compulsório, aqui em debate, está sujeito ao princípio da anterioridade.

ANEXO

Apelação Cível nº 94.933 — SP

«Tributário. Empréstimo compulsório. Tributo. Inexistência de dois tipos de empréstimo compulsório. Princípio da anterioridade. Criação por Decreto-Lei. Constituição, artigo 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II. Decreto-Lei 2.047, de 1983.

I — O empréstimo compulsório é espécie tributária, certo que não há, no sistema tributário brasileiro, dois tipos de empréstimo forçado. Está ele sujeito às limitações constitucionais à tributação, inclusive ao princípio da anterioridade previsto no art. 153, § 29, da Constituição.

II — Inteligência dos artigos 18, § 3º, e 21, § 2º, II, da Constituição.

III — Possibilidade de o tributo ser instituído através de decreto-lei (CF, art. 55, II).

IV — Recurso desprovido.»

VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO (Relator): No voto que proferi por ocasião do julgamento da REO nº 103.995 — MG, disse eu, enfrentando o mérito da questão:

«O empréstimo compulsório é tributo, sujeitando-se, em consequência, ao sistema tributário, assim às limitações constitucionais à tributação (Alcides Jorge Costa, «Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios», *Rev. dos Tribs.*, 327/19; RDA, 70/1; Aliomar Baleeiro, «Direito Tributário Brasileiro», Forense, 10ª ed., págs. 112/114; Hamilton Dias de Sousa, «Inconstitucionalidade do empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei 2.047/83», *Resenha Tributária*, Seção 1.3, Edição nº 26, 1983; Amílcar de Araújo Falcão, «Empréstimo compulsório e tributo restituível», RDP, 6/38; Roberto Rosas, «Direito Sumular», Ed. Rev. dos Tribs., 2ª edição, 1981, págs. 196/199; «Empréstimo compulsório na Emenda Const. nº 1 à Constituição de 1967», RDP, 11/179; Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, «Comentários ao Cód. Trib. Nacional», Ed. Rev. dos Tribs., 2ª ed., 1985, págs. 128 e segs.; Alfredo Augusto Becker, «Teoria Geral do Dir. Tribut.», Saraiva, 1963, págs. 357 e segs.; Fábio Fanucchi, «Curso de Dir. Tribut. Brasileiro», Ed. Resenha Trib., São Paulo, 4ª ed., 1978, I/103; Ruy Barbosa Nogueira, «Curso de Dir. Trib.», 4ª ed., Ed. IBDT, 1976, pág. 99; Ministro Luís Gallotti, RDA, 80/172; Gustavo Miguez de Mello, «Empréstimo Compulsório», em «Curso de Dir. Trib.», diversos autores, 1982, Saraiva, obra co-editada pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária, pág. 593; Marco Aurélio Greco, «Empréstimos Compulsórios», Enciclopédia Saraiva do Direito, XXXII/27; Roque Antônio Carrazza, «O chamado «empréstimo calandragem» — Decreto-Lei nº 2.047/83», *Rev. de Dir. Tributário*, 27/27, pág. 193; Paulo de Barros Carvalho, «Curso de Direito Tributário», Saraiva, 1985, págs. 24/25; Sacha Calmon Navarro Coelho, «O princípio da anterioridade da lei», *Res. Trib.*, Seção 1.3, nº 18, 1983).

Esclareça-se que a Súmula nº 418, do Supremo Tribunal Federal, a dizer que o empréstimo compulsório não é tributo, não prevalece depois da EC nº 18, de 1965, e EC nº 1, de 1969.

III

José Souto Maior Borges, eminente tributarista pernambucano, desenvolveu tese no sentido de que a EC nº 1, de 1969, cuida de dois tipos de emprés-

timo compulsório: os *excepcionais* (CF, art. 18, § 3º) e os *especiais* (CF, art. 21, § 2º, II). Quanto aos primeiros — os excepcionais — não seriam aplicáveis as disposições constitucionais tributárias. No que tange aos segundos — os especiais — seriam aplicáveis as normas constitucionais relativas aos tributos (José Souto Maior Borges, Parecer, RDA 141/198).

Com a vênia do eminente tributarista, não comungo do seu entendimento. A dupla referência constitucional ao empréstimo — CF, art. 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II — não autoriza a conclusão «de tratar-se de realidades distintas, sujeitas a diversos regimes jurídicos». (Hamilton Dias de Sousa, ob. cit., pág. 514). O que deve ser entendido, ao que me parece, é o seguinte: ao dispor sobre a competência das entidades políticas para a instituição de tributos — impostos, taxas e contribuições de melhoria, que seriam instituídos tanto pela União como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, art. 18, I e II) — a Constituição, no § 3º do mesmo artigo 18, deixou expresso que «somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório». A Constituição, no ponto — art. 18, § 3º — não instituiu um tipo de empréstimo compulsório, mas, simplesmente, proibiu aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de fazê-lo. A regra que contém a previsão do empréstimo é a do art. 21, § 2º, II, que deve ser interpretada em harmonia com a proibição do art. 18, § 3º, certo que o fato de o § 3º do art. 18 mencionar «casos excepcionais» e o art. 21, § 2º, II, referir-se a «casos especiais» não tem relevância. O que há, em verdade, conforme anota Hamilton Dias de Souza, «é imperfeição na elaboração dos textos, comum em trabalhos do legislativo, como afirma Maximiliano: «fixado o acordo sobre algum tópico, descuem não raro da forma que é a base da interpretação filológica». É por essa razão que tal método deve ser visto com reservas, devendo prevalecer a exegese feita a partir de princípios expressos ou que se extraem do direito positivo, bem como dos demais métodos hermenêuticos, sobretudo o teleológico e o sistemático.» (Hamilton Dias de Sousa, ob. cit., pág. 515).

Nas REOs n.ºs 104.579 — MG e 108.598 — SC, relatadas pelo eminente Ministro Armando Rollemberg, a Egrégia 4ª Turma acolheu o entendimento acima mencionado, no sentido da existência de apenas um tipo de empréstimo compulsório, ou que «a norma do art. 21, § 2º, inciso, II, alcança a todo empréstimo compulsório que vier a ser instituído.» (Julg. de 11-11-1985).

Acentue-se, pois, que o empréstimo compulsório — e não há dois tipos de empréstimo compulsório — é espécie tributária e está submetido às limitações constitucionais à tributação, inclusive ao princípio da anterioridade previsto no art. 153, § 2º, da Constituição (Aliomar Baleeiro, «Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar», Forense, 4ª ed., 1974, págs. 24/25, pág. 31 e pág. 307).

IV

Porque é um tributo, a sua instituição somente poderia ocorrer através de lei e não por decreto-lei (CF, art. 19, I, e art. 153, § 2º). Este é o meu entendimento pessoal a respeito do tema. Acontece, entretanto, que a jurisprudência deste Colendo TFR e da Corte Suprema é iterativa no sentido de que, na forma do disposto no art. 55, II, da Constituição, pode o tributo ser instituído por decreto-lei. Com ressalva do meu entendimento pessoal a respeito do tema, ajustei-me à essa jurisprudência. Destarte, não acolho o argumento de que o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei n.º 2.047/83 seria inconstitucional pelo fato de ter sido veiculado através de decreto-lei e não de lei em sentido formal.

V

Mas a sentença deve prevalecer, por isso que, conforme acima falamos, está o empréstimo compulsório sujeito ao princípio da anterioridade (CF, art. 153, § 29). Não poderia, portanto, o tributo, instituído no ano de 1983, pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 20-7-1983, ser exigido ou cobrado no exercício financeiro de 1983.

VI

Do exposto, confirmo a sentença.

Nego, em consequência, provimento à remessa oficial.»

Nada há que acrescentar.

Forte nos argumentos acima expostos, nego provimento ao apelo.

AC 94.933 — SP

APARTE

O SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO: Realmente, repito, impressionou-me esse argumento do Sr. Ministro Miguel Ferrante, no sentido de que, porque instituído em momentos excepcionais, especiais, não haveria lógica em submeter o empréstimo compulsório ao princípio da anterioridade. Argumenta S. Exa.: «por exemplo, se nós tivéssemos aqui ameaçados de guerra externa, iríamos fazer um empréstimo compulsório e deixar para cobrar no ano que vem?» O argumento impressiona, repito. Para afastá-lo, entretanto, recordo-me de lição do «Justice» Holmes, da Corte Suprema americana. Disse o grande Juiz, que o direito é sobretudo experiência e não lógica pura. A nossa experiência — a experiência brasileira — demonstra, Sr. Ministro Ferrante, que esses empréstimos compulsórios que vêm sendo instituídos no Brasil têm sido criados muito menos para fazer frente a casos excepcionais ou especiais — não estamos sujeitos, felizmente, a nenhuma ameaça de guerra externa, nem estivemos, nos últimos anos —mas foram instituídos, sim, para engordar as burras do Tesouro Nacional, para aumentar a arrecadação, a modo de impostos.

Outra experiência brasileira, Senhor Ministro, que precisa ser ressaltada: toda vez que o Judiciário brasileiro abre mão de um princípio, tolera um excesso do Executivo, em detrimento da Constituição, segue-se, imediatamente, um abuso. O Judiciário, compreensivelmente, legitimou tributos criados por decreto-lei e não por lei. E o que aconteceu foi que o sistema tributário brasileiro assenta-se, hoje, sobre decretos-leis. Já não é mais possível, pois, ao Judiciário, dizer que não pode o Presidente da República criar tributos através de decretos-leis, porque, se o fizer, ruirá o sistema tributário brasileiro. Senhor Ministro Ferrante: o argumento de V. Exa., baseado, é verdade, na lógica pura, ficaria bem num sistema jurídico de homens puros, puramente lógicos.

Com a vênha do Sr. Ministro Miguel Ferrante, persisto no meu entendimento.

Apelação Cível nº 94.933 — SP

RATIFICAÇÃO DE VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO: Srs. Ministros, em homenagem ao eminente colega que acaba de votar, o Sr. Ministro Miguel Ferrante, a quem também dedico grande estima, gostaria de, em duas palavras, reiterar os termos do voto que proferi na sessão em que S. Exa. pediu vista dos autos.

O que está no meu voto é que o empréstimo compulsório é tributo e, por ser tributo, está, evidentemente, sujeito aos princípios constitucionais limitadores da tributação.

Em um desses princípios, que a doutrina coloca entre os princípios gerais, ao lado do princípio da legalidade, porque se referem, ambos, a todos os tributos, é o princípio da anterioridade.

Argumenta-se, entretanto, que a Constituição estaria a consagrar dois tipos de empréstimo compulsório. Um, o do § 3º do art. 18, da Constituição, que não seria tributo, ou que não estaria sujeito aos princípios limitadores da tributação. O outro, do art. 21, § 2º, II, da mesma Constituição, que seria tributo e assim sujeito aos princípios constitucionais mencionados.

Com a vênia devida, essa afirmação não tem procedência, como tentei demonstrar no meu voto, apoiado na lição de um rol de constitucionalistas e tributaristas eminentes. Em verdade, a doutrina praticamente de modo unânime, tem o empréstimo compulsório como tributo e não faz a distinção preconizada pelo Prof. Souto Maior Borges, que, não obstante ser dos maiores tributaristas do Brasil, pretendeu distinguir onde, em verdade, a Constituição não distingue.

O empréstimo compulsório, repito, é tributo e, como tal, está sujeito aos princípios constitucionais da tributação.

Quando a Constituição, no art. 18, estabelece que, além dos impostos nela previstos, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir taxas e contribuições, ela, Constituição, no § 3º do mesmo artigo 18, se referiu ao empréstimo compulsório. Evidentemente que, quando isso ocorreu, ela não subtraiu o dito tributo dos princípios constitucionais limitadores da tributação, senão ela teria feito o mesmo com relação aos impostos, às taxas e às contribuições, o que, em realidade, não ocorreu. O que acontece é que não precisa a Constituição, quando se refere a um ou outro tributo, de dizer, expressamente, que está ele sujeito aos princípios da legalidade e da anterioridade, por isso que outro artigo — CF, art. 153, § 29 — isso está a prever, certo que, quando a Constituição excepciona certos tributos do princípio da anterioridade, ela o faz expressamente, por isso que a regra é que os tributos — todos os tributos — estão sujeitos aos mencionados princípios. A exceção, então, há de ser expressa, há de ser escrita. Em verdade, os tributos excepcionados dos referidos princípios estão, de forma expressa, referidos na Constituição. E o empréstimo compulsório não está inscrito em tais exceções.

Aceitemos, para argumentar, que seriam dois os empréstimos compulsórios — art. 18, § 3º, art. 21, § 2º, II. Mesmo assim, não encontro base para subtrair um deles, o do art. 18, § 3º, do princípio da anterioridade. Por quê? Porque posto ele no capítulo do sistema tributário, ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições, ele é tributo.

O que deve, entretanto, ficar claro é que a dupla referência constitucional ao empréstimo forçado — CF, art. 18, § 3º, e art. 21, § 2º, II — não autoriza a conclusão no sentido de tratar-se de realidades distintas, sujeitas a regimes jurídicos diferentes. O que deve ser entendido, ao que me parece, é que, ao dispor sobre a competência das entidades políticas para a instituição de tributos — art. 18, I, II — a Constituição, no § 3º do mesmo art. 18, deixou expresso que somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios. Estabeleceu ela, Constituição, pois, simples regra de competência para a instituição do tributo, proibindo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de fazê-lo, correto que a disposição constitucional que contém a previsão do empréstimo é a do art. 21, § 2º, II, que deve ser interpretada em harmonia com a proibição do art. 18, § 3º. O constituinte, é certo, não foi feliz na elaboração da regra. Há, é verdade, imperfeição na elaboração dos textos. Não é possível, entretanto, que essa imperfeição possa resultar na criação de um outro tributo. E o que é pior: num outro tributo que não estaria sujeito aos princípios constitucionais da tributação, assim em detrimento do contribuinte, do cidadão, do indivíduo.

Impressiona, é certo, o argumento no sentido de que o empréstimo compulsório, porque instituído em casos excepcionais ou especiais, não poderia ficar sujeito ao

princípio da anterioridade. Baleeiro, entretanto, no seu «Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar» (Forense, 4^o ed., 1974, páginas 24/25, 31 e 307), não titubeou em afirmar estar o empréstimo compulsório sujeito ao princípio da anterioridade. Isto porque Baleeiro sabia, melhor do que ninguém, ele que foi dos maiores estudiosos do direito constitucional, que o princípio da anterioridade, como o da legalidade remontam a séculos (a sua fonte é a Magna Carta de 1.215) e caracterizam um sistema jurídico, caracterizam o regime liberal, e que somente podem ser excluídos de forma expressa, por isso que as exceções devem ser expressas.

Com estas breves considerações, que fiz em homenagem ao eminente Ministro Ferrante, a quem muito estimo, peço vênias para manter, em todos os seus termos, o meu voto.

VOTO VISTA

O SR. MINISTRO SEBASTIÃO REIS: Referentemente ao empréstimo compulsório criado pelo Decreto-Lei nº 2.047/83, no particular da aplicação do princípio constitucional da anterioridade da lei instituidora ao exercício em que é devido, instaurou-se Incidente de Uniformização de Jurisprudência, suscitado pela Egrégia Quinta Turma, ante o dissídio, nesta Corte, apontado pelo eminente Relator Ministro Pedro Acioli, entre a Quarta Turma, de um lado, e a Quinta e Sexta congêneres, de outro, a primeira, respondendo afirmativamente à indagação, aos fundamentos de que o § 3^o do art. 18 em foco não visou a criar modalidade autônoma de mútuo forçado, mas, apenas, fixar a competência privativa da União para a instituição respectiva, aplicável a qualquer empréstimo compulsório, porque espécie do gênero tributo, o regime jurídico-constitucional explicitado no art. 21 seguinte, nº II, § 2^o, *in fine*, e, em consequência, sob o rigor do cânone da anterioridade mencionado, enquanto as duas outras Turmas entendem opostamente, propugnando pela dicotomia das modalidades postas em confronto, sustentando o caráter excepcional, emergencial da hipótese em exame, negando qualificação tributária à figura ora enfocada.

A prestação pecuniária *ex lege* discutida, criada sob invocação dos artigos 18, § 3^o, da Lei Maior, e 15, II, do CTN, é instituída para atender casos de calamidade pública (art. 1^o), a ser exigida pela União de pessoa física que tenha obtido, a título de ingressos isentos, não tributados, ou tributados exclusivamente na fonte, pela legislação do imposto sobre a renda, no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982, importância total ou superior a Cr\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros), no valor equivalente a 4% (quatro por cento) da quantia que exceder o limite estabelecido no artigo anterior e que a restituição ocorrerá após dois anos, sem juros, com correção monetária reduzida, correspondente a 40% da variação dos preços, segundo o INPC, multiplicado pelo fator 0,8 (oito décimos).

Traçado o perfil normativo pertinente, anoto que não me deterei no exame do amplo debate que a qualificação técnico-jurídica do empréstimo compulsório tem suscitado na doutrina estrangeira e nacional, bem como em nossos tribunais, porquanto já o fizeram, com ciência e proficiência, os votos aqui proferidos, num e noutro sentido, apoiados em abundante referência de autorizadas fontes, mas, apenas, fixarei algumas considerações básicas ao encaminhamento do debate.

Nessa ordem de idéias, inicialmente sublinho que, visualizada a matéria em tese, na doutrina e nos tribunais do país, levantam-se, em essência, duas correntes adversas, a que insere o instituto em discussão, no campo contratual, enquanto contrato coativo de direito público, desqualificada a sua natureza tributária pela presença das cláusulas de restituição e capitalização de juros, e a que o inclui entre os tributos — espécie desse gênero — porquanto o seu caráter coativo, eliminador da autonomia da vontade de ambas as partes e não simples limitação, mais ou menos extensa, desse princípio, seu regime jurídico de instituição, lançamento e arrecadação, de sujeição passiva e inadimplência do mutuário são aspectos que afastam a noção nuclear de contrato.

De outro lado, relembro que a Constituição Federal de 1946, em sua redação primitiva, sob cuja vigência a controversia foi, originariamente, agitada em Juízo, era silente acerca do empréstimo compulsório, no capítulo do sistema tributário ou no regime do crédito público, o que abria vasto espaço à elaboração jurisprudencial e à discussão doutrinária, sendo certo que, embora os doutrinadores, do tempo, em significativa maioria, se hajam inclinado pela tese da natureza tributária respectiva, a jurisprudência do Alto Pretório, em 1964, apesar de calcada em arestos decididos por escassa maioria, veio a prestigiar a orientação contratualista, de acordo com o verbete 418 da sua Súmula, tendência seguida, também, por este Tribunal; outrossim, a partir da EC 18/65, por força do seu artigo 4º, o mútuo forçado passou a ser referido no capítulo do sistema tributário inserido na competência exclusiva da União, instituível em casos excepcionais, definidos em lei complementar, tarefa contida no art. 15 do CTN, redação mantida na Constituição Federal de 1967 (art. 19, § 4º), vindo a EC nº 1/69 a curar do tema nos seus artigos 18, § 3º, e 21, § 2º, II, dicotomia que acrescentou nova dimensão à controversia, com desencadeamento do presente incidente, aspecto levantado em douto parecer do ilustre tributarista Souto Maior Borges, apoiado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, através de ilustrados pareceres de Cid Heráclito Queirós e Lindemberg Mota Silveira, agora prestigiados pela brilhante manifestação do culto Subprocurador José Arnaldo Gonçalves de Oliveira, portador de substanciosos subsídios.

Registrem-se, ainda, no plano doutrinário, outras colocações — especificamente imposto restituível, requisição, misto de empréstimo e tributo, relação jurídica complexa equiparável ao tributo, sob o prisma de sua cobrança e divergências a respeito do dever de restituição, cláusula de juros e correção monetária.

Outrossim, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sempre recusou natureza tributária a essa prestação, não voluntária imposta pelo Estado, por regra jurídica, desde parecer de Edimilson Arraes (pareceres — DIN — 1969) seguindo-se manifestações de Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira — (parecer de 1963 no proc. MF 93.627/63) e José Cavalcanti Neves, (Empréstimo Compulsório — parecer de 16-9-63) proferidos ao tempo da redação inicial da Constituição de 1946, e ainda agora nega tal caracterização, mesmo na hipótese do art. 21, vigente.

Recentemente, em aprofundado e exaustivo estudo do tema, a douta Procuradoria-Geral da República, através de seu ilustre titular, José Sepúlveda Pertence, manifestou-se no sentido de que «à luz dos princípios constitucionais, da doutrina e da jurisprudência, o empréstimo compulsório não é tributo, mas contrato coativo de Direito Público, derivado do poder estatal de impor encargos e prestações, mediante leis, respeitados os direitos e garantias individuais, havendo entre um e outro numerosas distinções.» (DO, 3-9-86, pág. 13.171/88).

Debuxado, assim, o quadro geral do debate provocado acerca da qualificação jurídica do empréstimo compulsório, fixemo-nos, agora, no ponto nuclear do incidente suscitado, vale dizer, se a instituição do empréstimo forçado previsto no § 3º do art. 18 da Constituição Federal vigente se sujeita ao princípio previsto no § 29 do art. 153 do mesmo diploma, como entende a Egrégia Quarta Turma, ou se dele se subtrai, consoante afirmam as Turmas Quinta e Sexta.

Da conjugação dos dispositivos em cotejo — *sedes materiae* — duas correntes interpretativas se erguem entre os nossos juristas que têm versado o assunto, com eco nestes autos, — a dicotômica e a unitária — a primeira sustenta a dualidade de regime jurídico entre o empréstimo regulado no art. 18 e o do art. 21 da Lei Maior, em face do motivo excepcional de um, e o especial, de outro, e do silêncio daquele e menção expressa desse, no tocante ao regime de tributação, ou, em síntese, o primeiro — o excepcional — extratributário, enquanto o outro — o especial — é tributo e a segunda identifica os empréstimos ora considerados, vindo na duplicidade de preceitos simples defeito de técnica legislativa, redundância do legislador, preocupação de definir competência, inexistindo diferença de conteúdo material ou semântico entre os qualificativos «excepcional» e «especial».

Aliás, é sempre oportuno lembrar que os meios normais de financiamento dos serviços públicos são o tributo e o empréstimo público voluntário, aparecendo o empréstimo forçado, em si mesmo, como expediente extraordinário, quando os dois primeiros instrumentos não se recomendem por motivos ocasionais de ordem técnica ou política, e, daí, a dificuldade prática de extremar as duas modalidades cogitadas, bastando mencionar que, num país de alta inflação econômica, o empréstimo conjuntural perde a sua feição de medida excepcional como figura no CTN.

No seio da orientação dicotômica, toca subdistinguir-se entre os que os conferem à figura do art. 18 natureza não-tributária e à do art. 21, feição tributária (Souto Maior Borges), e aqueles que admitem a distinção, mas unificam ambos sob o conceito de tributo (Geraldo Ataliba — Com. ao CTN págs. 165/6; Pontes de Miranda — Com. à CF de 1967 e sua EC n.º 1/69, págs. 381/2; Baleeiro — Dir. Trib. Bras.: pág. 116; Paulo Barros de Carvalho — Curso de Dir. Trib., pág. 25; Gustavo Miguez de Melo — Curso de Dir. Trib., pág. 609 — autores diversos; Souto Maior Borges — RDA 143/212 e segs.; Manuel Gonçalves Ferreira Filho — Com. à Const. Bras. 1/161; Ricardo Lobo Torres — Sist. Const. Trib.. págs. 244/5; Roque, etc. RDA 27-28/203/4).

No círculo da segunda, a redundância do legislador é apontada por Manuel Gonçalves Ferreira Filho, Roque Antônio Carrazza, Cleber Giardino, a ausência de distinção semântica e material entre «excepcional» e «especial» foi acentuada por Ricardo Lobo Torres, ao lado do entendimento sufragado pela Quarta Turma.

Ressalve-se, ainda, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em nenhum momento afirmou a natureza tributária do empréstimo, mesmo na hipótese do art. 21.

Postas essas considerações atinentes especificamente à controvérsia aqui suscitada, tomando posição no debate, friso que, diversamente do regime constitucional-tributário introduzido pela EC n.º 18/65 que só cogitou do empréstimo forçado, em casos excepcionais, critério repetido na redação primitiva da Constituição de 1967, a EC n.º 1/69, ao acrescentar o § 2.º, do n.º II do art. 21, ampliou o espaço reservado ao empréstimo compulsório, no capítulo do sistema tributário, ao autorizar sua criação por motivos especiais, além dos domínios da excepcionalidade, de que é exemplo por muitos citado a figura criada pela LC 13/72 em favor da ELETROBRAS, e, nesse ponto, acompanho os eminentes colegas que assim entendem, *data venia* dos que negam a distinção.

De outro lado, entendo que, em ambas as hipóteses, estamos diante de prestações pecuniárias compulsórias, sujeitas ao regime jurídico-tributário da Constituição e da lei complementar pertinente, e, assim, concluo pelas razões que passo, em síntese, a aduzir.

Inicialmente, é de recordar-se que os juristas brasileiros que analisaram as alterações trazidas com a EC n.º 18/65 são, em elevada maioria, uníssonos em asseverar que seu art. 4.º — repetido *ipsis verbis* no § 3.º, do art. 18 — referido ao inserir, no capítulo constitucional do sistema tributário, a menção ao empréstimo compulsório em caso excepcional, sancionara a tese da sua natureza tributária, em acatamento à doutrina que já então, se afirmara predominantemente nesse sentido, prestigiada, entre outras, por três contribuições notáveis — a orientação adotada pela autorizadíssima comissão designada para elaborar o Anteprojeto do CTN, constituída de membros da mais alta qualificação, a profunda tese de concurso apresentada por Amílcar Araújo Falcão, versando o tema, e o trabalho da melhor qualificação técnica de Alcides Jorge Costa (RDA 70/1) numa altura em que a própria Súmula 418 do STF passara a ser indiretamente infirmada, no seio da Corte, através de votos de aplicação com ressalva do ponto de vista pessoal, por vários de seus membros, como observou Prado Kelly nos julgamentos do RMS 16.553 (RTJ 44/620) e RMS 16.396 (RTJ 44/726), a que se aliavam as críticas de Baleeiro.

Acrescente-se que a publicação «Emendas à Constituição de 1946» mostra claramente que a incorporação ao texto de direito positivo, no capítulo do sistema tributário, do tratamento do empréstimo compulsório, reflete o espírito que comandou os trabalhos que desembocaram na EC 18/65, no sentido de consagrar a sua sujeição dos princípios do tributo.

Nesse contexto, vê-se que a *ocasio legis* que envolvia a elaboração da EC referida indica e induz claramente que a inclusão do empréstimo forçado no sistema tributário por ela processada teve o significado de inseri-lo no regime constitucional-tributário.

Na seqüência desse raciocínio, a repetição *ipsis litteris virgulisque quorum* do art. 4º da EC de 1965 — gênese do empréstimo compulsório de motivo excepcional — na redação primitiva da Constituição de 1967 (§ 4º do art. 19), a sua sobrevivência, na literalidade integral, no § 3º do art. 18 do ordenamento maior atual, documentam que a continuidade constitucional, nas suas letras e vírgulas, no referente ao empréstimo coativo, em caso excepcional, é no sentido de dar-lhe perfil tributário e, sob essa configuração, foi ele recebido na ordem constitucional em vigor.

Sob essa ótica, modelado o empréstimo compulsório por motivo excepcional, desde sua ordem, como ente tributário ou a ele equiparado, pela sua inclusão constitucional no sistema respectivo, independentemente de menção explícita quanto ao regime jurídico pertinente e havendo-se prolongado no tempo a mesma configuração, conclui-se que o silêncio do § 3º do art. 18 em exame, em face da menção expressa do art. 21, não pode ser interpretado «a contrário *sensu*», em ordem a tê-lo como figura atípica ou contrato forçado de direito público, pois a tanto se opõem a sua filiação a EC 18/65 e a motivação que inspirou o legislador de então.

De outra parte, tudo isso mostra que a inclusão da matéria no capítulo do sistema tributário não é mero acidente topográfico, mas resulta de posição assumida na Emenda de 1965 e que se alonga, por força da filiação, no ordenamento constitucional vigente.

Não adiro à concepção do contrato coativo de direito público ou negócio jurídico *ex lege* porque, materialmente, o empréstimo compulsório, em seu ciclo de formação, é ato unilateral do Estado, no seu surgimento, na instauração da relação jurídica, no seu conteúdo ou objeto, sem que propicie a ambas as partes qualquer margem de deliberação negocial, não se identificando com as diversas formas técnicas de dirigismo contratual da teoria geral dos contratos, como o demonstrou Araújo Falcão em sua tese de consenso antes mencionada, e em artigo publicado na RDP 6/23; outrossim, formalmente o seu regime jurídico, na instituição, no lançamento, na arrecadação se identifica com o do tributo, não se regendo por princípio ou normas atinentes ao crédito público, a contratos de direito público ou administrativo.

A nota de restituição — não privativa do empréstimo — por si só não afasta esse ingresso coativo do regime jurídico do tributo, bastando, ao propósito, recordar que a técnica do tributo restituível é largamente usada, entre nós, na política de incentivo fiscal.

Acresce que tal prestação coativa participa dos mesmos efeitos patrimoniais do tributo, nas suas repercussões nos direitos fundamentais da liberdade e da propriedade.

Não se argumente que o art. 18 *caput* da Constituição não menciona o empréstimo compulsório, pois aí, também, não são referidas as contribuições especiais, tratadas, sem discrepância, na doutrina e na jurisprudência, como figuras sujeitas ao regime tributário.

Enfim, mesmo admitindo-se a tese de não ser o empréstimo compulsório modalidade do gênero tributo, será a ele equiparável no regime jurídico, pelas razões de ordem material e formal atrás apontadas, pelas afinidades intrínsecas e extrínsecas respectivas que os unem umbilicalmente e os singularizam, em face dos demais encargos unilaterais impostos por lei aos cidadãos e daí sua inserção no capítulo do sistema tributário.

Por tudo isso, concluo que o empréstimo compulsório em geral, mesmo na sua feição de caso excepcional, está sujeito ao regime das disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

Firmada essa premissa, resta examinar-se, se na hipótese do § 3º do art. 18, a Lei Fundamental excepciona a aplicação do princípio da anterioridade cogitado neste incidente.

Nesse particular, primeiramente, friso que a experiência brasileira, no campo do empréstimo compulsório, demonstra que, originariamente, o princípio da anterioridade em foco fora repetidamente observado pelo legislador, desde 1942 até 1962, quando ocorreu a ruptura respectiva, como se vê do Decreto-Lei nº 4.729, de 5-10-42, instituidor das «Obrigações de Guerra» (arts. 5º e 6º), do Decreto-Lei nº 6.224, de 24-1-44, que criou «Certificados de Equipamento» e «Depósitos de Garantias», da Lei nº 3.470/58, instituidora de «Depósitos para Investimento», do Decreto-Lei nº 9.159, de 10-1-46, instituidor de empréstimo compulsório e, ainda, adicional restituível estabelecido pela Lei nº 1.474, de 26-11-51, vindo a surgir a quebra dessa orientação com o empréstimo público lançado pelo Decreto-Lei nº 4.069/62 — (Amilcar Falcão — RDP 4/17 e segs.).

Feitas essas observações de relevo, recorro que o § 29 do art. 153 da Constituição Federal vigente visa a estabelecer a segurança tributária do contribuinte-cidadão, e que o constituinte não se contentou apenas com a proclamação do princípio da legalidade, mas robusteceu esse com o cânone da anterioridade ao exercício de instituição do tributo, erigindo ambas essas diretrizes em direito individual ali assegurado, e, ao fazê-lo, o legislador maior reconhece que os direitos de propriedade e liberdade só se afirmam efetivamente, se o patrimônio pessoal não ficar à mercê da tributação.

Paralelamente, acentuo que o parágrafo 29 em pauta, na sua interpretação sistemática, como é da boa hermenêutica constitucional, comporta implicações significativas.

Assim, em primeiro lugar, excepcionado o princípio maior, no que concerne ao imposto extraordinário de guerra, é de concluir-se que, liberado do rigor do princípio discutido se encontra, por igual, o empréstimo forçado em razão de guerra ou sua iminência, pois subtraído à regra geral o mais gravoso, — o imposto *a fortiori* deverá sê-lo, também, o menos oneroso (o empréstimo coativo).

De outra parte, entendo que se o empréstimo forçado estiver adjeto a um dos impostos ali ressalvados, alonga-se naquele o mesmo regime liberatório, tese que tem por si as autorizadas opiniões de Fábio Fanucchi (Curso II/278), Ricardo Lobo Torres (ob. cit. págs. 444/5), Flávio Bauer Noveli (RDA 137/1), orientação, aliás, acenada pelo Ministro Torreão Braz, em seu douto voto.

Outrossim, com a vigência da EC nº 8/77 que ampliou as exceções, introduzindo a cláusula, «ou por força de lei complementar», penso que o empréstimo em exame poderia ter-se valido desse expediente, para subtrair-se ao rigor discutido.

Na espécie, o empréstimo instituído não se insere em nenhum desses temperamentos alvitados nem é expressamente ali excepcionado.

Arrematando, lembro a advertência de Araújo Falcão:

«... se se legitimasse como contratual a exigência compulsória do suposto empréstimo pelo Estado, então não haveria empenho a que o Estado, com o mesmo fundamento contratual, passasse a exigir dos seus súditos doações compulsórias; quem pudesse dar ao empréstimo o caráter compulsório, poderia, evidentemente, o mesmo fazer com o contrato de doação» (Sistema Trib. Bras., pág. 57).

Pelo exposto, *maxima venia* aos colegas que pensam em contrário, uniformizo a jurisprudência conforme a orientação da Egrégia Quarta Turma.

EXTRATO DA MINUTA

IUJ AMS 103.166 — DF — (Reg. nº 5.587.662) — Relator: O Sr. Ministro Pedro Acioli. Apte: Dario Abranches Viotti. Apda: União Federal. Adv.: Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira.

Decisão: A Seção, por maioria, uniformizou a jurisprudência de acordo com o decidido pelas 5ª e 6ª Turmas, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. (Em 7-4-87 — Segunda Seção).

Os Srs. Ministros Américo Luz, Geraldo Sobral, Eduardo Ribeiro, Ilmar Galvão, José de Jesus e Miguel Ferrante votaram com o Sr. Ministro Relator. Vencidos os Srs. Ministros Pádua Ribeiro, Armando Rollemberg, Torreão Braz, Carlos Velloso e Sebastião Reis. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro BUENO DE SOUZA.