

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E A COVID-19: ANÁLISE JURÍDICA DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 112/2020

Vitor Santos Andrade¹

1. INTRODUÇÃO

No dia 26 de fevereiro de 2020 as autoridades brasileiras registraram o primeiro caso de Covid-19 no país. Menos de um mês depois, em 12 de março, um paciente de São Paulo morreu, aos 57 anos, em decorrência de complicações devido à doença. Este foi o primeiro óbito registrado por conta do coronavírus no Brasil. Um dia antes desse registro, em 11 de março, a Organização Mundial da Saúde (OMS) caracterizou como pandemia a propagação da doença causada pelo novo tipo de vírus. Naquele dia, o mundo tinha registrado 118 mil casos em 114 países, com 4,2 mortes (OPAS, 2020).

No Brasil, até a finalização deste artigo, o Ministério da Saúde² tinha registrado quase 10,1 milhões de casos da doença e aproximadamente 246 mil mortes. Esses óbitos colocaram o país na segunda posição do ranking das nações onde mais foram registradas vítimas fatais em decorrência da Covid-19. De acordo com o levantamento³ realizado pela Johns Hopkins University, o Brasil fica atrás apenas dos Estados Unidos em quantidade de mortos, país onde foram registradas mais de 497 mil mortes.

Diante desse cenário de pandemia, com reflexos sociais e econômicos, o Congresso Nacional aprovou o Decreto Legislativo de número 6, em 20 de março de 2020. O decreto foi resultado de uma solicitação feita pelo presidente da República, Jair Bolsonaro (sem partido). Na mensagem que solicitou a decretação do estado de calamidade, o chefe do Executivo Federal destacou o dispêndio financeiro que era necessário para conter a propagação do vírus e para auxiliar a população.⁴ Segundo Monitoramento dos Gastos da União com Combate à Covid-19⁵, realizado pelo Tesouro Nacional, até o final de 2020, o Estado Brasileiro tinha gasto mais de R\$ 524 bilhões de uma previsão de investimento de R\$ 604,7 bilhões no enfrentamento à doença e seus prejuízos sociais. O maior investimento da União até então foi com o Auxílio Emergencial a Pessoas em Situação de Vulnerabilidade Social, com previsão de gasto na casa dos R\$ 322 bilhões.

Tendo como justificativa o desequilíbrio nas contas públicas, pelo menos dois projetos de leis complementares foram propostos na Câmara de Deputados Federais com o objetivo de instituir empréstimos compulsórios cujo valor arrecadado deveria ser destinado para atender às despesas urgentes decorrentes da situação de calamidade pública relacionada ao coronavírus. O primeiro foi proposto pelo deputado federal Wellington Barreto (PL/PB). Conforme o artigo 2º deste Projeto de Lei Complementar (PLP) 34, de 2020, “ficam sujeitas ao empréstimo compulsório as pessoas jurídicas domiciliadas no país com patrimônio líquido igual ou superior a R\$1.000.000.000 (um

¹ Jornalista, pós-graduado em Comunicação Estratégica e Gestão de Marcas pela Universidade Federal da Bahia (UFBA) e graduando em Direito na Faculdade de Direito da UFBA. E-mail: santosandrade.vitor@gmail.com.

² Os números relativos à doença usados neste trabalho serão os computados pelo Ministério da Saúde. A pasta federal criou o seguinte site onde é possível visualizar as atualizações dos números da doença no país: <https://covid.saude.gov.br/>.

³ Tal classificação pode ser acompanhada pelo site: <https://coronavirus.jhu.edu/map.html>

⁴ Naquele momento, segundo o documento enviado ao Congresso, já tinha havido a abertura de crédito extraordinário na Lei Orçamentária Anual no importe de mais de R\$ 5 bilhões, conforme Medida Provisória nº 924, de 13 de março de 2020, destinado a conter a Covid-19.

⁵ Para ter acesso a dados atualizados, basta ir ao site: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-monitoramentos-dos-gastos-com-covid-19>

bilhão de reais)”. Como é possível perceber, esta proposta focava apenas nas pessoas jurídicas como sujeito ativo da relação tributária.

O segundo PLP, de número 112/2020, de autoria do deputado Celso Sabino (PSDB/PA), é mais amplo, atinge as pessoas físicas e jurídicas, portadoras de grandes fortunas⁶. É sobre este projeto que este artigo vai se debruçar. Visa-se com este trabalho analisar o PLP em face do que impõe a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional (CTN), bem como aspectos doutrinários e jurisprudenciais, para a instituição de empréstimos compulsórios. Optou-se por este projeto pois abrange uma gama maior de sujeitos ativos e pretende-se analisar a espécie tributária em questão, a possibilidade de taxar as grandes fortunas e ter isso como fato gerador.

Cabe destacar que este trabalho objetiva focar nos aspectos jurídicos da implantação deste empréstimo compulsório e não se busca tangenciar a questão econômica. Ou seja, o foco é analisar juridicamente este instituto tributário e não discorrer sobre a questão de os contribuintes terem ou não capacidade econômica de custear tal empréstimo.

2. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ENQUANTO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

O artigo 146, III, a, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), delegou à lei complementar a definição de tributo e suas espécies. É essa definição que se encontra no art. 3º, da Lei 5.172⁷, de 25 de outubro 1966, o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

A importância dessa definição decorre da necessidade de saber quando a cobrança de um valor pelo Estado deve adotar o Regime Jurídico Tributário e, com isso, obedecer aos princípios, regras e diretrizes próprios de tal ramo do direito.

A partir do que discorre a CF/88, no capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, é possível extrair ditames diferenciadores de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório⁸. Cada um desses tributos obedece a regulações próprias dentro do Regime Tributário, o que não quer dizer que não tenha que seguir regras comuns (PAULSEN, 2020).

Não há critérios certos ou errados para a discriminação de cada uma dessas espécies. A distinção leva em consideração três aspectos:

- 1 – Vinculação à uma atividade estatal
- 2 – Destinação legalmente estabelecida do valor arrecadado
- 3 – Restituição do valor pago pelo contribuinte

⁶ Para ter acesso ao interior teor do PLP bem como da tramitação, acesse o seguinte link: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2250676>.

⁷ Esta lei entrou em vigor, originalmente, antes da CF/88, com status de Lei Ordinária e foi recepcionada pela atual Constituição com caráter de Lei Complementar.

⁸ Em 1964, a partir de decisões anteriores, o Supremo Tribunal Federal (STF) instituiu a súmula 418 “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.” À época, entendia-se que o empréstimo seria uma espécie de contrato forçado, porém, com a evolução interpretativa do Direito, percebeu-se que o Direito Civil não concebe contratos que tenham uma relação forçada para quem mantém na relação. Portanto, antes mesmo da promulgação da constituição vigente e em razão do em Recurso Extraordinário 111.954/PR, de relatoria do Ministro Oscar Correa, o entendimento foi superado e o plenário decidiu pela perda de validade da súmula e compreensão de que o Empréstimo Compulsório seria um tributo.

Por uma pertinência temática e devido ao enquadramento, este trabalho vai tratar objetivamente das características próprias aos empréstimos compulsórios.

Diante do silêncio constitucional (PAULSEN, 2020), entende-se que o empréstimo compulsório pode estar vinculado ou não a uma atividade estatal, ou seja, o Estado poderá usar o valor arrecadado com uma atividade que ela mesma se dispuser a realizar ou que outra pessoa fizer. No entanto, a destinação do valor deve ser para as despesas que motivaram a instituição do tributo. Hugo de Brito Machado (2002) afirma que essa é uma forma de evitar o abuso de direito por parte do Estado e que um eventual desrespeito a esse preceito configuraria crime por parte da autoridade pública.

(A destinação legal) Evita que o evento invocado para a instituição do empréstimo seja mero pretexto, e os recursos arrecadados sejam a final destinados ao pagamento de outras despesas públicas.

A violação dessa regra da vinculação, com a utilização de recursos decorrentes de empréstimo compulsório para outros fins, poderá implicar crime de responsabilidade do Presidente da República e do Ministro de Estado correspondente. (p. 68)

Por fim, fala-se da característica que é exclusiva à essa espécie tributária, que é a restituição do valor pago. Por ser um “empréstimo” do contribuinte à União, o valor pago deverá ser restituído. Ainda Hugo de Brito Machado (2002) defende que essa devolução é uma característica essencial do empréstimo compulsório, e não a voluntariedade⁹.

O que é essencial para que se configure é na verdade o não ser uma transferência definitiva da coisa, bem ou direito, mas uma transferência temporária, na qual se faz presente, sempre, o dever de restituição. O entregar para, mais adiante, receber de volta, é que na verdade caracteriza o empréstimo, que pode ser voluntário, como geralmente é, ou forçado, como eventualmente pode ser. (p. 64)

Essa devolução deve ser em moeda¹⁰ e o prazo para isso acontecer deve estar explicitado na lei complementar que instituir o empréstimo compulsório, conforme determina o parágrafo único do art. 15 do CTN. A CF e o CTN são silentes na explicitação deste prazo, por isso, zelando pelo princípio da moralidade administrativa, o legislador deve ser razoável ao estabelecer esse período de devolução¹¹.

2.1 Empréstimo Compulsório da CF e no CTN

A CF/88 destina o artigo 148 para tratar do empréstimo compulsório.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁹ A obrigação surgida com o tributo é *ex lege*, isto é, independe da voluntariedade do contribuinte.

¹⁰ No RE 121336/CE, de 1992, o STF firmou entendimento que a forma de resgate do empréstimo compulsório tem de ser o mesmo que levou a instituição do tributo, ou seja, pecúnia, isto é, o resgate tem de ser feito mediante dinheiro

¹¹ Hugo Machado de Brito (2002) afirma que, como a não-restituição do empréstimo compulsório se tornou uma prática no país, conferindo o caráter de tributo à tal cobrança é uma forma aplicar as garantias tributárias, oferecendo, dessa forma, uma proteção para o contribuinte.

Pelo caput se observa que apenas a União tem competência para a instituição de tal espécie tributária, e aqui impera a indelegabilidade de competência. Outra restrição que impõe tal dispositivo constitucional é que os empréstimos compulsórios devem ser instituídos por meio de lei complementar, isto é, segue o princípio da legalidade qualificada (MACHADO, 2002).

Os incisos I e II do dispositivo delimitam as hipóteses que podem motivar a instituição do empréstimo. Essas causas são específicas e excepcionais para casos que não encontrem, dentro do orçamento, um lastro legal com fito de cobrir esses tipos de despesas. Portanto, são causas taxativas.

Primeiro, o empréstimo compulsório deve atender às despesas extraordinárias geradas por uma calamidade pública ou guerra externa, isto é, com outro país. Por ser uma despesa extraordinária, a CF/88 excepciona o princípio da anterioridade, positivado no artigo 150, III, da Carta Magna, nos casos do empréstimo compulsório devido à calamidade pública e à guerra externa. Ou seja, a cobrança e arrecadação pode ocorrer no mesmo exercício financeiro¹² em que for instituído o tributo.

Hugo de Brito Machado (2002), destaca a importância da instituição de tal espécie em momentos excepcionais:

Em se tratando de calamidade pública o fato se faz público e notório, e evidente a necessidade de realizar gastos para minimizar as suas consequências. Em se tratando de guerra externa, ou de sua iminência, pode haver necessidade de reforço do poderio militar do País, seja em armamento, seja em pessoal.

Esses gastos são urgentes. Não podem esperar pelo ano seguinte e por isto mesmo o empréstimo compulsório destinado a atendê-los não se submete ao princípio da anterioridade. (p. 67)

O inciso II descreve outra hipótese de instituição de empréstimo: investimento público urgente em função de um interesse nacional para tal gasto. Neste caso, deve-se obedecer ao princípio da anterioridade. Paulo de Barros Carvalho (2013) explica que essa “urgência” que o dispositivo constitucional menciona seria entendida como uma necessidade de esse investimento ocorrer imediatamente no exercício seguinte ao da instituição da espécie tributária.

O que a CF/88 fez foi associar os preceitos dos incisos I e II do artigo 15 do Código Tributário Nacional (CTN) no seu primeiro inciso do artigo 148 e acrescentar a hipótese do investimento público urgente no segundo inciso. O CTN prevê ainda uma terceira hipótese de instituição do empréstimo compulsório: “III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.”. Porém, tal possibilidade não foi incluída na CF/88 e, portanto, não foi recepcionada¹³.

Como é possível notar, o fator principal para a instituição de um empréstimo compulsório é a necessidade (SHOUERI, 2019). Não há que se tratar de tal espécie tributária sem que haja uma situação a que faça com que o Estado dispense dinheiro para sua gerência, ou seja, sem que haja uma situação a partir da qual o poder público necessite de recursos. No caso do EC, a Constituição não designou a materialidade, o fundamento

¹² O artigo 34, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que define normas do direito financeiro, define que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”, isto é, cada exercício inicia no dia 1º de janeiro e finaliza no dia 31 de dezembro.

¹³ O projeto de lei complementar (PLP) 443/17, de autoria do deputado Mauro Mariani (PMDB/SC), chegou a tramitar na Câmara dos Deputados Federais com o objetivo de revogar o inciso III, do art. 15, do CTN. Porém, tal proposta foi arquivada. O status pode ser conferido pelo site: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2161971>.

de riqueza que leva à tributação. O constituinte deu maior importância à justificação que pode levar à instituição do tributo.

3. IMPOSTO SOBRE GRANDE FORTUNAS (IGF)

Primeiramente, é preciso destacar que empréstimo compulsório e imposto sobre grandes fortunas são duas espécies tributárias distintas, com características e regimes tributários próprios. Em relação ao projeto de lei complementar em análise, o deputado autor da proposta usou como fato gerador do empréstimo compulsório a titularidade de grande fortuna, conforme é possível verificar no artigo 2^a, do PLP 112/2020. No entanto, faz-se necessário tratar um pouco sobre esse tipo de imposto para entender sobre a noção de “justiça tributária” e como seus princípios podem ajudar a justificar a imposição de um empréstimo compulsório para tentar equilibrar as contas públicas.

O artigo 16 do CTN de 1966 define “impostos” como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Diferentemente dos empréstimos compulsórios, o valor arrecadado com os impostos não deve ter uma destinação específica¹⁴, salvo casos previstos na própria constituição. E essa quantia não é restituível.

No que tange ao imposto sobre grandes fortunas, é por meio de lei complementar que o constituinte originário delegou a instituição de tal espécie. De acordo com o inciso VII, do artigo 153, da CF/88, somente à União compete instituir tal espécie. Por ser uma norma constitucional de eficácia limitada¹⁵, desde a promulgação da atual Carta Magna, o Congresso Nacional ainda não aprovou tal lei e, conseqüentemente, o imposto sobre grandes fortunas ainda não pode ser empregado em âmbito nacional¹⁶.

O fato gerador desse tributo é a posse de grandes fortunas, adotando, portanto, um critério de base econômica. O legislador constitucional foi omissivo na definição de qual valor deve-se ser essa fortuna e em que momento se considera ocorrido o fato gerador. Também diante do silêncio constitucional, entende-se que podem ser sujeitos passivos da tributação pessoas físicas e jurídicas.

O economista Thomas Piketty (2014) defende uma tributação mundial sobre a riqueza como uma das formas de controlar o capitalismo e mitigar a intensa desigualdade social. Para isso, ele propõe a instituição de um imposto mundial e progressivo sobre o capital (mesmo tendo consciência que isso beira a um pensamento utópico).

O papel principal do imposto sobre o capital não é financiar o Estado social, mas regular o capitalismo. O objetivo é evitar uma espiral desigualadora sem fim e uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais, além de possibilitar um controle eficaz das crises financeiras e bancárias. (p.504)

¹⁴ No ano de 2000, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional 31 que alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos criavam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Dentre eles, instituiu o artigo 80 que, no seu inciso III, vinculou o produto da arrecadação do imposto sobre grandes fortunas à composição do Fundo. Mesmo não tendo surtido efeito prático (a determinação constitucional teve vigência expirada em 2010), já que o IGF não foi instituído, essa vinculação pode ser entendida como uma descaracterização de tal espécie, já que essa foi uma vinculação implementada pelo legislador derivado.

¹⁵ Segundo a classificação de José Afonso da Silva, normas de eficácia limitadas são aquelas que “dependem de uma intervenção legislativa para incidirem, porque o constituinte, por qualquer motivo, não lhes emprestou normatividade suficiente para isso” (CUNHA, 2019, p. 156).

¹⁶ Um levantamento feito por Laura de Oliveira Mello Figueiredo para a dissertação de mestrado (2019) revelou que desde 1989 começaram a serem propostas leis complementares com objetivo de instituir tal espécie tributária. Neste período, já foram apresentadas 23 propostas de lei complementares.

A ideia de requerer contribuições proporcionais dos cidadãos levando em consideração sua capacidade econômica é uma noção associada à ideia de justiça fiscal. Ou seja, busca-se implementar uma justiça que seja distributiva, o que significa dizer que fazer uma distribuição equânime da carga tributária entre os contribuintes (SHOUERI, 2019). Para isso, usa-se princípios e garantias fundamentais como forma de promover essa justiça por meios dos tributos.

4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COM RELAÇÃO DIRETA COM O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Não há um rol explícito na CF/88 de quais são os princípios que regem completamente o Direito Tributário Brasileiro (PAULSEN, 2020). Pelo fato de a Constituição ser entendida como um sistema, é preciso que todos os ramos jurídicos sejam interpretados a partir do que pressupõe a Carta Magna.

O artigo 150, da CF/88, menciona regras e princípios que são interpretados como limitações ao poder de tributar.

No art. 150 há garantias que constituem inequivocamente regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e interesses em questão. (PAULSEN, 2020, p. 75)

Pretende-se, neste tópico, discorrer, de maneira sucinta, sobre cinco princípios e regras que tenham pertinência direta com a espécie tributária que é o foco deste trabalho: empréstimo compulsório. Os quatro primeiros estão no artigo 150 da Constituição, enquanto o último está positivado no artigo 145.

4.1 Legalidade Tributária (art. 150, I, CF/88)

A Legalidade é um conceito corolário do Estado Democrático de Direito, positivado na CF/88 (art. 5º, II), segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa determinação é ampla e geral, uma verdadeira garantia para o cidadão, que carrega consigo características como a segurança jurídica e a previsibilidade.

O inciso I, do art. 150, determina que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Para Diego Bomfim (2014), essa legalidade tributária é uma representação de uma regra constitucional, já que não dá vazão a exceções.

A legalidade tributária encerra regra objetiva, clara e inafastável de que todos os tributos só podem ser criados ou majorados por lei, não havendo espaço para considerações acerca de eventuais *peculiaridades*, *excepcionalidade* ou *urgências* para seu afastamento. Trata-se, então, de uma norma jurídica, destacada como uma regra, encerrando consequências definitivas, não passíveis de quaisquer espécies de ponderação”. (BOMFIM, p. 217, 218, grifo próprio)

A doutrina (CARVALHO, 2019; COÊLHO, 2020) avança ainda mais nesta discussão e alega que, no âmbito tributário, essa legalidade deve ser estrita. A legalidade estrita é mais específica e determina que a lei deve conter todos os elementos da hipótese de incidência e suas consequências, o que vincula o Poder Público. Como explicitou Diego Bomfim (2014), a Estrita Legalidade Tributária determina que “todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, obrigatoriamente, devem estar previstos em lei editada pelo Poder Legislativo” (2014, p. 119).

Portanto, conforme visto anteriormente, para instituição de um empréstimo compulsório, ou qualquer outra espécie tributária, é necessário a promulgação de leis, sejam ela ordinárias ou complementares, como estabelecem os incisos II e III, do art. 59, da CF/88, respectivamente, que passem pelos processos legislativos próprios.

O constituinte originário reservou explicitamente às leis complementares a competência para regular diversos temas. Essa declaração pode ser vista em dispositivos constitucionais como o artigo 146, que trata de conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais Direito Tributário.

Tal imposição ocorreu com a instituição dos empréstimos compulsórios. A CF/88 determina que somente a União poderá instituí-lo por meio de leis complementares. Somente por meio de leis complementares a União poderá instituir esta espécie tributária, conforme determina o artigo 148, da CF/88, citado anteriormente neste artigo. Logo, para a aprovação de um empréstimo compulsório será preciso uma vontade legislativa qualificada, isto é, uma decisão favorável da maioria absoluta dos parlamentares que compõem as casas legislativas do Congresso Nacional. No caso do Senado, é preciso a aprovação de, no mínimo, 41 senadores. Em relação à Câmara, pelo menos 257 deputados federais devem aprovar o projeto.

4.2 Isonomia Tributária (art. 150, II, CF/88)

Outra garantia fundamental e bastante cara ao Direito Tributário é o da igualdade. O caput do art. 5º, da CF/88, determina que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Antes de adentrar na seara tributária, é necessário fazer uma distinção dentro deste preceito constitucional. Com o intuito de aproximar o direito da noção de justiça, como pontuado anteriormente, essa igualdade é entendida de duas formas: igualdade na lei e igualdade perante a lei (CUNHA, 2019; PAULSEN, 2020).

A primeira interpretação diz respeito à necessidade de que todos respeitem à lei, e esta deve vigorar para todos, ou seja, o legislador não pode discriminar arbitrariamente. Essa igualdade substancial “significa que não pode haver distinções que não sejam autorizadas pela Constituição” (CUNHA, 2019, p. 608). Em se tratando da igualdade perante à lei, ou a igualdade formal, a lei deverá ser aplicada para todos, independente dos efeitos desiguais que possa vir a produzir.

A exigência de igualdade decorre do princípio constitucional da igualdade, que é um postulado básico da democracia, pois significa que todos merecem as mesmas oportunidades, sendo defeso qualquer tipo de privilégio e perseguição. O princípio em tela interdita tratamento desigual às pessoas iguais e tratamento desigual às pessoas desiguais. (CUNHA, 2019, p. 607)

É a partir desta distinção que se deve interpretar o termo “em situação equivalente”, presente no inciso II, do artigo 150, também da Constituição Federal, quando trata sobre as vedações e limites ao poder de tributar.

(É vedado) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988)

O termo “equivalente” não foi escolhido arbitrariamente. A equivalência pressupõe uma relação, ou seja, há uma comparação (SHOUERI, 2019). Essa distinção deve levar em consideração aspectos como razoabilidade, proporcionalidade, adequação e a finalidade

da diferenciação (PAULSEN, 2020), com isso, é possível atingir à uma justiça tributária a partir de um tratamento isonômico entre os contribuintes.

Quando um legislador propõe uma espécie tributária como o empréstimo compulsório, tendo como fato gerador a titularidade de grandes fortunas, como é o caso a espécie em discussão neste trabalho, ele visa usar dessa igualdade substancial. Ao entender que quem possui grandes fortunas tem aptidão para emprestar dinheiro à União em detrimento dos menos abastados, financeiramente falando, o parlamentar trata de maneira desigual os contribuintes, mas de maneira igual aqueles que estão no mesmo campo de equivalência patrimonial. Essa interpretação só se reforça quando ele usa da técnica da progressividade (art. 5º, do PLP 112/2020) para estabelecer alíquotas graduais como forma de incidência do tributo.

4.3 Anterioridade (art. 150, III, CF/88)

O princípio da anterioridade tributária, consagrado pelo inciso III do art. 150, da CF/88, é garantia de o cidadão ter previsibilidade, ou seja, o conhecimento antecipado de algum tributo que possa vir a ser cobrado ou sua majoração. (BOMFIM, 2014; PAULSEN, 2020)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

Por esta garantia, a lei instituidora dos tributos só poderá surtir efeitos no exercício financeiro seguinte à sua promulgação.

Pelo texto constitucional vigente pode-se extrair três tipos de anterioridade:

(1) anterioridade de exercício financeiro (150, III, a): a lei que institui o tributo deve ser publicada no exercício anterior ao da produção dos efeitos;

(2) anterioridade nonagesimal (150, III, b): a lei que cria o tributo só surtirá efeito após 90 dias da sua publicação;

(3) anterioridade mínima (150, III, b): incluída pela Emenda Constitucional 42, de 2003, estabelece uma concatenação das outras anterioridades, isto é, o tributo só poderá ser cobrado caso a lei instituidora tenha sido publicada no exercício anterior e deve-se respeitar os 90 dias para a cobrança.

O legislador originário previu algumas exceções a esse princípio, positivadas nos seguintes dispositivos constitucionais: arts. 150, §1º; 177, §4º; 195, §6º. Dentre elas, conforme mencionado no tópico 2.1 deste artigo, o empréstimo compulsório previsto no inciso II, do artigo 148, somente quando instituído “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”.

4.4 Não confisco (art. 150, IV, CF/88)

Ainda no art. 150 da Constituição, o inciso IV impede o uso dos tributos como forma de confisco. Esta garantia coíbe que o legislador use a exação de maneira exorbitante e sem critérios objetivos, o que acaba impedindo a subsistência básica do

contribuinte, já que a cobrança estatal acaba consumindo a renda e o patrimônio do cidadão (COELHO, 2020).

Essa é uma limitação que atinge todas as espécies tributárias. A vedação ao confisco é um princípio que tem relação com ditames da Constituição como o direito à propriedade (arts. 5º, caput, e 170, II), da livre iniciativa (arts. 1º, IV e 170, caput) e o livre exercício de toda e qualquer atividade econômica (art. 170, parágrafo único).

Reforçando essa limitação, na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIn) de número 2.551/2003, o então ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Celso de Mello tratou sobre esse tema e reafirmou a vedação ao confisco:

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado”. (ADIn 2.551-MC-QO, rel. Min. Celso de Mello, j. 2-4-2003, Plenário, *DJ* 20-4-2006).

Ainda no mesmo julgado, o ministro destaca que o Estado deve usar da proporcionalidade ao instituir um tributo. Isso porque a CF/88 não delimitou qual seria alíquota máxima a partir da qual passa a ser uma tributação abusiva.

4.5 Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88)

Um dos objetivos fundamentais da República brasileira é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88). Tem-se visto no decorrer deste trabalho que o Direito Tributário é um ramo pautado pela noção de justiça fiscal, criando dispositivos que promovam a solidariedade e equidade. Um dos princípios constitucionais tributários que é um pilar desta noção de justiça da tributação é a capacidade contributiva.

Este princípio preceitua que o Estado adote uma política fiscal de cobrança dos tributos tendo como base a capacidade econômica do cidadão em contribuir. Ou seja, quem tem mais, contribui em maior parte com o erário. Esse é um desdobramento do princípio da isonomia (MAZZA, 2019), já que se visa tratar os desiguais diante das suas desigualdades.

Na Constituição vigente (1988), esse princípio está positivado no §1º, do art. 145: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Por uma questão de pertinência temática, não há de se discorrer sobre todo o dispositivo acima que se associa à capacidade contributiva. Primeiramente, é preciso focar na questão de o legislador originário optar por restringir, expressamente, tal garantia apenas à espécie imposto.

É majoritário na doutrina (COELHO, 2020; PAULSEN, 2019; SHOUOERI, 2019) e jurisprudência que este princípio não se restringe apenas aos impostos. Ele pode ser aplicado a todas as espécies tributárias de acordo com as especificações de cada uma. Há uma certa divergência sobre a aplicação de tal garantia às espécies não vinculadas,

como as taxas, já que se torna impossível a aplicação da progressividade das alíquotas. No entanto, há entendimentos doutrinários que defendem a ampla aplicação:

Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio). (CÔELHO, 2020, p. 131)

Em mesmo caminho interpretativo, de aplicação plena, no julgamento do RE 406.955/2010, o STF firmou o entendimento no sentido de que a capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos.

Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. (RE 406.955/2010 Ag R, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011).

Diante dessa amplitude de aplicação¹⁷, capacidade contributiva pode-se apresentar de diversas formas (PAULSEN, 2019), como imunidades, isenções e progressividade. Esta última técnica é a usada no projeto de lei que institui o empréstimo compulsório em estudo. No artigo 5º, do PLP 112/2020, o deputado federal Celso Sabino (PSDB/PA), propõe que seja usada uma alíquota progressiva, que aumenta, gradualmente, com o avançar da base de cálculo¹⁸.

Art. 5º O tributo incidirá de forma progressiva com as seguintes alíquotas:

I – 1% (um por cento), aplicada sobre a parcela da base de cálculo de valor entre R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) até R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II – 2% (dois por cento), aplicada sobre a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) até R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais);

III – 3% (três por cento), aplicada sobre a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

Parágrafo único. O montante do imposto devido é a soma das parcelas determinadas nos incisos I a III do caput deste artigo.

5. O PLP 112/2020 E SUA VIABILIDADE JURÍDICA

¹⁷ Há autores, como Velloso (2010), que não defendem a aplicação do princípio da capacidade tributária às taxas e contribuições de melhoria. “Ao desempenhar a função de critério de graduação, contudo, (a capacidade tributária) tem um âmbito mais restrito, pois se aplica exclusivamente aos impostos, empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, e não a todos os tributos, como certos juristas defendem ao recepcionar cega e acriticamente as lições da doutrina alemã e italiana. Aos demais tributos, devem ser aplicados critérios distintos, adequados às suas peculiaridades” (p. 181).

¹⁸ Há, no caso em questão, uma progressividade gradual, ou seja, que se dá “mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto na alíquota inferior. (PAULSEN, 2020, p. 79).

Toda a digressão feita até este momento foi para contextualizar teórica e juridicamente o Projeto de Lei Complementar 112, de 2020 (PLP 112/202), apresentado no dia 24 de abril de 2020, na Câmara dos Deputados Federais, pelo parlamentar Celso Sabino, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), que propunha o empréstimo compulsório incidente sobre grandes fortunas. Essa análise será feita de duas formas. Na primeira, há de se verificar a legalidade da proposta por meio da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), em seguida, se verificará os requisitos para a instituição de uma Empréstimo Compulsório.

5.1 Regra Matriz de Incidência Tributária

Conforme apontado no tópico 4.1 deste artigo, um dos preceitos fundamentais do Direito Tributário é a legalidade. Para ser implementado, o tributo deve estar de acordo com o que determina o artigo 3º, do CTN, que trata da tipicidade tributária, bem como com as regras e princípios constitucionais.

Uma forma de verificar a legalidade da norma tributária é fazendo uma análise da norma instituidora por meio da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Este é um método analítico estrutural criado pela doutrina para averiguar aspectos básicos de uma norma tributária instituidora de tributos. Paulo Barros de Carvalho (2019) descreve amplamente sobre a regra-matriz e destaca a importância dessa “estrutura lógica”:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. (BARROS, 2019, p. 235)

Esta perspectiva metodológica prevê critérios antecedentes e consequentes de incidência da hipótese, isto é, determina quais critérios devem estar presentes na norma tributária para que o fato que ocorre possa dar vazão à cobrança. Os antecedentes, a hipótese, são critérios que descrevem um fato que se poderá impor uma cobrança. A consequência é o nascimento da relação jurídica tributária e prescreve como deve ser essa cobrança. Em resumo, pela regra-matriz de incidência tributária quando o fato atende aos critérios da hipótese de incidência (antecedente) sobre ele deverá recair os efeitos jurídicos previstos no consequente.

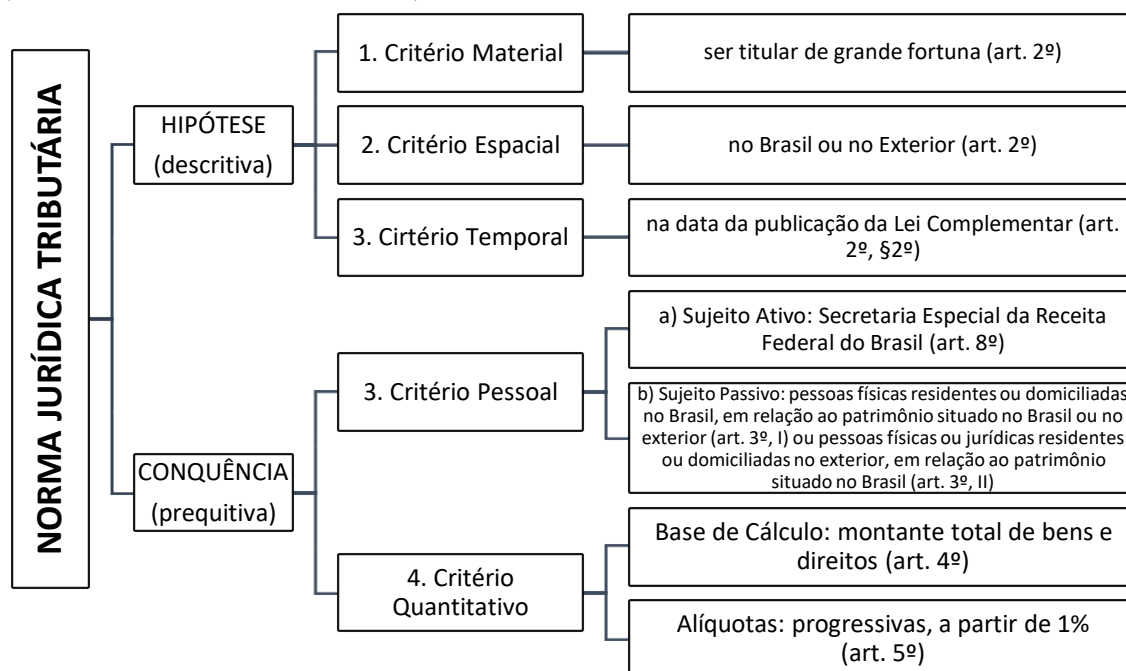
A hipótese é repartida em três critérios: material, espacial e temporal. O primeiro diz respeito à essência do fato, geralmente é um verbo e seu complemento, por exemplo, “ser proprietário de veículo automotor”, no caso do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). O critério espacial é o local onde o fato deve ocorrer para se incidir o tributo. O critério temporal diz respeito ao momento em que o fato gerador ocorre.

Na consequência, estão prescritos dois critérios: pessoal e quantitativo. O primeiro diz respeito aos sujeitos da relação jurídica tributária e se subdivide em dois: ativo e passivo. O sujeito ativo¹⁹ é aquele que está apto a cobrar pelo tributo. O sujeito passivo é o contribuinte, que realiza o fato sobre o qual dá vazão à cobrança.

Por fim, o critério quantitativo está relacionado ao valor que é devido. Por ele, analisa-se a presença da base de cálculo e da alíquota que será usada na exação.

¹⁹ Para Paulo de Barros (2019), esse sujeito ativo pode ser pessoas jurídicas públicas ou privadas. Ele defende ainda que até mesmo pessoas físicas possam ocupar o polo ativo da relação jurídica tributária.

A partir dessa regra-matriz, irá se decompor esquematicamente²⁰ o PLP 112/202 para verificar a viabilidade legal da espécie tributária. Cabe destacar que esta regra-matriz analisa a norma tributária em abstrato, não levando em consideração as especificidades (tal análise far-se-á mais adiante).



A partir dessa análise formal, verifica-se que o legislador previu todos os aspectos que atendam aos critérios na Regra-Matriz de incidência tributária. Ele não deixou lacunas ou vácuos, o que torna o PLP apto legalmente a se tornar uma norma tributária.

5.2 Análise substancial do tributo proposto: empréstimo compulsório incidente sobre grandes fortunas

Após a validação legal, pretende-se analisar neste momento a viabilidade da norma enquanto um empréstimo compulsório. Para isso, vai-se resgatar conceitos, princípios e teorias já mencionadas neste trabalho. Primeiramente, cabe lembrar onde empréstimo compulsório (EC) está positivado. Conforme visto anteriormente, o EC está previsto no art. 148, da CF/88, e no art. 15, do CTN. Não há uma lei ordinária que regulamente tal espécie tributária. Portanto, a análise terá como base esses dois dispositivos, bem como as garantias e aspectos doutrinários.

Primeiramente, é preciso analisar a competência para se instituir tal exação. A Constituição delimita que somente a União tem competência para implantar, por meio de lei complementar, os empréstimos como tributos. Portanto, cabe ao Congresso Nacional aprovar a lei que impõe a cobrança. Conforme o art. 61, da CF/88, um dos legitimados a propor uma lei complementar são os membros das casas legislativas nacionais. Portanto, neste primeiro ponto, o PLP 112/2020 está condizente com o preceituado nos quesitos: competência tributária e fonte legal.

Das duas possibilidades constitucionais que motivam a exação²¹, o legislador em questão optou por justificar sua proposta como sendo a “necessidade de atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública”, prevista no inciso I, do art. 148, da CF/88. Neste ponto precisa-se discorrer sobre dois aspectos: a noção de

²⁰ O esquema usado terá como exemplo o proposto por Paulo de Barros Carvalho (2019).

²¹ O constituinte originário determinou o critério da finalidade para a instituição dos empréstimos compulsórios.

calamidade pública e a necessidade de um decreto, como marco, para reconhecer essa situação atípica.

O inciso IV, do art. 2º, do decreto 7.257, de 2010, assinado pelo então presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, que regulamenta a Lei 12.340²², do mesmo ano, e tratava do Sistema Nacional de Defesa Civil (SINDEC), conceitua estado de calamidade pública como a “situação anormal, provocada por desastres, causando danos e prejuízos que impliquem o comprometimento substancial da capacidade de resposta do poder público do ente atingido”. O mesmo artigo, no inciso II, traz o seguinte conceito para “desastre”: “resultado de eventos adversos, naturais ou provocados pelo homem sobre um ecossistema vulnerável, causando danos humanos, materiais ou ambientais e consequentes prejuízos econômicos e sociais”²³.

Como é possível constatar, pela norma positivada, a calamidade pública é um estado de anormalidade que põe em risco o equilíbrio social. Paulo de Barros Carvalho (2013) defende que a calamidade pública aqui posta não se restringe apenas aos eventos naturais, mas também qualquer ocorrência que ponha em risco o equilíbrio da sociedade.

O decreto de Estado de Calamidade tem uma função, preponderantemente, financeira (NOVO, 2020), já que, após a sua aprovação, o ente tem liberdade para efetuar gastos e contratações. A Lei Complementar 101, de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no seu art. 65, autoriza, em casos de Estado de Calamidade Pública, a suspensão da contagem dos prazos de controle para adequação e recondução das despesas de pessoal (arts. 23 e 70) e dos limites do endividamento (art. 31) e do atingimento das metas de resultados fiscais e da utilização do mecanismo da limitação de empenho (art. 9º).

Devido à pandemia de Covid-19, percebe-se a situação de desordem social nas finanças públicas e com danos humanos e sociais. Somente a União tinha previsão de gasto em decorrência da doença em mais de R\$ 574 bilhões. Aliado ao dispêndio financeiro atípico, há as perdas com a economia, além, claro, das mortes. Todos esses danos consubstanciam uma motivação para o decreto de calamidade pública.

Na situação atual, serão necessários bilhões de reais a mais para gastos com a saúde pública: investimento em leitos, respiradores, insumos, mais médicos, transportes e UTIs. Concomitantemente a isto, as empresas estão suspendendo suas atividades, o que contribui para uma menor geração de renda e tributos. Em resumo: os gastos vão aumentar, a receita e a tributação diminuirão e um grande déficit será gerado. (NOVO, 2020)

Para tentar arrefecer a situação financeira da União, o Congresso Nacional decretou Estado de Calamidade Pública, no dia 20 de março de 2020. No primeiro artigo do decreto, há o reconhecimento e o objetivo de tal disposição:

Art. 1º Fica reconhecida, exclusivamente para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, notadamente para as dispensas do atingimento dos resultados fiscais previstos no art. 2º da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, e da limitação de empenho de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, com efeitos até 31 de

²² Esta lei foi alterada pela 12.608, de 10 de abril de 2012, que passou a instituir a Política Nacional de Proteção e Defesa Civil (PNPDEC), dispor sobre o Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil (SINPDEC) e o Conselho Nacional de Proteção e Defesa Civil (CONPDEC).

²³ A CF/88 não traz uma noção sobre o tema, apenas pontua em quais situações a calamidade pública pode ser o fator motivador de uma decisão do executivo. Pela Lei 12.608, de 2012, há uma competência comum entre os entes federados para a decretação de Estado de Calamidade (arts. 6º, VII; 7º, VII; 8º, VI).

dezembro de 2020, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. (BRASIL, 2020)

Como é perceptível pela redação do artigo, o decreto atinge exclusivamente a LRF. Com isso, foi dado um aval ao governo para descumprir, até 31 de dezembro de 2020, a meta fiscal e liberar mais recursos para o combate à Covid-19. Esta foi a primeira vez que o Brasil decretou estado de calamidade pública desde que a LRF entrou em vigor (MIGALHAS, 2020).

Mesmo tendo o vernáculo “exclusivo” no caput, é totalmente apropriado que tal decreto também sirva como possibilidade jurídica para instituição do empréstimo compulsório enquanto tributo. Como tratado anteriormente, a Constituição Federal, no seu art. 148, permite que em casos de calamidade pública o governante crie tal exação. Portanto, fazendo uma interpretação constitucional, defende-se que este decreto também serve como marco para a instituição de tal espécie tributária.

Ainda em decorrência da situação extraordinária devido à calamidade pública, a Constituição autoriza a cobrança do empréstimo compulsório no mesmo exercício financeiro, ou seja, no mesmo ano civil em que o tributo for instituído, excetuando, dessa forma, os princípios da anterioridade de exercício financeiro e nonagesimal. Logo, é possível o início da arrecadação do valor ainda no ano de promulgação, como pretendido pelo parágrafo único do art. 6º da proposta, o pagamento do tributo deveria ser feito até o “primeiro dia útil do mês de julho de 2020, podendo ser parcelado em até seis vezes”.

Em relação ao valor cobrado, é preciso focar em dois pontos: na quantia que será exigida de cada contribuinte e na destinação. O constituinte originário foi omissivo em relação ao limite do valor cobrado dos empréstimos compulsórios, bem como quem seriam os sujeitos ativos da relação tributária. Então, pode-se analisar esta questão a partir de uma interpretação principiológica. Para isso, deve-se levar em consideração duas garantias do Direito Tributário: a questão de que o tributo não será usado como confisco (art. 150, IV, CF/88), que, por sua vez, está associado à noção de capacidade contributiva, que, conforme visto no tópico 4.5 deste artigo, não está apenas associado ao imposto, conforme expressamente determina o art. 145, §1º, CF/88.

Pelo não confisco, a União não pode usar alíquotas que, incidentes sobre uma base de cálculo, promovam uma oneração excessiva ou abusiva. No PLP em estudo, o parlamentar usou de alíquotas progressivas de 1%, 2% e 3%, sobre parcelas determinadas, ou seja, ele propõe alíquotas graduais. Pelo parágrafo único do art. 5º, do PLP 112/2020, “o montante do imposto (sic) devido é a soma dessas parcelas”.

O limite objetivo sobre a porcentagem de valor cobrado em decorrência de tributos é um tema ainda de muita discussão na jurisprudência nos tribunais superiores. No Supremo Tribunal Federal imperam decisões no sentido de que a aferição da abusividade sobre a cobrança depende do caso concreto.

Por força da vedação ao confisco, o gravame que se reveste do poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide será tido como inconstitucional. (...) É inequívoco que o efeito de confisco deve ser um conceito aberto para comportar a relativização dos referenciais com os quais o princípio lida. É absolutamente natural que o dimensionamento do gravame revele, em concreto, consequências distintas, conforme o porte do contribuinte que sofre o encargo. O fato de o princípio possuir um conteúdo difuso demanda um certo nível de correlação com o caso concreto. Como não há um limite objetivo, é inevitável verificar concretamente o quanto invasivo foi o encargo para o contribuinte nos

diversos casos. (AGA 727.872, Relator Roberto Barroso, Primeira Turma, em 28/04/2015)

Portanto, não há como se verificar, neste momento, em tese, antes da produção dos efeitos do tributo, um caráter confiscatório. No entanto, cabe uma razoabilidade na fixação das alíquotas e da forma de cobrança para não se haver uma apropriação indevida pelo Estado.

Cabe pontuar que, ao se propor um tributo desta natureza e com o objetivo que se pretende (“atender às despesas extraordinárias decorrentes da calamidade pública”), é preciso adotar alíquotas que garantam uma arrecadação satisfatória no sentido de que confira eficácia de tal exação. O Brasil é um dos países com maior concentração de renda do mundo²⁴. Segundo a justificação da proposta, o empréstimo, na maneira que é desenhado, vai atingir 0,1% dos contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. O que significa que poucos cidadãos têm muito dinheiro. Logo, a cobrança de tal empréstimo compulsório, tendo como base de cálculo inicial o valor de R\$ 20 milhões, não vai atingir um alto número de cidadãos.

Diante dessa concentração de riqueza, e com o agravamento devido aos prejuízos da pandemia, é salutar que o deputado autor do projeto tenha optado por adotar como fato gerador do tributo a titularidade de grande fortuna. Aliado a isso, com a adoção de alíquotas progressivas, ele optou por cobrar mais de quem possui mais para custear o erário, portanto, zelando pela capacidade contributiva. Dessa forma, essa preocupação com a Justiça Tributária neste cenário de infortúnio financeiro é uma maneira coerente com o cenário econômico de se propor o tributo.

Ainda para garantir razão a este tributo, como o Estado o exige devido uma necessidade, a aplicação do valor arrecadado deve estar vinculada à despesa que justificou o empréstimo compulsório. Cabe recordar que esta espécie tributária pode ou não ser vinculada, mas, assim como as taxas e as contribuições gerais, a destinação deve estar expressa na lei que o instituir. No PLP em questão, verifica-se tal requisito no caput do primeiro artigo:

Art. 1º Fica instituído para o ano-calendário de 2020, nos termos do inciso I do art. 148 da Constituição Federal, Empréstimo Compulsório devido pelas pessoas físicas e jurídicas de que trata o art. 3º desta Lei Complementar, para *atender a despesas extraordinárias decorrentes da calamidade pública* de que trata o Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020.

É conveniente destacar novamente que as despesas extraordinárias são aquelas imprevisíveis e urgentes. Entende-se aqui que o valor arrecadado deverá subsidiar os créditos necessários, conforme preceitua o §3º, do art. 167, da CF/88²⁵.

Há de se tratar agora da restituição, característica única dentre as espécies previstas no Direito Tributário Brasileiro, presente apenas nos empréstimos compulsórios. A restituição é uma garantia do cidadão. O constituinte originário, novamente, se manteve silente em relação à forma como deve ocorrer a devolução. Coube ao CTN, regular, no parágrafo único do art. 15, essa determinação: “A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei” (BRASIL, 1966). No PLP, o art. 10 explicitou que a devolução iniciaria a partir do ano-calendário 2024, “ao longo dos 4 (quatro) anos

²⁴ Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a partir da dados de Índice de Gini, o Brasil é o nono mais desigual do mundo segundo o Banco Mundial. (SÍNTESE..., 2020)

²⁵ § 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62. (BRASIL, 1988)

subsequentes, conforme definido em regulamento próprio por ato do Poder Executivo”. O projeto ainda assegura que deverá ocorrer a correção monetária, mas não a incidência de juros. A CF/88 e o CTN não preveem correção monetária ou incidência de juros para a restituição.

Por fim, há de se pontuar um equívoco na redação do projeto de lei complementar. Em três momentos, o parlamentar usa o termo “imposto” se referindo ao “empréstimo compulsório”. Este é um erro que pode alterar ou distorcer o regime legal que incida sobre o tributo. Portanto, cabe um alerta sobre esse uso indevido do termo no decorrer da peça.

6. CONCLUSÃO

É notável os prejuízos advindos com a pandemia da Covid-19. São danos sociais, financeiros e, mais impactantes, vidas ceifadas. Em relação à economia, que é ponto focal deste trabalho, segundo estimativa da Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia, devido à doença, as contas públicas em 2020 devem ter um déficit de R\$ 895,8 bilhões (ROMBO..., 2020). Este valor refere-se às contas do setor público consolidado, ou seja, engloba a União, os estados, os municípios e as empresas estatais.

Diante da situação atípica, é salutar que a União e os entes federados busquem alternativas legais para tentar equilibrar as contas públicas, bem como atender às necessidades sociais. Porém, isso deve ser feito com racionalidade. Ao propor um tributo como o empréstimo compulsório, que tem como fato gerador a titularidade de grandes fortunas, vê-se que o legislador infraconstitucional em questão teve sobriedade para não sobrecarregar os menos afortunados, que estão ainda mais debilitados financeiramente por conta da crise econômica.

Pelo art. 3º, I, da CF/88, a solidariedade é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Usar o critério da capacidade contributiva como forma de selecionar os cidadãos mais aptos a contribuir com o erário neste momento de extrema necessidade é usar da justiça fiscal como forma de reforçar a solidariedade social.

No entanto, é preciso que o Poder Legislativo dialogue com o Executivo em busca de como operacionalizar tal espécie tributária. Antes disso, é preciso haver discussões em busca de alternativas à exação. A imposição de um tributo, ou seja, aumentar o gasto dos cidadãos, num momento em que a economia está combalida, é uma hipótese a se pensar em casos extremos.

Some-se a esta questão a dificuldade na fiscalização e determinação de quem é o sujeito ativo que será cobrado. Saber-se quais cidadãos têm a grande fortuna quando no momento da ocorrência do fato gerador (na data de publicação da lei complementar) é um desafio. Aliado a isso, existe a questão sobre o valor a ser cobrado. O caráter confiscatório do tributo é definido no caso concreto, o que acarretaria aumento das demandas judiciais sobre a tributação.

Conforme visto neste trabalho, o percurso teórico, doutrinário e jurisprudencial para a instituição de um empréstimo compulsório é complexo. Aliado a isso, há interesses políticos, portanto, extra jurídicos, que balizam tal decisão. Talvez este seja um dos motivos para até o momento, pós democratização e promulgação da atual constituição, nunca ter se instituído tal espécie, bem como a permanência da omissão estatal no que tange à implementação do imposto sobre grandes fortunas, conforme prevista no inciso VII, do art. 153, da CF/88.

Até o momento da finalização deste trabalho, em fevereiro de 2021, o PLP 112, de 2020, não tinha alterado seu status original, de abril de 2020. Permanecia como apresentado à Mesa Diretora da Câmara dos Deputados Federais e nem sequer tinha sido discutido no plenário.

Referências:

ANDRADE, José Maria Arruda de; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. **Precisamos de um empréstimo compulsório para combater a pandemia?** Conjur, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-19/precisamos-emprestimo-compulsorio-combater-pandemia>>. Acesso em: nov. 2020.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 305, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: nov. 2020.

_____. **Decreto Legislativo nº 6**, de 20 de março de 2020. Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020. Brasília, DF: Primeiro Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm>. Acesso em: nov. 2016.

_____. **Decreto nº 7.257**, de 4 de agosto de 2010. Regulamenta a Medida Provisória no 494 de 2 de julho de 2010, para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil - SINDEC, sobre o reconhecimento de situação de emergência e estado de calamidade pública, sobre as transferências de recursos para ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e reconstrução nas áreas atingidas por desastre, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7257.htm>. Acesso em: dez. 2020.

_____. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: nov. 2020.

_____. **Lei nº 13.797**, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm>. Acesso em: dez. 2020.

_____. **Lei nº 12.608**, de 10 de abril de 2012. Institui a Política Nacional de Proteção e Defesa Civil - PNPDEC; dispõe sobre o Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil - SINPDEC e o Conselho Nacional de Proteção e Defesa Civil – CONPDEC. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112608.htm>. Acesso em: dez. 2020.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: nov. 2020.

_____. **Mensagem nº 93**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 53-A, p. 1, 18 mar. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os empréstimos compulsórios**. In.: Revista dialética de direito tributário. nº 79. São Paulo: Dialética, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30a ed., Saraiva Jur, São Paulo: 2019.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONGRESSO aprova estado de calamidade pública. Migalhas, 20 de mar. de 2020. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/quentes/322271/congresso-aprova-estado-de-calamidade-publica>>. Acesso em: nov. 2020.

FIGUEIREDO, Laura de Oliveira Mello. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**: reflexões acerca dos limites ao poder de tributar do estado e o dever fundamental de pagar tributos. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, PUC/RS. Porto Alegre, p. 161, 2019.

MONITORAMENTO dos Gastos da União com Combate à COVID-19. Tesouro Nacional, Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-monitoramentos-dos-gastos-com-covid-19>>. Acesso em: nov. 2020.

NOVO, Benigno Núñez. **Estado de calamidade pública**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 11 maio 2020. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/coluna/3072/estado-de-calamidade-pblica>>. Acesso em: 04 dez 2020.

OMS afirma que COVID-19 é agora caracterizada como pandemia. OPAS, 11 de mar. De 2020. Disponível em: <https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-covid-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812>. Acesso em: nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2012.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. 669p.

ROMBO em 2020 pode ser de R\$ 895,8 bilhões, diz secretário de Fazenda. Agência Senado, 28 de set. 2020. Disponível em: <
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/09/28/gastos-com-covid-19-chegam-a-r-607-bilhoes-diz-secretario-da-fazenda>>. Acesso em: dez. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 9ª Ed, São Paulo, 2019.

SÍNTESE de Indicadores Sociais: em 2019, proporção de pobres cai para 24,7% e extrema pobreza se mantém em 6,5% da população. Agência IBGE Notícias, 12 de novembro de 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/29431-sintese-de-indicadores-sociais-em-2019-proporcao-de-pobres-cai-para-24-7-e-extrema-pobreza-se-mantem-em-6-5-da-populacao>. Acesso em: dez. 2020.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.