

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuriitiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-211-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EM RAZÃO DE CALAMIDADE PÚBLICA E A COVID-19: POTENCIAIS IMPACTOS SOBRE O MERCADO IMOBILIÁRIO

THE COMPULSORY LOAN DUE TO PUBLIC CALAMITY AND COVID-19: POTENTIAL IMPACTS OVER REAL ESTATE MARKET

Letícia Menegassi Borges ¹
Nelson Gilmar Tavelin Filho ²

Resumo

O artigo traça os pressupostos jurídicos para criação de empréstimo compulsório em caso de calamidade pública e investiga os projetos de lei complementar propostos no Congresso Nacional após o reconhecimento do estado de calamidade em razão da Covid-19. Adota-se como estudo de caso o empréstimo compulsório do Projeto de Lei Complementar n. 34/2020, a partir de sua regra-matriz de incidência tributária, considerando as sociedades por ações de capital aberto do ramo imobiliário. Concluímos que haveria enorme risco de judicialização, pois os critérios material, pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência do tributo analisado proposto apresentam fragilidades

Palavras-chave: Calamidade pública, Empréstimo compulsório, Mercado imobiliário, Covid-19, Mercado de capitais

Abstract/Resumen/Résumé

The paper brings the legal preconditions for establishing a compulsory loan due to public calamity and investigates the complementary legislative bills submitted to the National Congress after the recognition of the state of public calamity due to Covid-19. It was adopted as case study the compulsory loan in the complementary legislative bill n° 34/2020, from its tax incidence rule, taking into consideration the brazilian real estate open companies. We conclude that there will be a huge risk of litigation, because the material, personal and quantitative criteria of this compulsory loan due to public calamity shows fragilities

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Public calamity, Compulsory loan, Real estate, Covid-19, Capital market

¹ Advogada. Professora de Direito Tributário. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e bacharela pela mesma instituição

² Advogado. Mestrando em Direito nas Faculdades Metropolitanas Unidas. Especialista em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica – SP

1 INTRODUÇÃO

À medida em que a sociedade brasileira passou a conviver com a crise instalada pela pandemia mundial causada pelo novo coronavírus (Covid-19), assim reconhecida pela Organização Mundial da Saúde (OMS), nossas instituições políticas, jurídicas e sociais passaram a ser instadas a responder aos profundos desafios colocados à nossa frente.

Do ponto de vista jurídico, esses desafios vão desde o mapeamento das respostas já tradicionalmente dadas pelo direito pátrio às relações jurídicas existentes antes desse solavanco, tais como relações contratuais, trabalhistas, consumeristas etc., até mesmo a construção de novas respostas, já que não havíamos enfrentado uma situação tão dramática no passado recente. Por isso, a divisão tradicional entre as disciplinas jurídicas, ainda que sirva a propósitos meramente didáticos, se mostra absolutamente insuficiente para dar conta da complexidade dos problemas colocados, de modo que uma abordagem multidisciplinar é mandatória se pretendermos endereçar tais problemas com os contornos jurídicos que lhes são pertinentes.

Na seara tributária e financeira, a Constituição Federal de 1988 e a legislação tributária possibilitam alguns caminhos possíveis de serem adotados pelo Estado, a depender das circunstâncias fáticas. Isso porque, se de um lado a pandemia mundial pressionou o sistema de proteção social, gerando a necessidade de direcionamento de recursos públicos para o enfrentamento da Covid-19, de outro lado, a conseqüente crise econômica deixou os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, ainda mais suscetíveis ao descumprimento de suas obrigações tributárias.

Tal situação demandaria respostas rápidas e articuladas entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro. Uma primeira abordagem possível diz respeito à inserção de instrumentos de desoneração tributária ou ainda de suspensão do crédito tributário, a exemplo da moratória ou da anistia.

No entanto, a crise impôs desafios jurídico-financeiros também ao orçamento público, expondo a antiga correlação entre o direito tributário e o direito financeiro. Nesta segunda abordagem, a perspectiva é diametralmente oposta, pois diante da necessidade de recursos públicos para fazer frente às despesas públicas geradas durante a pandemia, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 148, inciso I, autoriza a instituição de empréstimo compulsório, tributo excepcional, para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Neste sentido, identificamos nove projetos de lei complementar com o objetivo de instituir um empréstimo compulsório neste atual período de calamidade pública vivenciado no ano de 2020. Por exemplo, foi proposto o Projeto de Lei Complementar 34/2020 pelo deputado

federal Wellington Roberto (PL/PB), que institui o empréstimo compulsório para atendimento das despesas extraordinárias causadas pelo Covid-19.

Destarte, o presente artigo tem como objetivos, primeiramente, traçar os pressupostos constitucionais e infraconstitucionais para que o legislador crie uma regra-matriz de incidência tributária para o empréstimo compulsório. Feito isso, o referido projeto de lei complementar é analisado criticamente à luz de seus pressupostos constitucionais e infraconstitucionais e de suas consequências práticas. Finalmente, considerando as particularidades jurídicas, societárias e econômicas do ramo imobiliário no Brasil em 2020, o artigo expõe os possíveis impactos jurídicos de um empréstimo compulsório cuja regra-matriz de incidência não seja compatível com tais particularidades.

Como resultado, os autores verificaram que há enorme risco de judicialização do referido tributo, já que, especialmente no que diz respeito à sujeição passiva e o critério quantitativo, a regra-matriz de incidência do empréstimo compulsório voltado à situação de calamidade pública, tal como projetada pelo legislador, não se coaduna com as obrigações contábeis da legislação societária vigente no país.

2 ESTADO DE DIREITO E EXERCÍCIO DO *JUS TRIBUTANDI* EM CONTEXTO DE ENFRENTAMENTO DE CRISES

No Estado de Direito, a imposição tributária se traduz em um modelo de relação jurídica na qual o ente titular da competência tributária deve exercer seu *jus tributandi* dentro dos moldes constitucionalmente desenhados. Desse modo, o fenômeno jurídico da imposição tributária já não é uma relação arbitrária em cujo polo passivo estaria o onipotente Estado, enquanto no polo passivo estaria o indefeso contribuinte.

Aqui não estamos falando da existência ou não de justiça tributária, enquanto preocupação da Filosofia do Direito ligada às correntes de matriz mais axiológica, mas apenas de elementos formais mínimos para que o tributo ingresse de forma válida no ordenamento jurídico, assim reconhecido no direito positivo (TEODOROVICZ, 2015). Daí que, ao menos no atual cenário constitucional, a instituição de novos tributos, ainda que em contexto de enfrentamento de crises, requer a observância de pressupostos jurídicos formais, tal como o devido processo legislativo, e pressupostos materiais, como a presença de uma conjuntura que autorize a criação de tributos excepcionais como o empréstimo compulsório e o imposto extraordinário de guerra, previstos respectivamente nos artigos 148, e 154, inciso II, da Constituição brasileira de 1988. Em razão do escopo do presente artigo, iremos nos concentrar no empréstimo compulsório.

Já houve espaço entre nós para que o empréstimo compulsório não fosse compreendido como tributo, o que atrairia para si um regime jurídico distinto do regime jurídico tributário. Neste obsoleto sentido, ainda sob a égide da Constituição brasileira de 1946, chegou a ser editada a súmula 418 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual o “empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária” e que, como se vê, foi editada à época em que ainda valia o princípio da anualidade dos tributos, que por força do art. 34 daquela ordem constitucional exigiria a prévia autorização na lei orçamentária previamente à criação de novos tributos (FALCÃO, 1964).

Conquanto o *nomen iuris* seja irrelevante para a determinação da natureza específica do tributo, (art. 4º, inc. I, do Código Tributário Nacional), um dos motivos para existência da controvérsia jurídica acerca da natureza do empréstimo compulsório é justamente seu nome, já que a palavra “empréstimo” (de dinheiro) inicialmente nos remete à espécie contratual do gênero mútuo, haja vista que o objeto da obrigação é a restituição de coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (RIZZARDO, 2011, p. 577). Dessa forma, se considerado enquanto contrato, o empréstimo compulsório não seria regido pelo regime jurídico tributário, e sim pelo regime contratual, marcado pela autonomia da vontade que dá a tônica às relações privadas (COSTA, 2019, p. 159).

É possível sustentar que se encontra superado o entendimento de que o empréstimo compulsório não teria natureza jurídica tributária. Isso porque identificamos na literatura jurídica-tributária contemporânea a assimilação de elementos expressamente levados em consideração na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e que, em síntese, significam que o empréstimo compulsório se subsume ao conceito legal de tributo insculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Por exemplo, podemos citar os seguintes argumentos: (i) diferentemente de uma obrigação contratual, o empréstimo compulsório é obrigação *ex lege* (obrigação pecuniária instituída por lei); (ii) o empréstimo compulsório é cobrado mediante atividade administrativa vinculada; (iii) o empréstimo compulsório não é sanção por ato ilícito. Outro motivo para tal afirmação, é a disseminação da corrente pentapartida, segunda a qual existem cinco espécies tributárias no Brasil, dentre as quais, o empréstimo compulsório (por todos, citamos COELHO, 2020, p. 75).

Se o empréstimo compulsório do art. 148, inciso I, da Constituição de 1988 é marcado pela excepcionalidade, sua cobrança só é possível durante o lapso temporal objetivo que coincide com o início e o fim da situação de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Uma vez que o *jus tributandi* tenha sido regularmente exercitado quando do

surgimento da conjuntura autorizativa do novel tributo, sua supressão também deverá se dar paulatinamente, acompanhando a restauração da normalidade.

Além disso, é válido mencionar aqui que, naquilo que o artigo 15 do Código Tributário Nacional (CTN) fora recepcionado pela Constituição brasileira de 1988, o dispositivo serve como norma geral do empréstimo compulsório, em obediência ao mandamento inserto no artigo 146 da Magna Carta. Aqui é importante ter em mente que a relação jurídica tributária calcada no empréstimo compulsório comporta obrigação bilateral, pois tal como prevê o parágrafo único do art. 15 do CTN, a União deverá providenciar sua restituição aos contribuintes, de acordo com o previsto na sua lei complementar criadora. Isto é, ainda que se trate de obrigação marcada pela compulsoriedade, o empréstimo compulsório dá ao contribuinte o direito à sua restituição integral, a qual não se dá a partir de um juízo de conveniência e oportunidade da Administração Pública, mas sim nas exatas condições previstas em sua lei complementar instituidora.

Portanto, uma primeira baliza que precisa ficar bem vincada, é a de que mesmo diante de uma situação crítica, a exemplo da instaurada no contexto da calamidade pública decorrente da Covid-19, a instituição de tributos excepcionais, como o empréstimo compulsório previsto no art. 148, inciso I, da Constituição da República, deve observar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isso não significa que a própria Constituição não reconheça à esta espécie tributária um certo grau de flexibilização em relação àquelas limitações, tal como veremos no tópico seguinte.

2.1 EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA NO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DECORRENTE DE CALAMIDADE PÚBLICA

O princípio da anterioridade é corolário da segurança jurídica (BALEEIRO e DERZI, 2018, p. 95), sendo um dos limites constitucionais ao poder de tributar e advém da ideia de que o contribuinte não pode ser surpreendido por uma nova exação. Contudo, sabemos que a Constituição da República flexibiliza tal limitação, mormente dada a necessidade urgente de recursos públicos em razão de calamidade pública, como é o caso das medidas relacionadas ao enfrentamento da Covid-19.

Ocorre que não há um único regime jurídico tributário aplicável ao empréstimo compulsório, pois sua disciplina jurídica varia conforme a circunstância fática que autorizou a sua criação. Assim, há necessidade de nos atentarmos para o fato de que o artigo 148 da Carta Magna prevê a possibilidade de criação de dois tipos de empréstimo compulsório, pela União Federal, para cobrir despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra

externa ou sua iminência (inc. I) e para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (inc. II).

No que tange ao empréstimo compulsório para cobrir despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, o parágrafo 1º do art. 150 da Constituição da República deixa claro que não se aplica nem a anterioridade anual, nem a anterioridade nonagesimal. Tal imediatismo na cobrança de um novo empréstimo compulsório encontra sua razão de ser e sua lógica na conjuntura calamitosa ou bélica que autorizam a sua criação.

Ressalvada a flexibilização acima mencionada, mesmo em se tratando de empréstimo compulsório, as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, tal como a legalidade absoluta, permanecem imaculadas, servindo tanto de balizas ao exercício de poder de tributar, como de anteparo ao sujeito passivo da obrigação tributária.

3 O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO COMPLEMENTAR E O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Conforme vimos acima, o artigo 148 da Constituição Federal de 1988 prevê três situações particulares a autorizar a instituição do empréstimo compulsório, todas as três marcadas pela excepcionalidade, quais sejam: calamidade pública; guerra externa ou sua iminência; investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

As três situações acima não constituem a hipótese de incidência tributária, portanto, não permitem inferir a materialidade do tributo, mas sim as fontes materiais que se traduzem em pressupostos fáticos autorizativos para que a União possa instituir o tributo por meio de lei complementar. Para os fins do presente artigo, deixaremos de lado as demais situações para analisar somente o pressuposto do estado de calamidade pública.

O conceito normativo de calamidade pública nos é dado pelo Decreto nº 7.257, de 4 de agosto de 2010, cujo art. 2º, inciso IV, em sua literalidade, assevera que a calamidade pública é “situação anormal, provocada por desastres, causando danos e prejuízos que impliquem o comprometimento substancial da capacidade de resposta do poder público do ente atingido”.

Mesmo diante de um contexto de calamidade pública, pode haver despesas extraordinárias cujo custeio prescindir de um novo tributo. No caso, o atendimento ao pressuposto constitucionalmente válido para instituição de um novo empréstimo compulsório não se demonstra somente a partir da instauração do estado de calamidade pública, mas também pela demonstração da necessidade, ainda que o vocábulo “necessidade” não esteja expressamente mencionado no texto constitucional. Tanto é que, ao estabelecer as normas

gerais regentes do tributo em comento, o Código Tributário Nacional condiciona o excepcional empréstimo compulsório em caso de calamidade pública à despesa “impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis”, *ex vi* do art. 15, inc. II.

Nesse sentido, a impossibilidade de atendimento das despesas extraordinárias decorrentes do estado de calamidade pública não pode ser simplesmente presumida ou alegada, mas deve ser demonstrada pela União, garantindo o atendimento desse pressuposto fático e concomitantemente garantindo a excepcionalidade do empréstimo compulsório, já que este tributo não se presta ao atendimento das despesas recorrentes do Estado.

No contexto da pandemia gerada pela Covid-19, o estado de calamidade foi assim reconhecido formalmente pelo art. 1º do Decreto Legislativo nº 6/2020,

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

Como o referido Decreto Legislativo é expresso ao estabelecer que seus efeitos se esvaem em 31 de dezembro de 2020, ressalvada a extensão temporal desse estado de coisas, entendemos que essa seria também a data limite para que um empréstimo compulsório fosse instituído e, ato contínuo, cobrado dos sujeitos passivos que incorrerem no fato impositivo a ser legalmente previsto.

3.1 A NORMA GERAL MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A LEI INSTITUIDORA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

A figura da lei complementar é espécie legislativa cujo iter processual tem a especificidade de servir de complemento ao texto constitucional, mas sem a complexidade exigida para aprovação de uma emenda à Constituição e nem tão flexível quanto uma lei ordinária, à vista de necessidade do quórum qualificado de maioria absoluta dos membros do Poder Legislativo para sua aprovação, conferindo assim maior estabilidade à matéria versada (AMARO, 2017, p. 196).

Enquanto fonte do Direito Tributário, a lei complementar guarda especial importância em razão de suas funções enunciadas no artigo 146 da Constituição Federal de 1988. Naquilo que nos interessa aqui, é importante mencionar que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário, pelo que a própria Lei Maior cuidou de exemplificar qual seria o conteúdo dessas normas gerais (*e. g.*, “definição de tributos e de suas espécies”).

Ainda que tenha sido editado formalmente como lei ordinária, o CTN foi recepcionado pela ordem constitucional de 1967 e 1988 como lei complementar nacional, e por isso cumpre o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária, tendo se ocupado especificamente do empréstimo compulsório no bojo de seu art. 15.

Ocorre que este dispositivo legal é insuficiente para impor ao legislador o figurino básico do empréstimo compulsório, pois tratou somente dos pressupostos fáticos que autorizam sua instituição, bem como da necessidade prazo de duração e condições para sua restituição ao sujeito passivo. Aliás, como observado por Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado (2016, p. 329) nem a Constituição e nem o CTN cuidaram de estabelecer, minimamente que fosse, a materialidade do tributo sob exame. Por isso, enquanto norma geral relativa ao empréstimo compulsório, não é o CTN que cria o tributo. Que fique claro que o que o CTN faz é somente estabelecer a norma geral relativa ao empréstimo compulsório e não os elementos de sua regra-matriz de incidência tributária.

Assim, observado o artigo 15 do CTN naquilo em tenha sido recepcionado pela Constituição, ainda é necessária uma segunda lei complementar específica para a criação e cobrança do empréstimo compulsório. Destarte, no item seguinte, iremos expor os projetos de lei complementar propostos no contexto do estado de calamidade instaurado a partir do Decreto Legislativo nº 6/2020, para em seguida tratarmos especificamente de um desses projetos.

3.2 O PODER LEGISLATIVO E O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NO CONTEXTO DA COVID-19

Para lançarmos um olhar sobre a disposição do Poder Legislativo em criar um novo empréstimo compulsório, fomos ao *site* do Congresso Nacional e usamos o mecanismo de busca por projetos e matérias de proposições legislativas, tendo como critério de busca a expressão “empréstimo compulsório”, limitando a busca ao período compreendido entre os dias 20/03/2020 (data de publicação do Decreto Legislativo nº 6/2020) até 27/09/2020 (encerramento do presente artigo), em ambas as casas do Congresso Nacional (Câmara do Deputados e Senado Federal). Portanto, o resultado dessa pesquisa pode ser diferente se utilizados outros critérios de busca.

Com os critérios acima, encontramos nove projetos de lei, conforme abaixo listados:

PROJETO DE LEI	AUTORIA	EMENTA	SITUAÇÃO
Projeto de Lei Complementar nº 50, de 2020	Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA)	Institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19.	Em tramitação

Projeto de Lei Complementar nº 61, de 2020	Senador Álvaro Dias (PODEMOS/PR)	Institui o empréstimo compulsório para atender às despesas extraordinárias causadas pela situação de calamidade pública relacionada à COVID-19.	Tramitação encerrada (retirada pelo autor)
Projeto de Lei Complementar n. 190/2020	Deputado Enéias Reis (PSL/MG)	Institui o Empréstimo Compulsório sobre Grandes Fortunas para financiar despesas relacionadas ao estado de calamidade pública decorrente da pandemia da COVID-19 e o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no inciso VII do art. 153 da Constituição Federal	Em tramitação
Projeto de Lei Complementar n. 127/2020	Deputado Celso Sabino (PSDB/PA)	Institui empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública de que trata o Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, nos termos do art. 148, I da Constituição Federal, e dá outras providências	Em andamento
Projeto de Lei Complementar n. 112/2020	Deputado Celso Sabino (PSDB/PA)	Institui Empréstimo Compulsório incidente sobre Grandes Fortunas, nos termos do inciso I do art. 148 da Constituição Federal, que financiará necessidades de proteção social decorrentes do Covid-19	Em andamento
Projeto de Lei Complementar n. 105/2020	Deputado Valmir Assunção (PT/BA)	Institui o empréstimo compulsório para instituições financeiras com o objetivo de atender às despesas urgentes causadas pela situação de calamidade pública relacionada ao coronavírus (COVID19)	Em andamento
Projeto de Lei Complementar n. 102/2020	Deputado Renildo Calheiros (PCdoB/PE), Deputada Jandira Feghali (PCdoB/RJ), Deputada Perpétua Almeida (PCdoB/AC)	Institui empréstimo compulsório sobre saldos financeiros dos fundos públicos federais para aplicações em programas de saúde, assistência social e de manutenção e geração de emprego e renda em decorrência da pandemia de COVID-19.	Em tramitação
Projeto de Lei Complementar n. 49/2020	Deputado Elias Vaz (PSB/GO)	Institui Empréstimo Compulsório Sobre Grandes Fortunas para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 06, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19) e dá outras providências.	Em tramitação

Projeto de Lei Complementar 34/2020	Lei n.	Deputado Wellington Roberto (PL-PB)	Institui o empréstimo compulsório para atender às despesas urgentes causadas pela situação de calamidade pública relacionada ao coronavírus (COVID-19)	Em tramitação
-------------------------------------	--------	-------------------------------------	--	---------------

Tabela 1 - Fonte: elaboração dos autores

O simples compulsar das ementas acima transcritas permite vislumbrar uma variedade de nove proposições, donde a criatividade do legislador vai desde a criação de uma figura tributária híbrida de empréstimo compulsório com imposto sobre grandes fortunas, gerando do “empréstimo compulsório sobre grandes fortunas” até a figura do empréstimo compulsório “sobre saldos financeiros dos fundos públicos federais”.

Em razão dos estreitos limites deste artigo, passamos a analisar a regra-matriz de incidência de um dos referidos projetos, o primeiro proposto nesta seara.

4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR nº 34/2020

Adotamos como estudo de caso para fins do presente artigo o Projeto de Lei Complementar nº 34/2020 (PLC nº 34/2020), de autoria do Deputado Wellington Roberto, para esboçar o que seria a regra-matriz de incidência tributária do novo empréstimo compulsório, caso viesse a ser aprovada a lei complementar instituidora do tributo.

4.1 CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da regra-matriz de incidência do empréstimo compulsório previsto no PLC nº 34/2020 seria o “lucro líquido apurado nos doze meses anteriores à publicação desta lei”.

Aqui já vislumbramos uma primeira dificuldade na determinação da materialidade, pois a determinação do lucro líquido nos doze meses anteriores à publicação da lei exigiria um novo dever instrumental concernente à apuração do resultado da companhia em período não coincidente com os períodos de apuração já previstos, por exemplo, para o imposto sobre a renda da pessoa jurídica e para a contribuição social sobre o lucro líquido, ou mesmo na legislação societária, pois não há nenhum dispositivo no PLC nº 34/2020 que especifique a forma de apuração do lucro líquido.

4.2 CRITÉRIO ESPACIAL

Por se tratar de tributo de competência da União e à vista da ausência de qualquer disposição específica relativa ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária no

PLC nº 34/2020, entendemos que o empréstimo compulsório seria exigível em todo o território nacional. Todavia, o referido projeto não especifica qual seria o tratamento dado aos lucros das empresas brasileiras auferidos no exterior, pelo que nos parece que também aqui haveria alguma dificuldade na determinação no conteúdo da obrigação tributária.

4.3 CRITÉRIO TEMPORAL

Quando se fala no critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho assinala que se trata do momento em que nasce o vínculo jurídico que autoriza o Estado a exigir a prestação pecuniária (2015, p. 491).

O PLC nº 34/2020 adota como critério temporal da regra-matriz de incidência tributária os doze meses anteriores à publicação da lei, daí entendermos que, primeiro, há mácula ao princípio da irretroatividade, na medida em que recai sobre fato jurídico tributário ocorrido anteriormente à criação do gravame. Segundo, ainda que a situação de calamidade venha a perdurar, o tributo seria devido uma única vez, já que nada no PLC nº 34/2020 indica haver uma periodicidade estabelecida no critério temporal da regra-matriz de incidência.

Aliás, é válido mencionar que o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983 padecia do mesmo vício quanto ao ferimento do princípio da irretroatividade em seu critério temporal, haja vista que podia ser exigido

(...) da pessoa física que tenha obtido, a título de ingressos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, **pela legislação do imposto de renda no exercício financeiro de 1983, ano-base de 1982**, importância total superior a Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros). (grifo nosso)

A imposição foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Extraordinário, de cuja ementa pedimos vênias para transcrever o seguinte excerto:

(...) O Dec.-lei 2.047/83, contudo sofre de vício incurável: a retroação a ganhos, rendas - ainda que não tributáveis - de exercício anterior, já encerrado. Essa retroatividade é inaceitável (art. 153, § 3.º, da CF), fundamento diverso do que se apoiou o acórdão recorrido. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 111.954-3 – Relator Ministro Oscar Corrêa, DJU 24/6/1988).

Assim, a história mostra que, se mantido esse critério temporal, há aqui mais um ponto em que o empréstimo compulsório do PLC nº 34/2020 seria objeto de disputas em processos administrativos e judiciais entre o Fisco e o contribuinte, além de não autorizar a cobrança em períodos subsequentes.

4.4 CRITÉRIO PESSOAL

O artigo 2º do PLC nº 34/2020 caracteriza o sujeito passivo da obrigação tributária como sendo “as pessoas jurídicas domiciliadas no país com patrimônio líquido igual ou superior a

R\$1.000.000.000 (um bilhão de reais) na data de publicação desta lei, conforme publicado em seu último demonstrativo contábil”. Assim, podemos concluir que o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, seriam apenas as sociedades por ações, assim definidas na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), eis que no direito societário brasileiros, notadamente na Lei das S/A, artigos 132, inciso I, 133, inciso II, § 3º, e 289, são as únicas obrigadas à publicação das demonstrações contábeis.

Ainda que haja polêmica acerca da melhor interpretação do artigo 3º da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que determinou a elaboração de demonstração financeira para as sociedades de grande porte, independentemente da forma societária por elas adotadas, adotando-se uma leitura estrita do texto normativo, não há obrigatoriedade da publicação destas demonstrações financeiras, mas apenas da sua elaboração¹.

A fim de obter a potencial amostra de contribuintes, procedemos à verificação conforme a publicação de resultados promovida por aquelas empresas brasileiras listadas em algum dos índices de negociação de ações na B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão (B3).

De acordo com a consulta realizada em 26 de abril de 2020, no total são quatrocentas e seis sociedades anônimas com ações negociadas na B3. Destas, trinta e oito possuem relação preponderante com os negócios imobiliários. A divisão por áreas, de acordo com a B3, ocorre nas áreas de incorporações (vinte e uma sociedades), exploração de imóveis (quatorze sociedades), intermediação de negócios imobiliários (duas sociedades) e hotéis (uma sociedade).

A opção pelo setor imobiliário deu-se em razão de ser o segundo segmento empresarial com o maior número de participantes, atrás do ramo de energia elétrica, com cinquenta e sete sociedades. Porém, ao contrário do segmento de energia elétrica, poucas companhias imobiliárias listadas são subsidiárias de outras companhias também listadas, resultando em maior amplitude na análise.

De acordo com os dados divulgados no *site* da B3, somente no mercado imobiliário, seriam potenciais contribuintes do empréstimo compulsório, em razão de seu patrimônio líquido, dezenove companhias. Para fundamentar essa afirmativa, segue adiante a listagem das companhias identificadas como atuantes no ramo imobiliário, com destaque em negrito para aquelas que contam com patrimônio líquido um bilhão de reais e que, em tese, seriam contribuintes do empréstimo compulsório traçado no PLC nº 34/2020:

¹ Vide a decisão proferida na Apelação e Remessa Necessária nº 0002883-69.2016.4.03.6100/SP, julgada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 21 de março de 2017, que tratou não existir previsão legal para a publicação das demonstrações financeiras.

<u>INCORPORADORAS</u>	Patrimônio Líquido em 31/12/2019 (R\$)
CONSTRUTORA ADOLPHO LINDENBERG S.A.	1.359.000,00
CR2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S.A.	157.677.000,00
CYRELA BRAZIL REALTY S.A. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES	5.175.443.000,00
DIRECIONAL ENGENHARIA S.A.	1.369.344.000,00
EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A.	1.877.442.000,00
EZ TEC EMPREEND. E PARTICIPACOES S.A.	3.809.544.000,00
GAFISA S.A.	895.143.000,00
HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A.	1.603.482.000,00
INTER CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A.	51.783.000,00
JHSF PARTICIPACOES S.A.	3.056.788.000,00
JOAO FORTES ENGENHARIA S.A.	260.839.000,00
MITRE REALTY EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	63.325.000,00
MOURA DUBEUX ENGENHARIA S/A	90.263.000,00
MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES S.A.	5.108.789.000,00
PDG REALTY S.A. EMPREEND E PARTICIPACOES	(-4.923.387.000,00)
RNI NEGÓCIOS IMOBILIÁRIOS S.A.	623.589.000,00
ROSSI RESIDENCIAL S.A.	(-548.554.000,00)
TECNISA S.A.	946.655.000,00
CONSTRUTORA TENDA S.A.	1.351.709.000,00
TRISUL S.A.	1.045.075.000,00
VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.	(-134.155.000,00)
<u>EXPLORAÇÃO DE IMÓVEIS</u>	PL em 31-12-2019 (R\$)
ALIANSC E SONAE SHOPPING CENTERS S.A.	6.443.631.000,00
BR MALLS PARTICIPAÇÕES S.A.	11.040.843.000,00
BR PROPERTIES S.A.	7.204.075.000,00
CORRÊA RIBEIRO S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA	(-3.965.000,00)
CYRELA COMMERCIAL PROPERTIES S.A. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES	3.162.797.000,00
GENERAL SHOPPING E OUTLETS DO BRASIL S.A.	1.699.421.000,00
COMPANHIA HABITASUL DE PARTICIPAÇÕES	232.906.000,00
IGB S/A	(-67.389.000,00)
IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S/A	3.000.062.000,00
JEREISSATI PARTICIPAÇÕES S.A.	3.023.770.000,00
LOG COMMERCIAL PROPERTIES E PARTICIPAÇÕES S.A.	2.954.223.000,00
TERMINAL GARAGEM MENEZES CÔRTEZ S.A.	118.450.000,00
MULTIPLAN EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.	5.591.001.000,00
SÃO CARLOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.	1.471.033.000,00
<u>INTERMEDIADORES</u>	
BRASIL BROKERS PARTICIPAÇÕES S.A.	259.031.000,00
LPS Brasil – CONSULTORIA DE IMÓVEIS S.A.	178.592.000,00
HOTÉIS	

HOTEIS OTHON S/A	(-250.296.000,00)
------------------	-------------------

Tabela 2 - Elaboração dos autores

Patrimônio líquido é “a diferença entre o ativo e o passivo exigível” e ganha publicidade por meio da publicação do balanço, servindo como uma fotografia da situação da companhia, pois o balanço é a “representação da posição estática do patrimônio” (CARVALHOSA, 2014, p. 918), sendo que a Lei nº 6.404/1976, artigo 176, obriga à publicação das demonstrações financeiras das companhias, devendo exprimir inclusive a situação de seu patrimônio líquido, “dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados” (artigo 178, § 2º).

Nesse aspecto, também aqui temos ressalvas a adoção desse critério enquanto tipificador do sujeito passivo da obrigação tributária, sobretudo em face da violação à irretroatividade tributária acima comentada, uma vez que a fotografia oferecida por meio do patrimônio líquido pode perfeitamente expor uma realidade patrimonial que já não mais condiz com a situação atual da companhia, sobretudo nesse contexto de crise.

4.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Chama a atenção o fato de que o PLC nº 34/2020 adota uma alíquota de “até 10% (dez por cento) do lucro líquido apurado nos doze meses anteriores à publicação%” da lei, sendo que o art. 2º, §3º atribui ao “Ministério da Fazenda” (*sic*) a tarefa de

(...) definir o percentual aplicável a cada setor econômico para cálculo do valor do empréstimo compulsório, de acordo com a necessidade total de recursos definida pelo Comitê de Crise para Supervisão e Monitoramento dos Impactos do Coronavírus. (*sic*)

Supondo que o “percentual” em questão seja a alíquota do empréstimo compulsório, haveria uma mitigação ao princípio da legalidade, não autorizada expressamente pela Constituição Federal.

A base de cálculo, por seu turno, coincide com o critério material da regra-matriz de incidência, isto é, o lucro líquido apurado nos doze meses à publicação da lei, razão pela qual reiteramos os comentários já feitos acima, sobretudo no tocante à inexistência, até esse momento, de obrigação legal de publicação de balanços mensais, pelo que seria necessário criar um novo dever instrumental que viabilizasse a apuração a determinação do critério quantitativo do tributo.

5 CONCLUSÃO

A partir do estudo da regra-matriz de incidência do empréstimo compulsório traçado no PLC nº 34/2020 identificamos fragilidades e omissões que poderiam provocar uma intensa

judicialização do referido tributo, afastando-o de seu objetivo de servir fonte de recursos para o enfrentamento da pandemia.

Assim, já no antecedente da norma, demonstramos que a materialidade do tributo dependeria da criação de um novo dever instrumental apto à determinação do lucro líquido da contribuinte nos doze meses anteriores à publicação da lei, haja vista que essa escolha do legislador não coincide com os deveres instrumentais relativos ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro líquido, ou qualquer outra obrigação presente na legislação societária.

No conseqüente da norma, quanto à caracterização do sujeito passivo do empréstimo compulsório proposto no PLC nº 34/2020, a proposta legislativa analisada apresenta aos menos um ponto crítico, que diz respeito à inadequação de caracterizar o sujeito passivo a partir de seu patrimônio líquido, já que esse critério é uma fotografia do passado e pode não refletir a capacidade contributiva da companhia no momento presente.

Outra possível consequência da adoção desse critério poderia ser uma disseminação de atos societários para o desmembramento e cisão de sociedades com patrimônio líquido superior a um bilhão de reais, como meio de um planejamento tributário para não sujeição à regra matriz do empréstimo compulsório na forma proposta no PLC nº 34/2020.

Portanto, concluímos que mesmo em um contexto crítico, em que há necessidade de recursos públicos para fazer frente às estratégias e políticas públicas de enfrentamento à situação de calamidade, o papel do Poder Legislativo é zelar para o *jus tributandi* seja exercido com acuidade técnica, sob pena de gerar efeitos contrários ao desejados, tais como a intensificação da litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
[Recurso Eletrônico] ANDRADE, José Maria Arruda de e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Precisamos de um empréstimo compulsório para combater a pandemia? **Consultor Jurídico**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-19/precisamos-emprestimo-compulsorio-combater-pandemia>. Acesso em 02. mai. 2020.

BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

B3 S.A. - BRASIL BOLSA BALCÃO. **Empresas listadas**. Disponível em http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm. Acesso em: 26 set. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Decreto legislativo nº 6, 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. **Diário Oficial da União**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm. Acesso em: 02. mai. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto-lei nº 2.047, de 20 de julho de 1983. Institui empréstimo compulsório para custear auxílio exigido em decorrência de calamidade pública. **Diário Oficial da União**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2047.htm. Acesso em: 03. mai. 2020.

BRASIL. Poder Executivo. 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. **Diário Oficial da União**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7257.htm. Acesso em: 02 mai. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação e Remessa Necessária nº 0002883-69.2016.4.03.6100/SP. Relator Desembargador Federal Hélio Nogueira. *DJ* 18 de abril de 2017. São Paulo, SP: TRF3. Disponível em <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5891848>. Acesso em 27 set. 2020.

CANADO, Vanessa Rahal e DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Direito Tributário: política fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. Vol. 3. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 9788530988357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 26 set. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. O empréstimo compulsório e o princípio da anualidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 76, p. 15-20, jun. 1964. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/25863>>. Acesso em: 26 set. 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Conceito e espécies de empréstimo compulsório. **Revista de Direito Público**. vol. 14. ano IV. p. 39, out-dez. 1970.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Cadernos da Escola de Direito** (UNIBRASIL), Curitiba-PR | Vol. 2, Nº 23, Jul/Dez 2015, P. 8-25. Disponível em:
<https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/3002>.
Acesso em: 26 set. 2020.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Restituição antecipada de empréstimo compulsório**. Parecer. Revista dos Tribunais. Vol. 1. Páginas. 687 a 711. Out. 2012.