# O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE A GASOLINA

FÁBIO FANUCCHI*

1. Aquilo que os homens do Governo convencionaram chamar de "recolhimento compulsório", dizendo-se que assim se denominava a criação para afastar problemas legais (*O Estado de S. Paulo* de 14.1.1977) é, na realidade, mais um empréstimo compulsório instituído na esteira dos chamados depósitos compulsórios para importação e para viagens para o exterior. Aqui, pretende-se apontar a característica da instituição sob o aspecto jurídico, provando a identidade do tipo conforme se lhe denomina no título deste artigo. Pretende-se, depois, examinar-lhe a constitucionalidade. Como deve ser com o praticante do direito, não nos animará o exame dos reflexos econômicos da medida, desejando que isso fique por conta dos economistas, que melhor capacidade de análise da questão certamente têm.

2. Primeiro, cabe dizer que a denominação que se dê a qualquer instituto jurídico-tributário, é irrelevante para determinar-lhe a exata natureza que tenha. O importante é apontar-lhe detalhes e pressupostos, de vez que são esses que conduzem à perfeita identificação do tipo. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25.10.1966, é expresso:

"Art. 4º — A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação."

* Professor da Universidade Mackenzie.

3. Segundo, cabe estabelecer se estamos indo pelo caminho certo, apanhando regra de direito tributário para debater algo que identificamos, *a priori,* como sendo empréstimo compulsório. Vem de longe a dissensão doutrinária, com reflexos jurisprudenciais, em torno do assunto. Na doutrina, é acentuada a predominância da conclusão de que o empréstimo compulsório é uma espécie de tributo e que, por isso, como tributo deve ser tratado, juridicamente. Na jurisprudência, pelo que consta da Súmula 418, do Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido que os empréstimos forçados não eram tributos.

4. Todavia, depois dessa Súmula, algumas providências legislativas tendem a retirar-lhe a jurisdicidade. Acontece que, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, determinante de substancial reforma do sistema tributário nacional, os empréstimos compulsórios ingressaram, expressamente, como componentes do sistema de tributação, e do capítulo tributário não mais saíram nas Constituições de 1967 e 1969 (Emenda nº 1).

5. A atual norma constitucional que autoriza a instituição de empréstimos forçados é o inciso II do § 2º do art. 21, juntamente com o § 3º do art. 18, os dois dispositivos da E.C. nº 1, de 1969, que retira as dúvidas que possam restar sobre estarmos no bom caminho de análise do assunto. Por ser de proveito para este estudo, transcreveremos todo o § 2º citado:

"§ 2º — A União pode instituir:
I — contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e
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.*"

6. Diante de tal determinação constitucional, nem mais cabe discutir se o empréstimo compulsório é, ou não, tributo. Basta saber que a sua instituição exige a observância de disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário. Aliás, é exatamente para saber qual o regime jurídico que deve observar, que o intérprete, de começo, procura identificar uma dada figura jurídica. Se o regime jurídico do instituto já está indicado em norma legal, mesmo que a figura não se case com a outra a que a lei determinou a equiparação, é perda de tempo apurar, por exemplo, eventuais desajustes entre o instituto e o figurino de equiparação. Portanto, estamos em caminho certo, até aqui.

7. Já se sabe que a instituição dos empréstimos compulsórios é da exclusiva competência da União (vide determinação constitucional transcrita em 5). E sabe-se, também, que a justificativa para a sua instituição deve ser definida em lei complementar. Essa definição consta do CTN, que é lei complementar sob o aspecto material, embora não tenha sido elaborado como tal, sob o aspecto formal (observância de *quorum* qualificado de legisladores). Assim dita o art. 15 do Código:

"Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
I — guerra externa, ou sua iminência;
II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo."

Nessa questão e por engano (vide editorial de *O Estado de S. Paulo* do dia 16 de janeiro de 1977, p. 3), há quem pense que a lei instituidora do empréstimo deve ser de natureza complementar. Todavia, só a definição dos casos em que cabe recorrer ao empréstimo forçado é matéria desse tipo de lei especial, sendo que a efetiva instituição da figura tributária, a exemplo do que ocorre com a instituição de qualquer tributo, é matéria de lei ordinária ou de decreto-lei.

8. O recolhimento compulsório agora criado, em definitivo e com suas justificativas, não se enquadra nos dois primeiros acontecimentos enunciados. Todavia, é bem possível o enquadramento na hipótese do inciso III, desde que estamos diante de uma conjuntura (crise do petróleo e agravamento da dívida externa do país) que, pelo menos, recomenda a absorção temporária do poder aquisitivo de petróleo e seus derivados.

9. Mas, não basta isto. Sendo o empréstimo forçado um tributo ou uma variação da espécie dos tributos e estando atribuído à competência da União, é necessário que a sua base de incidência se ajuste a um tributo atribuído à competência da União, sob pena de se dar o vício constitucional da "invasão de competência". Só assim serão observadas as "disposições constitucionais relativas a tributos".

10. Expliquemos melhor a questão. Cada entidade tributante interna tem competência determinada constitucionalmente para instituir tributos:

10.1 *com exclusividade,* tendo em vista certos fatores de tributação:

10.1.1 os estados e os municípios, em relação apenas aos impostos que lhes foram atribuídos na partilha constitucional;

10.1.2 a União, em relação: aos impostos lhe foram atribuídos naquela partilha; aos empréstimos compulsórios; e, às chamadas contribuições parafiscais ou especiais, de intervenção no domínio econômico e nos interesses da previdência social ou de categorias profissionais (inciso I do § 2º do art. 21 da E.C. nº 1, de 1969, transcrito no item 5 deste estudo);

10.2 *sem exclusividade* tendo em vista a denominação do tributo, mas com exclusividade tendo em vista:

10.2.1 a entidade responsável pelo benefício que obra pública determinar para o contribuinte, poderá cobrar contribuição de melhoria;

10.2.2 a entidade que preste ou ofereça serviço público ou exerça o poder de polícia, poderá cobrar taxa.

Pois bem, esse rigor no exercício do poder de tributar só é excepcionado de duas maneiras:

10.3 porque à União se atribuiu a possibilidade de instituir impostos de guerra (extraordinários), que podem, ou não, estar compreendidos em sua competência tributária (art. 22 da E.C. nº 1/69); e,

10.4 também, porque a ela se atribuiu uma competência dita "residual", para instituir impostos não compreendidos na competência dos estados e dos municípios (§ 5º do art. 18 e § 1º do art. 21 da E.C. nº 1, de 1969. Assim mesmo, em dois dispositivos distintos).

11. Dessa forma, o empréstimo forçado só é legítimo, em qualquer caso e com base em qualquer fator de incidência, se instituído em razão de guerra ou de sua iminência, quando seria assemelhado ao imposto de guerra, cuja instituição jamais acarreta o vício constitucional da invasão de competência. Portanto, nenhum limite existe para a União ao se utilizar do instituto com base no que dispõe o inciso I do art. 15 do CTN. Entretanto, se as bases de instituições tributárias, identificadas como empréstimos forçados, forem as dos incisos II e III do mesmo dispositivo legal, há de se ajustar o fator de incidência a um dos que tenham sido atribuídos à União, constitucionalmente.

12. No esforço para identificar o fator de incidência do "recolhimento compulsório" com o novo dado jurídico aqui apontado, estávamos pendendo para um enquadramento que agora, depois de ler o ótimo artigo de Jayme Alípio de Barros, denominado "Recolhimento restituível ou empréstimo compulsório" (*Folha de S. Paulo* de 19.1.1977, fl. 3), queremos repudiar.

13. Certo é que já tínhamos descartado a possibilidade de a União ter exercido a competência para tributar os serviços de transportes, visto como essa competência está restringida a operações intermunicipais e o "recolhi-

mento" não distingue entre o transporte desse tipo e o municipal, alcançando qualquer dos dois.

14. Também, por ser genérica ao extremo a competência residual e, por isso mesmo, dever-se dar preferência a possível enquadramento em competência atribuída de forma expressa, não achamos que o exercício fosse de tal atribuição constitucional.

15. Tínhamos tendido a qualificar o empréstimo como tributo parafiscal ou especial de intervenção no domínio econômico, porém esbarramos no fato deste ser o que na nomenclatura de Geraldo Ataliba é denominado de "tributo vinculado" (a um procedimento da entidade tributante) e o empréstimo, tal como posto, independer de qualquer procedimento da entidade tributante dirigida ao contribuinte, sendo, por isso, tributo "não-vinculado".

16. Certo está Jayme Alípio de Barros, visto como se está diante de um tributo que incide sobre o "consumo de combustíveis líquidos" (inciso VIII do art. 21 da Constituição, na redação da E.C. nº 1, de 1969). Portanto, a União atuou dentro de sua exclusiva competência.

17. Acontece, todavia, que a Constituição proíbe que dois tributos recaiam sobre tal fator de incidência, como se lê na continuação do inciso VIII do art. 21 da E.C. nº 1/69:

"...imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações (de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo, observamos), excluída a incidência de outro tributo sobre elas."

Diante disso, temos aí uma criação inconstitucional.

18. É quase certo que será alegado que a União, tal como poderia se utilizar do simples aumento do imposto sobre combustíveis, preferiu a utilização do empréstimo compulsório. Acontece que não o fez, criando outro tributo e se tivesse simplesmente aumentado o imposto, também seria inconstitucional exigir o tributo neste exercício financeiro (1977).

19. Como tributo, o empréstimo compulsório há de observar o que dita o § 29 do art. 153 da Constituição, ou seja, há de observar os dois princípios constitucionais ali impressos.

19.1 o da *legalidade* — isto é, há de decorrer de lei ou de decreto-lei, este autorizado de forma expressa, em matéria tributária, pelo inciso II do art. 55 da E.C. nº 1, de 1969; e,

19.2 o da *anualidade* ou, como outros chamam impropriamente, da *anterioridade,* ou seja, decorrer, a instituição, de ato legislativo vigente antes do início do exercício financeiro de cobrança.

Sobre esses assuntos, convém estender maiores considerações.

20. De início, porque há respeitável corrente doutrinária que se opõe à conclusão de que o decreto-lei sirva para instituir ou aumentar tributo (Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e outros), diga-se que os argumentos em posição à possibilidade constitucional expressamente referida (subitem 19.2) não chegam a convencer.

21. Diz-se que o § 29 do art. 153 da E.C. nº 1, de 1969, refere que a instituição e majoração de tributos é matéria exclusiva de *lei* e que, por isso, não seria lícito concluir que também o decreto-lei possua idêntica força criativa. Acontece, porém, que tudo o mais, na ordem jurídica nacional, é matéria designadamente dita *de lei* ("Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de *lei*" — § 2º do art. 153 de E.C. nº 1, de 1969) e, por isso, válida a alegação da doutrina, o decreto-lei não seria ato capaz de instituir não só o tributo mas, isto sim, qualquer norma jurídica de substância, ou seja, não seria eficiente para obrigar a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

22. Acontece que, a todo o instante, o constituinte não deveria, como não fez, repetir "lei ou decreto-lei" para referir o que fosse matéria legislativa na ordem constitucional. Utilizou-se de forma mais racional: ditando que o decreto-lei se equipara à lei (art. 46 da E.C. nº 1/1969) e ditando os casos em que cabe a utilização do decreto-lei (art. 55, idem), em toda a Carta Magna não precisaria mais se referir a tal instrumento legislativo, bastando-lhe citar a *lei* e sabendo-se que falava também do *decreto-lei.*

23. De sorte que a doutrina pode se opor à prática, porém, apenas como crítica à formulação constitucional, que também achamos que não é a ideal. No mais, numa discussão de *lege data,* a argumentação utilizada não convence.

24. Quanto ao princípio da anualidade, ou *vacatio legis* constitucional, pelo qual uma lei tributária só tem eficácia no exercício seguinte ao da sua vigência, este deve ser observado quando se institui ou majora certos tributos, como o imposto sobre combustíveis, uma vez que, do princípio em questão, somente estão excluídos: os tributos de importação e exportação e os impostos de transporte, sobre produtos industrializados e de guerra (final do § 29 do art. 153 da E.C. nº 1, de 1969). Assim, o empréstimo em que se traduz o recolhimento compulsório aqui analisado não poderá ser cobrado no corrente exercício financeiro, sob pena de violação de norma constitucional:

25. Em resumo:

25.1 o recolhimento compulsório, por suas características de se constituir em "prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitui sanção

de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (art. 3º do CTN) e por ter prevista em lei a restituição do total arrecadado e as condições dessa restituição (parágrafo do art. 15 do CTN), se traduz num tributo ou em figura constitucionalmente equiparada a tributo, denominada "empréstimo compulsório";

25.2 conforme é exigido constitucionalmente, o empréstimo compulsório instituído observa as exigências superiores para a sua imposição. Assim:

25.2.1 sua exigência está calcada em um de três motivos ("conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo") definidos em lei complementar (art. 15 do CTN), justificadores da imposição de empréstimos compulsórios;

25.2.2 a imposição é da União, única entidade tributante interna que pode impor empréstimos compulsórios;

25.2.3 a base em que está decalcada a sua incidência (consumo de combustíveis líquidos), encontra-se na esfera de competência da União;

25.2.4 o princípio da legalidade foi observado;

25.3 entretanto, tratando-se de um segundo tributo sobre combustíveis já tributados, a fórmula legal viola o disposto no final do inciso VIII do art. 21 da E.C. nº 1, de 1969; e, finalmente,

25.4 a pretendida cobrança no exercício financeiro de 1977, o mesmo em que foi editado o diploma legal instituidor do tributo, também representa uma inconstitucionalidade.