

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
Nº 89.04.15046-9/RS

Relator: O Exmo. Sr. Juiz Gilson Dipp

Apelante: Ministério Público Federal

Apelado: Paulo Reni da Rosa

Advogado: Dr. Mauro Vianey Soares

Julgamento: 13.12.1989

Publicação: 21.03.1990

EMENTA

1. Direito Constitucional. Direito Tributário.
2. Empréstimo compulsório sobre veículos (Dec.-Lei nº 2.288/86).
3. Incidência sobre transações de bens de mercado, a evidenciar inconstitucional invasão de competência por identificação com o ICM. Devolução mediante contas do FND, a descaracterizar o tipo por ausência de restituição na mesma espécie pela qual exigido. Embora travestido de empréstimo forçado, tem a natureza de verdadeiro imposto, instituído com base na competência residual da União e sujeito aos princípios constitucionais tributários.
4. Inconstitucionalidade do art. 10 do Dec.-Lei nº 2.288/86 reconhecida e declarada.

ACÓRDÃO

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

o Egrégio Plenário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.288, de 23.07.86, na forma do relatório e notas taquigráficas que ficam fazendo parte do presente julgado.

Custas como de lei.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 1989.

Juiz *Eli Goraieb*, Presidente. Juiz *Gilson Dipp*, Relator.

RELATÓRIO

O Exmo. Sr. Juiz Gilson Dipp: Trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Senhor Delegado da Receita Federal em Porto Alegre (RS), por alegada violação do direito líquido e certo de receber veículo para emplacamento sem o pagamento do empréstimo compulsório instituído pelo Dec.-Lei nº 2.288/86.

Levado o feito a julgamento, a Terceira Turma deste Tribunal, na sessão de 30.05.89, após relatado, acolhendo questão de ordem, por unanimidade, decidiu remeter o processo ao Plenário, por tratar-se de relevante questão de inconstitucionalidade (fls. 219).

A Procuradoria da República opinou pela inconstitucionalidade do mencionado empréstimo compulsório (fls. 221-223).

Vieram os autos a julgamento na primeira sessão.

É o relatório.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Gilson Dipp: Versam os autos sobre matéria já pacificada no âmbito do extinto Tribunal Federal de Recursos. O douto representante da Procuradoria da República, em sua manifestação de fls. 221-223, assim se expressou:

“A questão já havia sido dirimida pelo então Egrégio Tribunal de Recursos, que proclamou a inconstitucionalidade da aludida exigência, segundo se depreende dos pronunciamentos abaixo colacionados:

a) Arguição de Inconstitucionalidade na AMS nº 116.582-DF – Relator Ministro Pedro Acioli – Tribunal Pleno – Sessão em 13.10.88 – DJ de 05.12.88:

‘EMENTA – TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE VEÍCULOS. Decreto-Lei 2.288/86. Princípios constitucionais. Operações mercantis. Invasão de competência. Restituição.

I - A inconstitucionalidade da exação em comento está espelhada em sua incidência sobre a transação de bens de mercado, o que apresenta identidade com o ICM, de competência estadual. Cristalina a invasão de competência, vedada pelo texto constitucional.

II - Em se tratando de mútuo compulsório, exigível em dinheiro, a sua devolução obriga-se a ser em espécie, e não mediante contas do FND, o que descaracteriza a figura do empréstimo.

III - Disfarçado em empréstimo, trata-se na realidade de autêntico imposto, porquanto, ao ser instituído, foi feito com base na competência residual da União. Imposto porque tem fato gerador (aquisição de veículo) independente de atuação estatal, relativa ao contribuinte (adquirente do veículo), a base de cálculo (valor da operação) e momento de incidência (ato de aquisição). Por ser imposto, obriga-se à obediência dos princípios constitucionais tributários.

IV - Declarada a inconstitucionalidade do artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.288/86. Improvimento do recurso de apelação e da remessa oficial.”

Esse aresto orientou a decisão de inúmeros casos julgados naquela Corte.

Diante da evidência da inconstitucionalidade ora sob apreciação, entendo dispensáveis quaisquer outras considerações sobre o *Thema decidendum*.

Em face do exposto, reconheço e declaro a inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.288, de 23.07.86.

Custas *ex lege*.

É o meu voto.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Sílvio Dobrowolski: Em rápido exame, verifico, destacadamente, as arguições via de regra oferecidas no sentido da inconstitucionalidade do empréstimo compulsório de que se cuida.

1 A questão da anterioridade da norma instituidora

1.1 A natureza jurídica dos empréstimos compulsórios

As pretensões a identificar os empréstimos compulsórios a tributos, antes da Emenda nº 18 à Constituição de 1946, foram repelidas pelo Supremo Tribunal Federal, cujo entendimento foi sumulado sob o nº 418, nos termos seguintes: “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia

autorização orçamentária”.

A visão tributarista foi objeto de minuciosa refutação no voto proferido pelo Ministro Vítor Nunes Leal, por ocasião do julgamento do RMS nº 11.252, PR, constante da Revista de Direito Administrativo, 80:172/93.

Na sistemática constitucional de 1967, a identificação foi sustentada com os mesmos argumentos da época anterior mais os de constarem os empréstimos no capítulo da Lei Maior concernente ao Sistema Tributário e de submetê-los o art. 21, § 2º, II, da norma fundamental positiva ao regime jurídico tributário. A essa compreensão aderiu a Corte Suprema, no Recurso Extraordinário nº 111.954-3-PR, afirmando que a Súmula 418 perdeu validade em face do artigo 21, § 2º, II, da Constituição Federal.

A inclusão de um instituto jurídico em determinada parte de uma Lei não tem o poder de transformar a natureza daquele. Admitiu-o o próprio legislador constituinte ao colocar os empréstimos compulsórios no capítulo dentro do Sistema Tributário e, em seguida, ao declará-los subordinados aos preceitos legais sobre tributos (art. 21, § 2º, II, da Constituição). Em verdade, se ditos empréstimos se transfigurassem em tributos, por motivo do lugar ocupado na Constituição, por que repetir o óbvio de estarem submetidos à normatividade tributária? Tratar-se-ia de regra desnecessária, e é certo que na lei não se encontram palavras inúteis.

O outro argumento também se volta contra quem o utiliza: exatamente por que não são tributos, a Constituição equipara empréstimos compulsórios a essas receitas derivadas. Assim o entendeu o Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a AMS nº 71.555, GB:

“A circunstância de se aplicarem aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário, *ut* artigo 21, § 2º, II, da Constituição, não é suficiente a torná-los tributos; antes, ao contrário, a disposição evidencia que sua natureza não é tributária.” (DJU, 15.12.75, p. 9.399)

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no RE 111.954-3-PR.

1.2 Diferenças substanciais entre empréstimos compulsórios e tributos

A essas sumárias ponderações cumpre acrescentar serem diversos

os fundamentos de empréstimos compulsórios e de tributos, bem como diferentes os destinos de seus produtos.

Ao Estado, por força do *jus imperii*, cabe impor encargos aos cidadãos, entre os quais o de exigir destes, a título de mútuo, quantias em dinheiro. Cuida-se de imposição diversa daquelas feitas com base no poder de tributar, inclusive em razão da circunstância de não se integrar o montante percebido ao patrimônio estatal, por estar sujeito à posterior devolução aos mutuantes. As importâncias arrecadadas como tributos, ao contrário, tornam-se parte do erário público, em definitivo.

Por tudo isso, os empréstimos compulsórios não se confundem com as espécies tributárias, embora recebam equiparação, para tratamento legal, como se fossem tributos.

1.3 A exclusão dos empréstimos do princípio da anterioridade

Com respeito à questão da anterioridade, logra-se afastá-la, aplicando o princípio da imprescindível coerência lógica de qualquer ordenamento jurídico, ainda que se aceite a identificação dos empréstimos compulsórios aos tributos.

Se a Lei Magna, no artigo 18, parágrafo 3º, facultava à União Federal atender situações excepcionais com o recurso a empréstimos forçados, não poderia, concomitantemente, negar, em outro dispositivo, que se enfrentasse essa mesma excepcionalidade com a exigência do atendimento a lapso temporal capaz de inutilizar o meio concedido.

Casos anormais demandam, de regra, pronta medicina. Retardar-lhe a aplicação, em tais circunstâncias, costuma fazer inútil o remédio. Semelhante resultado não foi desejado, do ponto de vista lógico, pelo legislador constituinte, ao permitir a criação de empréstimos compulsórios para combater a conjuntura extraordinária.

Vem a talho de foice a consabida regra de hermenêutica da Constituição, de que quando esta “quer os fins, dá os meios”. Ou, na hipótese, como a Lei Maior permitia o recurso ao empréstimo compulsório para atender a circunstâncias imprevistas, de natureza grave, era justo compreendê-la excepcionando o princípio da anterioridade da lei.

Desse modo, a cláusula final do artigo 153, § 29, da Constituição de 1967 (EC nº 1/69), “e demais casos previstos nesta Constituição”, deve ser entendida como atingindo também aquelas hipóteses constitucionais

que não se coadunam com a instituição em ano anterior.

2 As violações ao princípio da legalidade

2.1 A possibilidade de instituição de empréstimos compulsórios por meio de decreto-lei

Tendo em conta a equiparação dos mútuos forçados aos tributos, impende admitir estenda-se àqueles o preceito constitucional de que devia ser instituído por lei. Consequentemente, era preciso aceitar a doutrina reiterada pelo Supremo Tribunal Federal, de calhar o decreto-lei para o mesmo fim, em face da equivalência entre ele e a lei no sistema legislativo brasileiro da Carta de 1967 (p.e.: RTJ, 106:1.218; 107:408; 62:819).

No magistério de Fábio Fanucchi (*Curso de direito tributário brasileiro*, 3. ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1975, v. 1, p. 135, n. 49), “o decreto-lei possui o mesmo efeito da lei de tributação” (cf. também RDA, 129:343-9).

Frente à sistemática da Constituição anterior, era forçoso afirmar que lei e decreto-lei configuravam lei em sentido formal, por se tratarem de atos normativos ordinários, feitos em colaboração pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Se assim não se entendesse, o texto do artigo 55, II, da Carta Maior de 1967, autorizando o Presidente da República a expedir decretos-leis com eficácia normativa, para posterior aprovação ou recusa do Congresso, restaria esvaziado.

Com efeito.

Norma é “um esquema ou modelo de organização e de conduta” (RE-ALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 93) “que enuncia um dever ser de forma objetiva e obrigatória” (*op. cit.*, p. 96). O art. 153, § 2º, da Constituição (e, a propósito de tributos, o § 29 desse dispositivo) preceituava não podia ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Desse modo, se a lei capaz de eficácia obrigatória não abrangesse os decretos-leis, estes nenhuma norma poderiam criar, o que seria desarrazoado, por inutilizar a permissão do artigo 55 da Carta Magna.

A interpretação constitucional deve ser harmonizadora, e não destrutiva. Na lição de Verdú (LUCAS VERDÚ, Pablo. *Curso de derecho político*.

Madrid: Tecnos, 1974. v. 2. p. 549), “*la Constitución ha de interpretarse como conjunto armónico, no contradictório, aunque la interpretación verbal e incluso la lógico-sistemática condujera a resultado extraño*” (ou, em tradução livre: “a Constituição deve ser interpretada como um conjunto harmônico, não contraditório, ainda que a interpretação literal e também a lógico-sistemática levassem a resultado estranho”).

É preciso afastar, por tudo isso, a exegese que destruía a força dos decretos-leis para afirmar servissem eles para produzir normas tributárias, inclusive para criar tributos ou espécies equiparadas.

3 Violação à reserva legal. Inocorrência

Os elementos quantificadores da hipótese de incidência para casos como o presente, relativo a veículo novo, foram corretamente expressos no Decreto-Lei nº 2.288, cit., pois seu artigo 11 dispõe:

“O valor do empréstimo é equivalente a:
(...) II - 30% do preço de aquisição de veículos novos (...).”

Base de cálculo e alíquota não restaram deferidas à normatividade de segundo grau.

4 A invasão da competência tributária estadual

Argumenta-se que, devendo observar-se, para os empréstimos compulsórios, as “disposições constitucionais relativas aos tributos” (Constituição de 1967, EC 1/69, art. 21, § 2º, II), era impossível à União Federal eleger, como fato gerador de mútuo obrigatório, hipótese de incidência pertencente à esfera de competência dos Estados-membros e dos Municípios. No empréstimo do DL 2.288, referente a automóveis, a alegativa é de ter sido invadida a esfera estadual, ao fazê-lo incidir sobre a circulação de mercadorias.

No entanto, a assertiva improcede. Não é a operação de circulação de mercadoria realizada por produtor, industrial ou comerciante, o fato gerador do empréstimo sob exame, mas a aquisição procedida por qualquer pessoa, no momento anterior à incorporação do patrimônio do adquirente.

Leiam-se, a propósito, os seguintes dispositivos do decreto-lei sob enfoque:

“Art. 10 (...) Parágrafo único. O empréstimo compulsório será exigido dos (...) adquirentes de automóveis de passeio e utilitários.”

“Art. 13. Nas alienações de automóveis de passeio e utilitários, o empréstimo será devido no momento da aquisição, antes do licenciamento ou da transferência da propriedade.”

Os trechos sublinhados informam serem distintas as hipóteses de exigência do empréstimo forçado (aquisição no momento antecedente à incorporação patrimonial, isto é, no instante da tradição) e do ICM (art. 23, II, da Constituição Federal anterior); confusão inexistente, doutra parte, com o imposto previsto no artigo 23, III, da Lei Maior, que recai sobre a propriedade de veículos automotores, situação distinta da tradição de automóvel adquirido.

5 Descaracterização do mútuo por haver restituição de coisa diferente. Mútuo público e mútuo de direito privado. Distinção fundamental

Declara o artigo 16 do Dec.-Lei nº 2.288 que “o empréstimo será resgatado no último dia do terceiro ano posterior ao seu recolhimento, efetuando-se o pagamento com quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento (...)”. Por isso, recebido em dinheiro e devolvido em títulos, estaria descaracterizado o mútuo, contrato em que é conatural a restituição “em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade” (C. Civil, art. 1.256).

Todavia, em relação ao mútuo do direito público, existe “a impossibilidade teórica de encarcerá-lo nos princípios tradicionais do contrato de mútuo” (Min. Vítor Nunes Leal, *in voto* no RMS nº 11.252, PR, RDA, 80:181). Em primeiro lugar, por sua natureza forçada, oposta ao civilístico preceito da autonomia da vontade; em segundo lugar, por não ser “muito usada a devolução em dinheiro do empréstimo compulsório” (TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 285).

Como não se trata de restituição de indébito, é possível a devolução em títulos. Essa é a tradição do nosso direito, cabendo enumerar os seguintes exemplos: Obrigações de guerra (DL nº 4.789, de 05.10.42); Ações da Petrobras (Lei nº 2.004, de 03.10.53); Obrigações da Eletrobrás (Lei nº 4.156, de 28.11.62); Certificado de equipamento (DLs nºs 6.224 e 6.225,

de 24.01.44); Obrigações do empréstimo de emergência (Lei n° 4.069, de 11.06.62); e Títulos de investimento (Lei n° 4.242, de 17.07.63).

Acerca dos empréstimos compulsórios, a lei complementar apenas impôs a necessidade de se estipularem as condições do resgate (CTN, artigo 15, parágrafo único), sem obrigar à devolução em dinheiro.

A irresignação nesta matéria provém da mentalidade do contratualismo ao estilo liberal, totalmente superado pelas realidades do Estado Social. A este compete tudo prevenir e prover na sociedade. Tem por missão velar pelos cidadãos, desde o berço até o túmulo, orientando-os para obterem o melhor rendimento de suas atividades. Para cumprir essas tarefas, o Estado absorveu enorme gama de faculdades, passando a dispor de todos os recursos da sociedade, com o fito de conduzi-los para a maior rentabilidade e multiplicar, com ela, os benefícios a seu cargo (JOUVENEL, Bertrand de. *El poder*. 2. ed. Madrid: Nacional, 1974. p. 447).

Nesse diapasão afina Gonella em sua obra clássica, como se vê nos trechos a seguir transcritos.

“Infine, concludendo la ricerca su alcuni momenti tipici del superamento del contrattualismo, notiamo che il sistema contrattualista é apparso come l’espressione giuridica di una determinata struttura della vita economica. Una vita economica lasciata all’impulso dell’arbitrio, comandata dalla legge della domanda e dell’offerta, sviluppata dalla concorrenza, concretata nella prassi liberistica.” (GONELLA, Guido. *La crisi del contrattualismo*. 2. ed. Milano: A. Giuffrè, 1959. p. 80)

“L’accentuata priorità del sociale sull’individuale costituisce uno degli aspetti più caratteristici della trasformazione del contrattualismo. Tale mutamento è in stretta connessione coll’accentuato progresso delle situazioni istituzionali. L’affermazione della socialità si oppone a quell’orientazione individualistica che caratterizzò le dottrine del contrattualismo.” (GONELLA, Guido. *op. cit.*, p. 75)

Traduzindo:

1º texto: “Afinal, concluindo a pesquisa sobre alguns momentos típicos do superamento do contratualismo, notamos que o sistema contratualista apareceu como a expressão jurídica de uma determinada estrutura da vida econômica. Uma vida econômica deixada sob o impulso do arbítrio, comandada pela lei da oferta e da procura, desenvolvida na livre concorrência, concretizada na praxe liberal.”

2º texto: “A acentuada prioridade do social sobre o individual constitui um dos aspectos mais característicos da transformação do contratualismo. Essa mudança está em estrita conexão com o acentuado progresso das situações institucionais. A afirmação da socialidade se opõe àquela orientação individualística que caracterizou a doutrina do contratualismo.”

6 O pretense direito adquirido dos associados a consórcios de automóveis contemplados antes da edição do DL nº 2.288 (23.07.86)

6.1 O problema

Os participantes de consórcios para aquisição de automóveis que foram contemplados antes da vigência do Dec.-Lei nº 2.288, mas receberam o veículo posteriormente, têm direito adquirido ao não recolhimento do empréstimo?

Em outras palavras, quando o mútuo compulsório foi instituído, o negócio jurídico referente ao veículo estava consumado, totalmente encerradas as relações entre os contratantes, e no patrimônio dos consorciados se integrara o domínio dos veículos, sem necessidade de satisfazer o empréstimo forçado?

6.2 O respeito ao direito adquirido em matéria tributária e nos empréstimos compulsórios por força da equiparação constitucional

Como ensina Ademar Ferreira, “o princípio constitucional do respeito ao direito adquirido estende-se, também, ao Direito Fiscal” (FERREIRA, Ademar. *Direito fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1961. p. 18).

O preceito foi agasalhado pelo Código Tributário Nacional, segundo se vê dos seus artigos 144 e 105, este último assim concebido: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja nos termos do artigo 116”.

Em suma, verificada a situação de fato, núcleo da hipótese de incidência, com todas as suas circunstâncias materiais, ou definitivamente constituída a situação jurídica indicada como fato gerador, descabe a aplicação de lei nova criadora ou modificadora de tributos para regular as consequências fiscais daquelas situações.

No magistério de Giuliani Fonrouge, forte em Flores Zavala,

“(a) a nova lei fiscal aplica-se às situações que se realizem após a sua vigência, não às anteriormente completadas; (b) pode gravar efeitos não produzidos de um fato tributável, ainda quando este houvesse ocorrido anteriormente, se o fato gerador da obrigação consiste nesses efeitos (...)” (FONROUGE, Giuliani. *Derecho financiero*. v. 1. 1976. p. 108, *apud* BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito intertemporal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 518)

É necessário, portanto, verificar se, para o tema sob enfoque, com o contrato de compra e venda do veículo automotor, se está em presença a uma situação integralmente completa ou se existem efeitos da avença possíveis de permitir a exigência estatal, sem quebra do preceito constitucional.

6.3 O contrato de compra e venda e a transmissão da propriedade

O contrato de compra e venda, no direito brasileiro, é consensual. Insere-se entre as *obligationes quae consensu contrahitur*. Perfeito e acabado no instante em que os contratantes prestam seu consentimento sobre a coisa e sobre o preço; no entanto, como anotou Teixeira de Freitas, “o contrato só de direitos pessoais é simplesmente um título justo para a aquisição do domínio, mas não o transfere sem que aceda à tradição.” (*apud* FERREIRA, Waldemar Martins. *Instituições de direito comercial*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1958. v. 3. t. 2. p. 391)

Na lição de Washington de Barros Monteiro (*Curso de direito civil: Direito das obrigações*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1959. v. 2. p. 98): “O nosso Código Civil, como já se acentuou, vinculou-se ao sistema jurídico alemão: sem a tradição ou a transcrição, não se opera a transferência do domínio”.

6.4 A tradição do veículo como núcleo do fato gerador do empréstimo compulsório. Inocorrência de retroatividade

Assim, se “o empréstimo será devido no momento da aquisição, antes do licenciamento ou da transferência da propriedade” (art. 13, *caput*, DL 2.288), é a tradição – ato que permite o licenciamento, porque efetiva a transmissão do domínio – o núcleo da hipótese de incidência de que se cuida. E sua eleição pela norma instituidora do mútuo compulsório, para lhe servir de base geradora, foi legítima, sem ofender direito adquirido.

Violação haveria caso o fato gerador fosse o contrato em si. Existindo, contudo, efeitos em aberto, qualquer um destes poderia ser escolhido para fundar a imposição.

Ocorre aí a aplicação imediata da lei nova, cuja distinção da retroatividade é, por vezes, dificultosa.

José de Oliveira Ascensão assinala esse aspecto:

“(…) é possível a retroatividade desde que se não ponha em causa a aquisição de

direitos. Pode-se pôr em causa o conteúdo destes, salvo os efeitos já consumados. Podem, portanto, pôr-se em causa efeitos não consumados, a não ser que estes estejam definidos por caso julgado. Nos casos normais, em que se atingem efeitos ainda em aberto, bem se pode duvidar se não há aplicação imediata em vez da aplicação retro-activa da lei.” (ASCENÇÃO, José de Oliveira. *O Direito: introdução e teoria geral*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1978. p. 435, n° 258)

Noutro passo, explicita o tormentoso problema, quanto aos contratos e seus efeitos:

“As obrigações derivadas de contrato são em princípio reguladas pela lei da data do contrato (...). Será necessário distinguir o direito contratualmente adquirido das meras expectativas de actuação, tendo-se fatalmente de defrontar as dificuldades próprias deste critério. De todo modo, os autores têm de reconhecer a existência de casos em que a lei nova tem de ser de aplicação imediata.” (ASCENÇÃO, J. de Oliveira, *op. cit.*, p. 444)

Essa lição coincide com a do clássico Roubier:

“L’effet immédiat de la loi doit être considéré comme la règle ordinaire. La loi nouvelle s’applique, dès sa promulgation, à tous les effets qui résulteront dans l’avenir de rapports juridiques nés ou à naître.”

Em língua nacional:

“O efeito imediato da lei deve ser considerado como a regra ordinária: a lei nova se aplica, desde a sua promulgação, para todos os efeitos que resultarem, no futuro, de relações jurídicas nascidas ou a nascer.” (ROUBIER, Paul. *Le droit transitoire*. 2. ed. Paris: Dalloz et Sirey, 1960. p. 10/11)

Resumidamente, para os efeitos futuros decorrentes de negócio jurídico, a lei nova incide, e também quando norma tributária. O Decreto-Lei n° 2.288 desmerece, no particular, a imputação de ofensa constitucional.

Em face do exposto, rejeito a inconstitucionalidade arguida.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz José Mörschbacher: Vistos os termos do Decreto-Lei n° 2.288, de 1986, a íntegra do acórdão do Tribunal Federal de Recursos, acolhedor da quase unanimidade das sentenças de primeiro grau proferidas no território nacional, pode-se facilmente depreender que a questão nodal centra-se no aspecto da irrestituibilidade, em moeda, do produto da arrecadação do Empréstimo Compulsório. É que, segundo disposto no artigo 16 do Decreto-Lei n° 2.288, de 1986, o pagamento

do resgate do compulsório se fará com “quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento”, criado pelo mesmo decreto-lei.

Tal circunstância, por si só, descaracteriza a figura constitucional do empréstimo compulsório, porquanto empréstimo de coisas fungíveis, diz o Código Civil, é mútuo, sendo o mutuário obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade (art. 1.256). E, adotado pelo texto constitucional determinado instituto, conceito ou forma de direito privado para expressar competência tributária, cessa a liberdade do legislador infraconstitucional para “deformar” tais conceitos, institutos ou formas, dando-lhes conteúdo ou alcance diversos. É a regra interpretativa do texto constitucional constante do artigo 110 do CTN.

Não sem alguma procedência, poder-se-á contra-argumentar dizendo que não se trata da figura do mútuo, do Código Civil, mas de empréstimo forçado, do direito público. Bem responde a essa colocação o culto Ministro Eduardo Ribeiro quando do julgamento da arguição de inconstitucionalidade na AMS nº 116.582-DR (RTFR-165/38), *verbis*:

“A palavra empréstimo, em dinheiro, referia-se sempre a contrato em que alguém transfere a outrem a posse de um bem, se coisa fungível, também a propriedade que lhe deve ser restituída após um certo tempo. Assim é no Direito Privado, trate-se de comodato ou de mútuo. De modo idêntico no Direito Público, quando se cuida dos empréstimos públicos de caráter facultativo.

Se na linguagem jurídica a palavra sempre teve esse sentido, não é diverso no empréstimo comum, como se verifica da consulta aos dicionários e resulta mesmo do conhecimento de todos.

Se assim é, não há como admitir-se que, no texto constitucional, pudesse ter acepção diversa. Nenhuma razão apresenta-se a justificar que a Constituição houvesse utilizado termo de significado corrente com a compreensão distinta da usual. E, o que é grave, retirando-lhe característica própria, de maneira a representar algo bastante diferente.”

Enfim, da figura jurídica propriamente dita, do mútuo, apenas difere no aspecto da compulsoriedade, restando íntegra e tranquila a obrigação de restituir, após determinado tempo, a mesma quantidade de moeda, com os encargos de lei. Ausente, na lei, a obrigação de restituir em moeda, não há se falar em empréstimo compulsório.

Por tais razões, descaracterizada a figura constitucional do empréstimo compulsório, restam despiciendas, na presente ação, outras questões dela

consequentes, como as de se saber se empréstimo compulsório é ou não tributo; se o texto constitucional acolhe uma ou duas modalidades de compulsório; se o compulsório se sujeita ou não aos princípios constitucionais tributários, em especial ao da anterioridade.

Desfigurada a exação como empréstimo compulsório, resta examinar-lhe a validade ou invalidade na condição de tributo. Dentro desse gênero, amolda-se inquestionavelmente à espécie do imposto, porquanto respectivo fato gerador – a aquisição de veículo automotor ou utilitário – não espelha qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte. Amolda-se, exatamente, à figura dos tributos não-vinculados, no dizer de Geraldo Ataliba, em sua conhecida Hipótese de Incidência Tributária, editada pela Revista dos Tribunais. Enfim, o decreto-lei erige em hipótese de incidência do compulsório fato significativo do inter-relacionamento econômico da sociedade, expresso através do negócio jurídico da “aquisição” (compra e venda), seja ela civil, seja ela comercial.

Ocorre que, na condição de imposto, não pode prosperar. Primeiramente, porque os textos constitucional e da lei complementar invocados foram no sentido de fundamentar a instituição de empréstimo compulsório, não sendo lícito convalidar-se a exação sob fundamentos outros, não questionados nem pretendidos. Mesmo que se pudesse convalidar a exação a título de imposto, tal seria juridicamente inviável, porquanto, afora os campos ditos privativos, de atuação da União Federal, resta-lhe o estreitíssimo campo econômico denominado residual, constante dos artigos 18, § 5º, e 21, § 1º, da Constituição então vigente. Em assim sendo, e até por expressa disposição constitucional, não pode a União Federal, através dos chamados “outros impostos”, não taxativamente enunciados, ferir campo econômico restrito à atuação dos chamados campos privativos dos Estados e dos Municípios, sob pena de invasão de competência tributária alheia.

A exação em apreço, ao deixar o decreto-lei expressa sua exigência “dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários” (art. 1º, parágrafo único), bem assim de que “Nas alienações de automóveis de passeio e utilitários, o empréstimo será devido no momento da aquisição (...)”, veio representar, na sua essência, invasão de campo econômico atribuído constitucionalmente aos Estados para criar e cobrar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A aquisição, contrapartida da alienação, constitui-se em uma das modalidades, senão a mais ampla, dentre as operações relativas à circulação de mercadorias, sujeitas ao imposto estadual, sob qualquer forma jurídica que ela se expresse, desde que destinada a impulsionar a circulação de mercadorias, da produção até o consumo, mediante agregação de valor. Não que a circulação deva ficar restrita a negócios jurídicos, como erroneamente tem-se afirmado. O sistema constitucional e da lei complementar relativo ao ICM abrange também outras operações de circulação, como a transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; ou seja, na expressão de Alcides Jorge Costa (ICM na Lei Complementar, Resenha, SP, 1978, p. 86/87): “a série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, de acordo com a sua natureza e finalidade, agregando-lhes valor em cada etapa desse percurso”. Na essência, o que interessa, há invasão da competência estadual, por sobrepor-se o compulsório, quando incide no comércio e na indústria, sobre as operações jurídicas tributadas pelo ICM.

Nas demais aquisições (ou alienações), que não as mercantis, embora pudesse, em tese, legitimar-se a tributação sem invasão de competência, é de se ter por inconstitucional a exigência, por ofensa à isonomia constitucional. No particular, é ilustrador o voto proferido pelo eminente Ministro Eduardo Ribeiro (RTFR-165/40):

“Poder-se-ia concluir que a inconstitucionalidade seria apenas parcial. Quando inexistente competência tributária dos Estados e Municípios, seria válida a instituição do imposto novo. Desse modo, incidiria nas vendas de veículos entre pessoas que não se dedicam habitualmente a essa atividade, mas não na que fosse realizada por comerciantes.

A solução, está-se a ver, conduz a resultado indesejável, se não mesmo absurdo. Haveria, na prática, maior tributação sobre veículo usado que sobre o novo, tornando aquele quase invendável, salvo com grandes prejuízos. Claro que o legislador jamais pretendeu fazer isso, e entendo mesmo que não o poderia fazer, por ferir outro princípio constitucional. Estaria tratando diferentemente situações fundamentalmente iguais, com ofensa à isonomia.”

Sintetizando:

a) a exação criada através do artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.288, de 23.07.86, não é a figura constitucional do empréstimo compulsório, porquanto não restituível na mesma espécie, a moeda;

b) resta seu enquadramento como tributo, mais precisamente como imposto, por se fazerem presentes os seus pressupostos conceituais;

c) não se legitima, porém, constitucionalmente como imposto:

c.a) porque seus fundamentos legitimadores não o foram para tanto;

c.b) dada a estreiteza do campo residual, onde poderia, em tese, localizar-se;

c.c) fundamentalmente, porque sua hipótese de incidência se confunde com a principal hipótese de incidência do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias, constituindo-se, por conseguinte, em invasão de competência estadual;

c.d) na pequena parte restante, onde a hipótese de incidência se coaduna com o campo residual da União, configura-se lesão ao princípio da isonomia constitucional.

Por tais razões, acolho a arguição para declarar inconstitucional o artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.288, de 23.07.86.

É como voto.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Osvaldo Alvarez: Senhor Presidente: Tenho em meu poder a Revista nº 165 do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, na qual, à página 23, consta ementa relativa à arguição de inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 116.583-DF, precisamente empréstimo compulsório sobre veículos, Decreto-Lei nº 2.288/86. Seria de todo fastidiosa e cansativa a leitura dos argumentos carreados por Suas Excelências, os Ministros do Egrégio Tribunal Federal de Recursos. Parece-me que todas as respostas às indagações e a quaisquer dúvidas relativas à matéria acham-se exaustivamente respondidas de folhas 24 a 53 desta Revista.

Dessa maneira, Senhor Presidente, entendo sumamente desnecessário reportar-me a argumentos, porquanto, com pequenas exceções, a questão ventilada está pacificada tanto no Juízo de 1º grau como no de 2ª Instância. Nessas circunstâncias, *voto com o Relator.*

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Paim Falcão: Como Juiz de 1º grau, reconheci a inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.288/86 tão só por um

motivo: o de violação ao princípio da anualidade, o que significava dizer que inconstitucional era a cobrança somente no exercício de 1986. No entanto, reviso esse posicionamento e submeto-me à corrente dominante para, calcando-me nos argumentos do eminente Juiz-Relator, Juiz Gilson Dipp, *reconhecer também a inconstitucionalidade do referido decreto.*

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Ari Pargendler: Senhor Presidente: A espécie deve ser decidida à luz da Constituição anterior, que previa duas espécies de empréstimos: os excepcionais e os especiais – os últimos sujeitos ao regime tributário. Por isso, como Juiz de 1º grau, identificando no caso uma hipótese de empréstimo compulsório, entendi que a exigência não estava sujeita ao princípio da anterioridade em relação ao exercício financeiro e decidi que era constitucionalmente válida. Ainda hoje mantenho o ponto de vista de que eram duas as espécies de empréstimos compulsórios. Agora, todavia, avaliando melhor a natureza da imposição, que pressupõe comutativamente, alterei meu posicionamento. Tudo porque o empréstimo, qualquer que seja, deve guardar uma correspondência com o valor mutuado. Não é indispensável que essa equivalência seja assegurada pelo mesmo meio de troca, como seja, a moeda corrente nacional. A Petrobras S.A. - Petróleo Brasileiro é, historicamente, um exemplo disso, porque foi capitalizada através de ações. Mas as ações têm uma substância, na medida em que, idealmente, representam frações do patrimônio líquido de uma sociedade. As quotas previstas pelo Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, não garantem a devolução integral do montante mutuado. *Por esse motivo, voto no sentido de declarar a respectiva inconstitucionalidade.*

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Volkmer de Castilho: Senhor Presidente: O empréstimo compulsório é considerado tributo a partir da inserção do tributo no Sistema Tributário Constitucional, previsto nos artigos 18 a 21 da Constituição de 67, pouco importando se excepcional ou especial, hipótese que se deve ter por sinônimos, como já decidiu a Corte Suprema no recurso extraordinário mencionado pelo Juiz Sílvio Dobrowolski, cuja parte que interessa tem na ementa a seguinte redação: “Não há... [lê] ...da

Constituição Federal”. Então, Senhor Presidente, embora como tributo, está, porém, o empréstimo compulsório sujeito apenas aos princípios da legalidade e da isonomia, e não à anterioridade, conforme também acentuou o Supremo Tribunal Federal no mesmo Recurso Extraordinário nº 111.954-3 - PR, que tem a seguinte ementa no ponto: “O empréstimo... (lê) ...na Constituição”. Tributo restituível que é, Senhor Presidente, deve o empréstimo compulsório, na sua instituição, obedecer às suas características constitucionais. Ora, empréstimo compulsório é mútuo, mas com conteúdo diverso daquele previsto no Código Civil, e como tal foi recebido pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional.

A restituição, de outra parte, em forma distinta daquela em que foi tomada não descaracteriza por si só o instituto e, então, segundo penso, não mascara imposto. Aliás, o próprio artigo 16 do Decreto-Lei nº 2.288 prevê a restituição do último dia do terceiro ano após o recolhimento, o que ainda não ocorreu. Além disso, Senhor Presidente, pelo fato de coincidir sua hipótese de incidência com a de outro imposto estadual, penso não implicar, por si só, também, invasão de competência tributária, já que a Constituição de 67, no artigo 18, § 5º, que vedou a instituição de imposto, vedou a instituição de “imposto”, e não de “empréstimo compulsório”.

Em face disso, Senhor Presidente, acompanhando em parte os fundamentos do Juiz Sílvio Dobrowolski, entendo que *não há a inconstitucionalidade arguida*, daí porque o meu voto é julgando improcedente a arguição.

É o voto, Senhor Presidente.

VOTO-VISTA

O Exmo. Sr. Juiz Teori Albino Zavascki: O que está em debate é a constitucionalidade do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.288, de 23.07.86, que dispôs, *in verbis*, o seguinte:

“Art. 10. É instituído, como medida complementar do Programa de Estabilização Econômica, estabelecido pelo Decreto-Lei 2.284, de 10 de março de 1986, empréstimo compulsório para absorção temporária do excesso de poder aquisitivo.

Parágrafo único. O empréstimo compulsório será exigido dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores, bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários.”

Os votos emitidos em prol da tese da inconstitucionalidade do dispositivo adotaram como argumento de realce o de que a devolução do valor recolhido seria feita não em moeda corrente, e sim em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, circunstância que desnaturaria o empréstimo compulsório, transformando-o em verdadeiro imposto. O novo imposto teria hipótese de incidência idêntica à do ICM, implicando conseqüente invasão, pela União, da competência tributária estadual. Por tal razão, aliada à desobediência ao princípio da anualidade, incidente por se tratar de imposto, seria inconstitucional o dispositivo transcrito.

Peço vênia para dissentir.

A premissa maior de todo o silogismo da inconstitucionalidade foi, como se viu, a de que a Constituição não admite a devolução do empréstimo compulsório por outra forma que não seja em moeda corrente. Para firmar tal premissa, buscou-se apoio no artigo 110 do Código Tributário Nacional, a saber:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Assim, ao argumento de que a Constituição adotou, para conceituar empréstimo compulsório, os conceitos de mútuo previstos no direito privado, não se poderia fugir à incidência do art. 1.256 do Código Civil, que assim dispõe: “O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade”.

Por isso, concluiu-se que o direito positivo brasileiro só admite que empréstimo compulsório de dinheiro seja restituído em dinheiro.

A premissa, no entanto, carece de substância, no meu entender.

Veja-se, com efeito.

A proibição do art. 110 do CTN – de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado – pressupõe, primeiro, que a Constituição tenha efetivamente utilizado tais conceitos, institutos ou formas e, segundo, que os tenha utilizado para definir ou limitar competências tributárias. Ora, no caso do empréstimo compulsório, nenhum desses pressupostos existiu. Como bem salientou o eminente

Juiz Sílvio Dobrowolski, não há conceituação, em nível constitucional, de empréstimo compulsório segundo conceitos ou princípios de direito privado. Pelo contrário, a tradição do direito brasileiro na matéria leva à conclusão de que fundamentos do instituto têm sua sede no contrato de direito público.

Mais, mesmo que a Constituição tivesse adotado conceitos de direito privado, é certo que não teria sido para o fim de limitar ou definir competência tributária, como pressupõe a parte final do art. 110 do CTN. Sendo assim, nada impedia que o Decreto-Lei alterasse, para o caso, o Código Civil, ambas regras jurídicas de mesma hierarquia.

Assim, desde logo se pode afirmar, sem receios, que o suporte fático de incidência da proibição do art. 110 do CTN não se verificou na espécie. Nada impedia, portanto, que a lei instituidora do empréstimo compulsório estabelecesse condições de restituição do seu valor em títulos, e não em dinheiro. Aliás, o próprio CTN, no seu artigo 15, parágrafo único, delegou à lei a fixação das condições de resgate do empréstimo compulsório sem qualquer reserva ou ressalva quanto à obrigatoriedade de sê-lo em moeda corrente. Salienta-se, outra vez, que a restituição em títulos, e não em dinheiro, além de legítima, obedece à tradição do nosso direito, como demonstrou, à saciedade, o eminente Juiz Sílvio, já citado, reportando-se inclusive à jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Admita-se, no entanto, apenas para argumentar, a incidência, na espécie, da proibição estabelecida no art. 110 do CTN e, em consequência, a necessária aplicação do art. 1.256 do Código Civil.

Mesmo nessa hipótese, não haveria como inquirir de inconstitucional o art. 10 do Decreto-Lei 2.288/86. A incidência dos dispositivos citados implicaria afirmar-se que, por força deles, a restituição do empréstimo compulsório deveria ser feita, necessariamente, em dinheiro. A essa determinação confrontar-se-ia o art. 16 do Decreto-Lei 2.288/86, com a seguinte ordem: “O empréstimo será resgatado no último dia do terceiro ano posterior ao seu recolhimento, efetuando-se o pagamento com quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, criado neste Decreto-Lei”.

Ora, na hipótese admitida para argumento, o conflito de normas estaria patenteadado, é certo. Mas não teria ele qualquer caráter constitucional, já que plantado entre o Decreto-Lei, de um lado, e o CTN e o Código Civil, do outro. Ou seja, se vício existisse, não seria o da inconstitucionalidade,

e sim o da desobediência à pirâmide hierárquica das normas, na qual o CTN, como lei complementar, tem assento privilegiado em relação ao Decreto-Lei. Mesmo nessa hipótese, portanto, faleceria suporte para declaração de inconstitucionalidade, dado que o conflito seria de caráter infraconstitucional.

E, por fim, o que é mais importante. A admitir-se, como se admitiu, o citado conflito infraconstitucional ou mesmo constitucional, é certo que nem por isso a criação do empréstimo compulsório seria afetada. É que a forma de resgate foi disciplinada no artigo 16 do Decreto-Lei 2.288/86, enquanto sua criação se deu pelo art. 10. Se conflito houvesse, dever-se-ia, apenas e simplesmente, declarar inconstitucional o dispositivo viciado, de molde a assegurar o direito à devolução do empréstimo compulsório em dinheiro. Não poderia o Tribunal, em hipótese alguma, extirpar da lei outro dispositivo que não aquele eivado de inconstitucionalidade. Em outras palavras: fosse inconstitucional (ou ilegal) a devolução do empréstimo compulsório nas condições do art. 16, ao credor assistiria o direito de, no devido tempo, exigir a aplicação do CTN e do Código Civil, de molde a ver assegurada a restituição em dinheiro. Não lhe assistiria, contudo, o direito de safar-se ao próprio recolhimento do empréstimo. Inconstitucional ou ilegal seria a forma de restituição, prevista no art. 16, jamais o próprio empréstimo compulsório, previsto no art. 10. É preciso não esquecer a lição dos doutos, de que a proclamação da inconstitucionalidade das normas pelos Tribunais só deve se dar em hipóteses extremas, de modo a abarcar apenas os artigos, incisos ou parágrafos cuja afronta à Lei Maior seja evidentemente incontornável. “Sempre que possível”, disse Carlos Maximiliano, “sem fazer demasiada violência às palavras, interprete-se a linguagem da lei com reservas tais que se torne constitucional a medida que ela institui, ou disciplina”. (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Forense, 1984. p. 308)

Não se olvide, outrossim, a lição do grande jurista, hoje um tanto obscurecida pelos exageros e abusos cometidos em tempos recentes em matéria legislativa:

“Todas as presunções militam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo; portanto, se a incompetência, a falta de jurisdição ou a inconstitucionalidade, em geral, não estão acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público. Entre

duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato da autoridade.” (*op. cit.*, p. 307)

Peço vênia, pois, à douta maioria que votou em outro sentido para filiar-me às razões e à conclusão do voto do eminente Juiz Sílvio Dobrowolski e rejeitar a alegada inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-Lei 2.288, de 23 de julho de 1986.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Luiz Doria Furquim: Depois da exposição brilhante do eminente Juiz Teori Zavascki, alinhando-se com as conclusões do voto do eminente Juiz Sílvio Dobrowolski, pouco me restaria a acrescentar. Tenho também a manifestar que, como Juiz, decidi no sentido da inconstitucionalidade da cobrança do empréstimo compulsório, instituído no ano da sua criação, porém, quando não estava em jogo a cobrança no ano da sua criação, eu decidi denegando a segurança, e o fiz nestes termos que peço vênia para renovar:

“O *writ* não é interposto contra a lei em tese, como pareceu ao douto representante do Ministério Público Federal. Trata-se de rebelião contra ato administrativo normativo expedido para execução da lei, no qual foi prevista situação jurídica impondo o dever de recolhimento de exação pecuniária à simples ocorrência do fato descrito na norma como gerador da imposição, o que criou para o impetrante o dever de recolhimento, com a consequência de sua mora no caso de inadimplemento. Tais efeitos são concretos e,

‘Se o contribuinte não recolher, abrem-se para a Administração duas possibilidades: ou age, procedendo-se ao que o CTN chama de lançamento de ofício (art. 149, V); ou então permanece inerte. Neste último caso, o decurso do tempo acarreta não a decadência, mas a prescrição, pois a relação de crédito e débito já existia desde a ocorrência do fato que gerou o dever de recolher.’ (GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. RT, 1979. p. 211/212)

Ora, se a prescrição está em curso a partir do fato gerador ao dever de recolher, é porque existe imposição tributária em relação ao impetrante, e ele se insurge não contra um fenômeno abstrato, mas, sim, concreto, impositivo.

Em idêntico sentido, veja-se o MS 97.775 – DF. Rel. o Ministro Armando Rollemberg, *in* Revista do TFR, 106/270.

Rejeito, pois, a preliminar de incabimento do *writ*.

A segunda preliminar, de ilegitimidade de parte passiva *ad causam*, não tem melhor sorte. Com efeito, ao impetrado compete executar o ato administrativo normativo editado, lançando *ex officio*, se necessário for, a exação assemelhada a tributo *in genere* contra o contribuinte de que se trata se ele, como no caso, omite o ato que lhe

foi imposto a partir do dever de recolher previsto em lei, tudo de conformidade com o artigo 142 e parágrafo único do CTN, onde se prescinde expressamente de atividade administrativa discricionária. Logo, por definição legal, a atividade de constituição do crédito tributário é vinculada.

Rejeito, pois, a preliminar de ilegitimidade de parte passiva *ad causam*.

No mérito, cumpre distinguir dois ângulos de abordagem do *Thema Decidendum*, o primeiro dos quais se refere à aplicabilidade da norma ao caso concreto; o segundo, à legitimidade em si da imposição.

No tocante ao primeiro ângulo, para que se possa identificar o dia da aquisição do bem, ou seja, o fato gerador, basta recorrer à norma de regência, o artigo 13 do Dec.-Lei nº 2.288, de 23.07.86, *verbis*: ‘Nas alienações de automóveis de passeio e utilitários, o empréstimo será devido no momento da aquisição, independentemente da data de atribuição do veículo ao mesmo, por sorteio ou lance’.

Esse momento é, como não poderia deixar de ser, identificado pela ‘saída do produto de estabelecimento comercial’, ocasião em que é emitida nota fiscal que é

‘Documento fiscal a ser obrigatoriamente emitido por comerciantes e industriais, sempre que promoverem a saída de mercadorias ou a transmissão de sua propriedade.’ (A. LOPES DE SÁ, *Dicionário de Contabilidade*, Atlas. 7. ed., p. 298)

Só então se pode falar de adquirente, porquanto até então todas as avenças e antecipações se configuram como preparatórias ou pré-contratuais à compra e venda. Tradicionalmente é a emissão da nota escolhida como fato gerador de impostos vários, caracterizado pela saída de mercadorias.

Não há falar, pois, em ato jurídico perfeito antes da emissão da nota fiscal, pois um tal ato não configura compra e venda, aquisição, saída de mercadoria, senão sua mera preparação e prorrogação.

Está, portanto, correta a Portaria 252 citada, que deu correta regulamentação, aliás supérflua pela interpretação direta da norma de regência.

Na hipótese dos autos, verifica-se que a emissão da nota é posterior à entrada em vigor do Decreto-Lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986.

Sabe-se que a discussão em torno da natureza jurídica do empréstimo compulsório já provocou Súmula, a de nº 418 do Supremo Tribunal Federal, na qual se proclama a sua insujeitabilidade à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária, dado que não é tributo. Todavia, tal Súmula foi a reexame no Tribunal Pleno (RTJ 44/620), ‘ocasião em que o Min. Eloy da Rocha assentou seu ponto de vista no sentido da natureza jurídica do empréstimo compulsório como tributo’ (ROBERTO ROSAS, *Direito Sumular*, 1981. p. 198). É notória a superação dessa Súmula pelo advento da Emenda nº 18 de 1965, na qual foi a exação afamiliada com os tributos (art. 4º). Atualmente, sob o regime da Emenda nº 1 de 17.10.69, ‘espancou-se qualquer dúvida sobre o caráter tributário do empréstimo forçado no Direito Financeiro do Brasil’ (ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed., p. 114).

A tentativa do erudito Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de distin-

guir, para os efeitos da sua subtração ao regime das normas gerais de direito tributário, entre empréstimos compulsórios excepcionais e especiais, foi detectada em nota a da obra de Aliomar Baleeiro, ob. cit., p. 116, na qual se atribui à procura de agasalho na orientação consagrada na Súmula 418 STF indisfarçável saudosismo.

Em conclusão, não faço a distinção entre empréstimos compulsórios excepcionais e especiais para qualquer efeito, tratando-se a mesma de mera adjetivação que não esconde a identidade do tributo, prevista para sua validação finalística, na Constituição Federal e para a sua *occasio legis* (à guisa de hipótese de incidência), na lei complementar, cujas vezes faz o Código Tributário Nacional (arts. 21, § 2º, II, e 15 e incisos, respectivamente).

Aqui, pressupõe-se superado o óbice do princípio da anualidade, em face de incidir o empréstimo instituído em fato ocorrido no ano seguinte ao da sua criação.

Dispondo o artigo 23 da CF em seu inciso II que a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias pertence aos Estados-membros e ao Distrito Federal, tenho a norma por restritiva aos impostos, e, pois, não alcança os empréstimos compulsórios, que não ostentam na Constituição Federal indicação de fato gerador, mas, tão somente, técnica de validação finalística (vide a propósito Marco Aurélio Greco, verbete Empréstimos Compulsórios, *in Enciclopédia Saraiva de Direito*, 32/33).

A instituição do empréstimo compulsório mediante Decreto-Lei não se torna, só por isso, inconstitucional, uma vez que é extensivo a exações pecuniárias dessa natureza o preceito contido no art. 55, II, CF, que prevê a competência do Presidente da República para expedir decretos-leis sobre matéria de finanças públicas, e o empréstimo compulsório é matéria desse jaez.

A exigência, outrossim, não é que seja instituído por lei complementar, mas ‘nos casos especiais definidos’ nesta, e quanto ao Dec.-Lei nº 2.288, de 26 de julho de 1986, o empréstimo tem sua finalidade constitucionalmente validante na ‘absorção temporária do excesso de poder aquisitivo’ (art. 10), o que o enquadra diretamente na norma complementar, que é o Código Tributário Nacional, artigo 15, III.

Não aceito a alegação de que o cálculo do empréstimo compulsório está sendo elaborado através de instruções normativas, contrariando disposições do artigo 153, § 29, da Emenda Constitucional nº 1/69, art. 97 do Código Tributário Nacional, diante do que preceituam o artigo 11 e incisos do Dec.-Lei nº 2.288/86.

A restituição mediante quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, criado pelo Dec.-Lei nº 2.288/86, não desnatura o empréstimo, sendo até mesmo mais comum o seu resgate mediante títulos, transferíveis ou intransferíveis, já que, como observou Ricardo Lobo Torres, *in Restituição dos Tributos*, 1. ed., p. 285: ‘Não é muito usada a devolução em dinheiro do empréstimo compulsório’.

Impende ainda argumentar-se com o disposto no artigo 109 do CTN, do qual extraio a ilação de que, ao utilizar o legislador, para a configuração do tributo, do instituto de direito privado (*in casu* o mútuo), não fica ele, todavia, obrigado a estabelecer, para a

definição dos respectivos efeitos tributários, as mesmas consequências jurídicas estabelecidas para o instituto de direito privado. Assim, não tem o legislador de determinar a restituição no empréstimo compulsório, quer na mesma espécie arrecadada, quer de uma só vez, quer integralmente.

Isso posto, denego a segurança.”

Nos termos dessa sentença, que já repeti tantas vezes na Justiça Federal de Primeira Instância, eu *voto pela constitucionalidade*.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Eli Goraieb, Presidente: Toda a polêmica doutrinária e legal que surgiu com a edição do Decreto-Lei 2.288/86 passou pelos Juízes de 1ª Instância e chegou ao extinto TFR, que declarou a inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre veículos.

Examinadas as diversas teses e decisões – as quais se encontram bem retratadas nos votos que Vossas Excelências proferiram neste processo –, chega-se à conclusão de que, indubitavelmente, a declaração de inconstitucionalidade representou a confirmação das incontáveis sentenças proferidas neste País, inclusive das que prolatei quando Juiz da 4ª Vara Federal desta Seção Judiciária, e materializou o elevado saber jurídico dos Exmos. Srs. Ministros daquela Corte.

Estando em debate a matéria neste Plenário e conhecendo a respeitável posição assumida por alguns Juízes, que não reconheceram a referida inconstitucionalidade, cabe-me salientar que, não por coerência com minhas decisões, mas por convicção, mantenho o entendimento no sentido de que o empréstimo compulsório em exame é um tributo, ao qual devem ser aplicadas as regras constitucionais tributárias.

Em primeiro lugar, o diploma legal instituidor da exação, quando prevê a forma de sua restituição, estabelece o elemento que o desqualifica como tal.

Assemelhando-se o empréstimo compulsório ao contrato de mútuo regido pelo Direito Civil, aplicável o artigo 110 do CTN, que dispõe: “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)”.

Daí decorre que, sem a autonomia de vontade, não é possível estabelecer-se mútuo, empréstimo, tampouco substituir a coisa mutuada por outra que não seja da mesma espécie, qualidade e quantidade.

No caso, além de se ter estabelecido a obrigação de emprestar por força de lei – e não de contrato – sem anuência do mutuante, a devolução é prevista em modalidade diversa – quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento –, as quais, sem qualquer margem de dúvida, não vão garantir ao contribuinte o valor do empréstimo exigido.

Nosso País, Senhores Juízes, vem atravessando séria crise financeira, que motivou sucessivas investidas de ordem fiscal, sem que isso pudesse representar a solução dos problemas. Pelo contrário, a inflação foi e está galopante, assustadora; os índices conhecidos não se igualam aos que o Governo indica como oficiais; qualquer índice de atualização monetária adotada pelo Governo sempre está aquém do real.

A partir dessa colocação, resta a convicção de que as quotas do FND, que nem mesmo se pode antever como passíveis de liquidez, jamais vão repor ao contribuinte o valor do empréstimo.

Nessas condições, a natureza jurídica da exigência fiscal que foi denominada empréstimo passa a ser outra, e o Poder Judiciário não pode compactuar com tal previsão legislativa, porque atenta contra princípios fundamentais que devem orientar a atuação da Administração Pública, ou seja, legalidade e moralidade.

A Ordem Jurídica é um patrimônio do Estado, que tem o dever de resguardá-la, cabendo ao Judiciário romper as barreiras das incoerências jurídicas para que possa prestar a jurisdição segundo os ideais de Justiça, tão esquecidos quando entram em jogo interesses econômicos e políticos.

E, diante de tais constatações, não há como fugir da inconstitucionalidade, porque, se empréstimo não pode ser considerada a exigência fiscal em exame, configura-se verdadeiro tributo, ou seja, imposto restituível, que não atende às regras constitucionais pertinentes.

Se isso não bastasse, há a considerar que, sendo imposto a exação de que se cuida, o fato gerador e a base de cálculo são os mesmos do ICM, imposto de competência do Estado-Membro.

Se este imposto não se inclui naqueles atribuídos à União Federal nos artigos 21 a 22 da CF/67, decorre da competência residual prevista no art. 18, § 5º, que estabelece que a União poderá instituir outros impostos, desde que não tenham fato gerador e base de cálculo reservados aos Estados e Municípios.

A constatação, pois, é inequívoca: adotados fato gerador e base de cálculo idênticos aos incidentes sobre tributo Estadual, incorreu a União em vício de inconstitucionalidade, por invasão de competência, que não é permitida pela Magna Carta.

Por essas razões, reafirmo a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.288/86, com o respaldo da decisão do extinto TFR, acompanhando o voto do eminente Relator.