



THEODORO MATTOS MENDONÇA

**A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMO
COMPULSÓRIO EM MEIO À PANDEMIA DE COVID-19 E
CENÁRIOS SEMELHANTES**

LAVRAS - MG

2023

THEODORO MATTOS MENDONÇA

**A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMO
COMPULSÓRIO EM MEIO À PANDEMIA DE COVID-19 E
CENÁRIOS SEMELHANTES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do curso de Direito, para a obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Ma. Bianca de Paiva Francisco
Beraldo Borges de Sant'Ana Tito

LAVRAS - MG

2023

THEODORO MATTOS MENDONÇA

**A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EM
MEIO A PANDEMIA DE COVID-19 E CENÁRIOS SEMELHANTES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do Curso de Direito, para a obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em 07 de dezembro 2023

Prof. Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges de Sant'Ana Tito (UFLA)

Prof. Ma. Olívia Silva Mattos Penha (UFLA)

Prof. Ma. Fernanda Ribeiro Papandrea (FDSM)

Profª Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant Ana Tito

Orientadora

LAVRAS-MG

2023

AGRADECIMENTOS

De início, agradeço a Deus, que possibilitou tudo isso.

Agradeço à minha mãe, que, com amor, sempre me apoiou em qualquer aventura.

Agradeço ao meu pai e aos meus irmãos e irmãs, que ao meu lado sempre estiveram.

Aos meus sobrinhos e primos, que me inspiram a buscar o meu melhor.

Também, aos meus amigos e à minha namorada, que têm me incentivado a superar grandes desafios, independente da circunstância.

À minha orientadora, Bianca, que, por todo o apoio, entrega e acolhimento à cada um dos seus alunos, viabilizou este trabalho.

Aos colegas do curso de Direito, que sempre estão dispostos a estender a mão para ajudar.

E à Universidade Federal de Lavras, que é o meio e o resultado do trabalho de todos os discentes, docentes e colaboradores que por ali já passaram e irão passar!

RESUMO:

Este trabalho investiga a espécie tributária dos Empréstimos Compulsórios (ECOM) no contexto do ordenamento jurídico brasileiro. A pesquisa analisa a natureza jurídica deste tributo e as condições para sua instituição, com foco na crise fiscal-orçamentária desencadeada pela pandemia de COVID-19. A investigação avalia a viabilidade de sua instituição durante crises de calamidade pública, utilizando de métodos explicativos e revisão bibliográfica. Explora a interconexão entre o Direito Tributário e Constitucional, analisando princípios relacionados ao tema objeto de estudo. No contexto da pandemia, demonstra-se o estado de calamidade pública decorrente da COVID-19, as medidas adotadas naquele momento, como o auxílio emergencial e a restrição comercial e de circulação, e os seus respectivos prejuízos econômicos e fiscais. A partir disso, é examinada a legislação pertinente à calamidade pública e as emendas constitucionais aprovadas no Brasil nesse período, como a EC 106/2020 e EC 109/2021, que flexibilizaram as regras orçamentárias na hipótese de decretação de estado de calamidade pública. Diante desse cenário, propõe a exploração de alternativa tributária, por meio da aplicação dos empréstimos compulsórios, a fim de providenciar fonte segura e vinculada de recursos tributários para a manutenção de medidas públicas em cenários de calamidade pública, considerando as implicações fiscais e econômicas da pandemia. Por fim, é analisado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 102 de 2020, que propunha ECOM sobre saldos financeiros dos fundos públicos federais para enfrentar os impactos da pandemia, ressaltando sua conformidade com os princípios constitucionais tributários. Conclui-se pela viabilidade dos empréstimos compulsórios em meio à pandemia de COVID-19 e cenários semelhantes, não obstante os desafios políticos, sociais e econômicos associados à sua implementação.

Palavras-chave: Empréstimo Compulsório; Covid-19; Pandemia; Despesas extraordinárias; Direito Tributário.

ABSTRACT:

This work investigates the tax category of Compulsory Loans (ECOM) within the context of the Brazilian legal system. The research examines the legal nature of this tax and the conditions for its establishment, with a focus on the fiscal-budgetary crisis triggered by the COVID-19 pandemic. The investigation assesses the feasibility of its establishment during public calamities, using explanatory methods and literature review. It explores the interconnection between Tax Law and Constitutional Law, analyzing principles related to the subject under study. In the context of the pandemic, it demonstrates the state of public calamity resulting from COVID-19, the measures adopted at that time, such as emergency aid and commercial and circulation restrictions, and their respective economic and fiscal losses. Subsequently, the relevant legislation on public calamity and constitutional amendments approved in Brazil during this period are examined, such as EC 106/2020 and EC 109/2021, which relaxed budgetary rules in the event of a declaration of a state of public calamity. Faced with this scenario, the work proposes the exploration of a tax alternative through the application of compulsory loans, in order to provide a secure and earmarked source of tax resources for the maintenance of public measures in scenarios of public calamity, considering the fiscal and economic implications of the pandemic. Finally, the study analyzes Complementary Law Project (PLP) No. 102 of 2020, which proposed ECOM on the financial balances of federal public funds to address the impacts of the pandemic, emphasizing its conformity with constitutional tax principles. The viability of compulsory loans amid the COVID-19 pandemic and similar scenarios is concluded, notwithstanding the political, social, and economic challenges associated with their implementation.

Keywords: Compulsory Loans; Covid-19; Pandemic; Extraordinary expenses; Tax Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: SUA PREVISÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	11
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E SUA IMPORTÂNCIA PARA A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	15
3. A PANDEMIA DE COVID-19 E SUAS CONSEQUÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS.....	20
4. A VIABILIDADE DA INSTITUIÇÃO DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO NO PERÍODO PANDÊMICO E UMA DISCUSSÃO A PARTIR DE CENÁRIOS SEMELHANTES.....	24
CONCLUSÃO.....	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	32

Introdução

O presente trabalho possui como tema os Empréstimos Compulsórios (ECOM), espécie tributária prevista pelo Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 1966, e recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). Diante temática, portanto, o texto discorrerá a respeito dos empréstimos compulsórios, com especial foco quanto a natureza jurídica desse instituto, a previsão legal-constitucional a seu respeito, bem como a possibilidade de incidência desta medida tributária em meio a crise fiscal-orçamentária trazida pela pandemia de COVID-19.

O dispositivo que prevê a possibilidade de instituição deste tributo é o art. 15 do CTN, que admite a instituição dos empréstimos compulsórios sob as seguintes hipóteses, delimitadas em seus incisos: (i) guerra externa, ou sua iminência; (ii) calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; e (iii) conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Posteriormente, o que o texto constitucional fez, através de seu art. 148, foi associar o enunciado dos incisos I e II do art. 15 do CTN no seu primeiro inciso, assim, acrescentando a possibilidade do investimento público urgente no segundo inciso. No entanto, a terceira hipótese observada pelo CTN para a instituição do tributo não foi incluída na CF/88, e, por causa disso, entende-se que não foi por esta recepcionada¹ - ou seja, na prática significa que a necessidade de absorção temporária de poder aquisitivo não servirá como justificativa plausível para que esse tributo seja instituído e cobrado dos cidadãos contribuintes.

Sob esse contexto, cumpre destacar a natureza restituível dos empréstimos compulsórios, sendo essa uma característica fundamental a seu respeito, uma vez que, para os outros tributos, o principal elemento “diferenciador” é o fato gerador². É por esse motivo que os empréstimos compulsórios não configuram receita, isso é, não são, do ponto de vista econômico, tributos. Apesar disso, a Constituição determinou a aplicação do regime tributário ao instituto em questão, de modo que, como consequência disso, tal instituto se encaixa como espécie tributária, ao lado das outras existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Logo, apesar dessa característica, destaca-se que, da perspectiva jurídica, trata-se de um tributo.

Sendo assim, o empréstimo compulsório se revela como um tributo, configurando-se como uma das espécies tributárias hoje existentes no Sistema Tributário Nacional, ainda que traga características distintas das demais, como o requisito de que deva ser restituído ao contribuinte e

¹ ANDRADE, Vitor S. **Empréstimo Compulsório e a COVID-19**. São Paulo, 2021.

² SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023, p. 45.

que contenha em sua nomenclatura a palavra “empréstimo”. Isso tendo em vista a compulsoriedade da prestação pecuniária exigida pelo art. 3º do CTN, bem como o preenchimento das outras características previstas pelo CTN para que se configure em um tributo.

Quanto ao contexto da pandemia de COVID-19, não se nega que foram adotadas diversas medidas públicas, as quais serão melhor discutidas ao longo do desenvolvimento desta pesquisa, como, por exemplo, o Decreto Legislativo 06/2020 e a Emenda Constitucional n. 106/2020, para a mitigação dos efeitos atípicos do cenário. Contudo, essas medidas não puderam sanar, ao menos não em sua totalidade, o impacto econômico gerado pela doença e agravado pela intensificação das medidas sanitárias e de isolamento social. Há que se fazer menção ao aumento do desemprego, o fechamento de empresas, o aumento de gastos governamentais e a queda da arrecadação³.

Considerando isso, o presente trabalho é orientado pela seguinte problemática: a partir da Constituição Federal brasileira de 1988 e do Código Tributário Nacional de 1966, qual a viabilidade da instituição do empréstimo compulsório em cenários como o da pandemia de COVID-19? Sendo essa a investigação que se propõe a responder. Para tanto, a pesquisa é de natureza explicativa, valendo-se de revisão bibliográfica e documental para a coleta dos dados necessários à análise da problemática apresentada. Acerca dessa, a pesquisa será de natureza explicativa, eis que essa busca, a partir dos conceitos objeto de estudo, construir uma explicação que permita responder ao problema de pesquisa, dessa maneira sendo pertinente a sua utilização diante do tema proposto⁴.

Sobre o método de pesquisa, bibliográfica e documental, no tocante a esta última serão utilizados, especialmente, o texto legal do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988. Já em que pese a pesquisa bibliográfica, essa se constitui principalmente por livros e publicações periódicas, como artigos científicos de revistas acadêmicas, sendo fontes extremamente relevantes ao desenvolvimento da pesquisa, que necessita desenvolver determinados conceitos que possibilitem a sua efetiva compreensão⁵. Quanto a análise, esta será realizada qualitativamente, identificando a acepção jurídica do instituto na doutrina, bem como a relação de causalidade entre a ocorrência de evento calamitoso extraordinário e a instituição dos empréstimos compulsórios.

³ A título de exemplificação, menciona-se que, de acordo com dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), havia ao menos 15,2 milhões de pessoas desempregadas no Brasil no primeiro trimestre do ano de 2021. Ainda com base nessa, tal realidade gera um aumento da informalidade no mercado de trabalho. No mesmo sentido, vale ressaltar que tal mercado funciona como uma espécie de termômetro para a economia. Para mais informações sobre isso, ver: <https://veja.abril.com.br/economia/ibge-desemprego-durante-a-pandemia-foi-maior-que-o-estimado> Acesso em: 10 out. 2023.

⁴ GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

⁵ GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Desse modo, pretende-se investigar se o uso de mecanismos normativos, como o empréstimo compulsório, poderia ter atenuado, ainda que momentaneamente, o desequilíbrio das contas públicas, de modo a contribuir para o restabelecimento mais célere da economia brasileira. Assim, sendo utilizado como um instrumento de enfrentamento de calamidades públicas, tal que previsto na Constituição como cabível no caso de despesas extraordinárias. Quanto a isso, e conforme descreve o professor Paulo de Barros Carvalho⁶, a acepção constitucional destas adversidades é mais lassa, podendo abranger: “outros eventos, de caráter socioeconômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade”.

É nesse cenário que surge uma discussão acerca da possibilidade de que tivesse sido instituído o empréstimo compulsório, com fins de alívio circunstancial, tal que se trata de instrumento de utilização rápida, já previsto no texto constitucional, havendo a possibilidade de sua instituição haja vista a delegação da competência tributária. Ainda, também pelo fato de ter sido elaborado pelo legislador com a pretensão de ser utilizado em situações como a da pandemia do Coronavírus, entre outras semelhantes.

Portanto, diante de todo o exposto nesta introdução, o desenvolvimento principal do estudo proposto será baseado na análise jurídica da possibilidade de instituir os empréstimos compulsórios, como previstos constitucionalmente, em casos diversos de calamidade pública⁷, tal qual vivenciados pela população brasileira, e mundial, em meio à pandemia de COVID-19, iniciada no ano de 2020 (no Brasil) e que ainda repercute diversos efeitos, não tendo sido totalmente superada. Discute-se se é conveniente e oportuna, bem como juridicamente apropriada, a instituição deste tributo, em razão da necessidade de ferramentas próprias do ordenamento jurídico brasileiro, para o enfrentamento de cenários de calamidade pública extraordinários.

Indaga-se também, em sentido paralelo, os motivos pelos quais este instituto tributário não fora devidamente utilizado em outras situações, no período que se seguiu à promulgação da Constituição de 1988, que também exigiam formas menos gravosas, e substancialmente mais efetivas, de arrecadação para lidar com a falta de recursos própria destas conjunturas. Com isso, a pesquisa revela-se atual e necessária, podendo contribuir para as investigações acerca do Sistema Tributário Nacional e questões específicas que lhe são concernentes.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 32.

⁷ VIII - estado de calamidade pública - situação anormal provocada por desastre que causa danos e prejuízos que impliquem o comprometimento substancial da capacidade de resposta do Poder Público do ente federativo atingido ou que demande a adoção de medidas administrativas excepcionais para resposta e recuperação; - BRASIL. **Decreto Nº 10.593, de 24 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil e do Conselho Nacional de Proteção e Defesa Civil e sobre o Plano Nacional de Proteção e Defesa Civil e o Sistema Nacional de Informações sobre Desastres. Brasília, em 24 de dezembro de 2020.

1. O Empréstimo Compulsório na Constituição Federal de 1988: sua previsão no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro

Os empréstimos compulsórios são uma espécie de tributo prevista no ordenamento jurídico brasileiro, conforme disposto no art. 148, da Constituição Federal de 1988⁸. Este tributo representa uma forma de arrecadação extraordinária, na qual a União Federal pode exigir, temporária e impositivamente, contribuições pecuniárias para fazer frente a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo essas as hipóteses que autorizam a sua instituição, conforme previsão constitucional.

Essa arrecadação diferenciada ocorre mediante uma obrigação legal imposta aos contribuintes, por meio da vigência de Lei Complementar que a regule. Assim, devem os tributados, que são os contribuintes, realizar o pagamento referente ao empréstimo compulsório de forma obrigatória, ou seja, sem que lhes seja facultado o direito de recusar ou adiar tal obrigação. Essa espécie de tributo é temporária e destina-se a financiar despesas de interesse público que não podem ser custeadas pelos meios habituais de arrecadação, como impostos, taxas ou contribuições sociais.

Sob a perspectiva constitucional, e conforme destacado linhas acima, são estabelecidas algumas hipóteses em que o empréstimo compulsório pode ser instituído, como para atender despesas decorrentes de calamidade pública, investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional ou, ainda, em casos de guerra externa ou sua iminência.

Todavia, a previsão dos empréstimos compulsórios no Código Tributário Nacional⁹, que é responsável por ditar as normas gerais em matéria tributária, em seu art. 15, inciso III, abarca a hipótese de que o tributo seja instituído por conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Como já exposto neste trabalho, esse dispositivo do referido artigo não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o que restringe a aplicabilidade do tributo, mas também diminui a insegurança jurídica.

Importa destacar sobre isso que no parágrafo único do art. 15 do CTN, a criação e a extinção de empréstimos compulsórios dependem de lei complementar, ou seja, é necessário que haja uma legislação específica para regulamentar sua instituição, características e formas de

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto. Sítio oficial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 fev. 2023.

⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 fev. 2023.

pagamento. Além disso, a lei deve definir o prazo de reembolso aos contribuintes e as condições de incidência do empréstimo compulsório.

Ainda, deve-se observar que o empréstimo compulsório é uma exceção no sistema tributário brasileiro e, logo, seu uso deve ser fundamentado em situações extraordinárias, tal que exigidas pela legislação. Sua aplicação é temporária, e os valores arrecadados devem ser utilizados exclusivamente para o fim determinado pela lei que o instituiu. Caso não sejam empregados de acordo com o propósito estabelecido, além de tratar-se de uma violação constitucional, os contribuintes têm o direito ao reembolso dos valores pagos, total ou parcialmente, nos termos do art. 165, incisos I e II do CTN.

Os pressupostos constitucionais do tributo denominado como empréstimo compulsório são encontrados nos incisos I e II do art. 148 da Constituição, chamados também de “empréstimo-calamidade” e “empréstimo investimento”¹⁰. A seu respeito, nos termos do texto constitucional, destaca-se:

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (Grifos nossos)¹¹.

Nesse sentido, o texto constitucional demonstra os requisitos formais e materiais para a instituição dos empréstimos compulsórios, conjugando os requisitos materiais a dois pressupostos imprescindíveis que autorizam a compulsoriedade deste instituto tributário - as despesas extraordinárias e o investimento público. No primeiro caso, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou a sua iminência, e, no segundo, devido ao caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Sabbag sugere, em tempo, o seguinte conceito para os empréstimos compulsórios, “ou empréstimo forçado, como preferem alguns doutrinadores”¹²:

O empréstimo compulsório é a tributária prestação pecuniária – imposta pela União, por lei complementar – que, visando atender constitucionais pressupostos autorizativos, alcançará, autônoma e compulsoriamente, signos presuntivos de

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 290.

¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto. Sítio oficial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 fev. 2023.

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 287.

riqueza, sob a promessa de ulterior devolução do importe mutuado¹³.

O autor destaca sobre o caráter restituível dos empréstimos compulsórios, que representa o traço distintivo deste instituto. Assim, o tributo constitui simultaneidade de deveres: um para o contribuinte, a respeito do dever de pagar; e outro para o Fisco, com relação à restituição da quantia arrecadada. Isto é, os empréstimos compulsórios são uma forma de ingresso de recursos temporários - a termo - nos cofres públicos, vez que a arrecadação implica ao Estado a obrigação de devolver a importância emprestada¹⁴.

Nesta seara, o aspecto estrutural mais relevante é o de constituir uma prestação pecuniária restituível, enquanto os outros tributos legalmente previstos, a exemplo, são de efetiva receita. Por outro lado, os empréstimos compulsórios, como já tratados, destinam-se, eventualmente, aos cofres dos contribuintes escolhidos pelo legislador. Enfim, assevera o autor:

Vale frisar, em tempo, que o empréstimo compulsório destaca-se como tributo finalístico, ou seja, um gravame afetado a um propósito, com total irrelevância do fato gerador que o corporifica e com ampla prevalência da finalidade para a qual tenha sido instituído. Não se deve confundir a destinação dos recursos com o fato imponible, ou seja, a situação material sobre a qual incidirá o empréstimo compulsório¹⁵.

Em contrapartida aos empréstimos compulsórios, a natureza jurídica de outros tributos (impostos, taxas e contribuições) é definida pelo fato gerador. Os empréstimos compulsórios, por sua vez, apresentam caráter emergencial ou urgente, atrelados a uma finalidade específica. Sendo assim, quanto à concepção de despesas extraordinárias, indica-se uma situação excepcional em que será necessário utilizar os recursos do tributo em questão, devido a uma circunstância anormal e imprevisível que caracteriza o esgotamento dos fundos públicos ou a falta de recursos no Tesouro.

Caso contrário, o tributo seria aplicado de forma recorrente, sem levar em conta a natureza episódica que o caracteriza. Por isso, é crucial que os cofres do Estado sejam completamente esgotados, tornando indispensável a obtenção de recursos para restabelecer o equilíbrio afetado. Se houver fontes orçamentárias suficientes, não é justificável a cobrança do tributo. Em relação a esse ponto, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁶ argumenta que as despesas extraordinárias são aquelas absolutamente necessárias após o esgotamento dos fundos públicos, inclusive o fundo de contingência. Em outras palavras, a falta de recursos no Tesouro precisa ser comprovada.

Assim, pode-se passar para o entendimento do que vêm a ser as despesas extraordinárias

¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 287.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 290.

¹⁵ *Idem*. p. 293.

¹⁶ COÊLHO, Sacha C. N. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Forense, 2022. p. 147.

decorrentes de calamidade pública e de guerra externa. A ideia de "despesa extraordinária decorrente de calamidade pública" diz respeito a situações extremas que envolvem catástrofes naturais ou desastres devastadores, como terremotos, tsunamis, incêndios de grandes proporções, inundações catastróficas, secas prolongadas, tufões, ciclones, entre outros. Essas situações são difíceis de serem precisamente definidas, pois se referem a eventos limítrofes, caracterizados por sua gravidade e impacto significativo na sociedade.

No entanto, é crucial enfatizar que a avaliação do caráter limite do cataclismo, embora subjetiva, deve ser razoável, para evitar o uso indevido da autorização constitucional. Portanto, eventos como uma chuva comum em determinada estação, uma enchente regular, uma seca periódica ou um pequeno tremor de terra não seriam suficientes para desencadear a incidência do tributo. Além disso, é importante destacar que, mesmo diante de uma catástrofe ocorrendo em um município ou estado específico, o tributo continua sendo de âmbito federal, não havendo necessidade de que o cataclismo tenha proporções territoriais gigantescas para justificar a competência da União¹⁷. Enfim, observa-se que o autor entende favoravelmente à decretação do estado de calamidade para a exigência do tributo.

Noutro espectro, a ideia de "despesa extraordinária decorrente de guerra externa" está relacionada a um pressuposto factual de "guerra" ou, de forma mais precisa tecnicamente, "conflito armado internacional", que tenha sido iniciado por uma nação estrangeira, independentemente de uma formal "declaração de guerra". Portanto, não engloba guerras iniciadas pelo Brasil, uma vez que seriam consideradas ilegítimas. O nosso país valoriza a paz (conforme estabelecido no art. 4º, VI, CF/88) e somente é possível a declaração de guerra em caso de agressão estrangeira (art. 84, XIX). Sendo assim, a "guerra de conquista" não é uma opção viável em termos constitucionais, o que inviabiliza o uso adequado do empréstimo compulsório nesse contexto¹⁸. Assim, é relevante ressaltar que o permissivo constitucional não se aplica a convulsões sociais internas, ou seja, situações de conflitos e distúrbios internos no país não estão enquadradas nas condições que permitem a utilização do empréstimo compulsório.

Quanto ao significado de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional", tem-se que envolve uma antecipação de receita, em termos financeiros, do patrimônio privado para os cofres do Estado. Isso significa que o montante que seria arrecadado ao longo de vários anos pode ser obtido em um curto período, com posterior restituição. O legislador constituinte estabeleceu esse pressuposto no texto da Constituição de 1988, ao mesmo tempo em que excluiu a possibilidade de criar o tributo em face de uma situação econômica limite que exigisse a absorção temporária do poder de compra da moeda.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 290.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. p. 290.

É importante relacionar esse permissivo constitucional com o princípio da anterioridade tributária, a ser abordado no próximo item desta pesquisa, no intuito de demonstrar a lógica subjacente a essa autorização. Deste modo, embora se trate de um investimento público de caráter urgente, em teoria, não seria coerente seguir o princípio da anterioridade, conforme será estudado na sequência. No entanto, isso não é o que acontece, pois um investimento público de grande interesse nacional pode requerer recursos que, de outra forma, só seriam arrecadados pelo erário ao longo de vários anos, através de outros impostos.

Dessa forma, é plausível criar um empréstimo compulsório que permita antecipar a arrecadação de valores destinados aos cofres públicos. Assim, por exemplo, recursos que originalmente seriam destinados à Administração em oito anos podem ser antecipados para dois anos na forma de empréstimo compulsório, sendo posteriormente reembolsados com os recursos arrecadados através dos impostos. Isso possibilita a antecipação do investimento público, sem violar o princípio da anterioridade. Finalmente, cumpre destacar que o investimento deve abranger todo o território nacional e não justifica criar o tributo especificamente para cobrir gastos em uma região específica do país.

2. Princípios constitucionais e sua importância para a relação tributária

A partir do contexto explorado anteriormente, de previsão e incidência dos empréstimos compulsórios no ordenamento jurídico brasileiro, sob a vigência do texto constitucional, se faz necessária a análise dos princípios constitucionais. Sob a forma de normas abstratas e gerais, que fornecem diretrizes amplas para a interpretação e aplicação da legislação, os princípios irradiam, da Carta Constitucional, para os demais campos do direito. Nos termos do tributarista Kiyoshi Harada¹⁹, o direito tributário “tem estreitas relações com o Direito Constitucional por representar o tronco da Árvore Jurídica, donde nascem os diversos ramos”.

Sendo assim, é preciso destacar que neste trabalho serão estudados os princípios estritamente ligados à prática tributária, em especial aos empréstimos compulsórios, ainda que os demais princípios constitucionais sejam aplicáveis ao direito tributário.

A respeito da incidência dos princípios constitucionais na prática tributária, tem-se que a necessidade do Estado de arrecadar recursos para que se torne possível o gasto público não pode ser satisfeita sem restrições, em consonância à manutenção do Estado Democrático de Direito²⁰. A

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Grupo GEN, 2021, p. 21.

²⁰ O Estado Democrático de Direito, caracterizador do Estado Constitucional, significa que o Estado se rege por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e às garantias fundamentais que é proclamado. Em: MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2023, p. 5.

título de explicação, o direito tributário condiciona o modo e garante os meios pelos quais o Estado auferir receitas para arcar com as despesas públicas. Portanto, é fundamental a criação de limitações que protejam não apenas o sujeito passivo da relação tributária, mas também a própria legalidade do sistema tributário.

Nas palavras da professora Tathiane Piscitelli²¹:

Os princípios tributários devem ser vistos como parte integrante do desenho material do direito tributário precisamente pela razão de condicionarem e limitarem o exercício da competência tributária e servirem como medida de realização e manutenção do Estado Democrático de Direito. Daí sua qualificação como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Segundo a autora supramencionada, os princípios constitucionais tributários contribuem ao exercício e manutenção do Estado Democrático de Direito por meio da observância dos valores de certeza e justiça na tributação, inerentes a este. Desta forma, o valor de certeza indica a previsibilidade da atividade arrecadatória do Estado, e, portanto, influencia na segurança do ordenamento jurídico tributário. Podem ser destacados os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade da legislação tributária nessa categoria. Sob outro ângulo, a aplicação da justiça na tributação vem por meio dos princípios de observância da capacidade contributiva, da isonomia e do não confisco. Deve-se ressaltar que o art. 150, contido na Seção II de título “Das Limitações do Poder de Tributar”, da Constituição Federal de 1988, traz em seus incisos a maioria dos princípios que serão analisados neste trabalho, de forma expressa.

A começar pelo princípio da legalidade, trata-se de um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, ao passo que assegura apenas a vigência das normas que tramitaram em consonância ao processo legislativo democrático e participativo. Desse modo, deve ser tido como a base de todos os outros princípios que derivam do texto constitucional. A principal previsão do princípio da legalidade na Constituição está no art. 5º, II, que estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Quanto à previsão específica ao direito tributário, que deriva desta norma-princípio, se faz presente no art. 150, I da norma constitucional, que estabelece a vedação à instituição ou à majoração de tributos sem lei que o estabeleça.

Considerando que a criação ou o aumento de qualquer espécie tributária exige ou a mudança ou a observância exaustiva de todos os requisitos da regra-matriz de incidência tributária, pode-se entender que o princípio da legalidade pressupõe a tipicidade fechada no direito tributário, em forma de especificação da legalidade do art. 5º, II da Constituição. Ainda, pode-se examinar o fato de que apenas o Legislativo tem a competência para instituir leis, por meio de

²¹ PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 63.

representantes do povo eleitos democraticamente, e, assim, tem-se que a legalidade do direito tributário representa uma ferramenta auxiliar na concretização do Estado Democrático de Direito, uma vez que apenas os tributos assim criados poderão ser legitimamente exigidos dos cidadãos.

Delimitado o princípio da legalidade no direito tributário, em relação à necessidade de instituição ou alteração de normas, por meio de um processo legislativo democrático e participativo, para a possibilidade de cobrança de tributos, parte-se para o exame prático deste princípio constitucional sobre a espécie tributária aqui estudada. Isso é, qual o tipo de instrumento normativo é adequado para a sua instituição, e quais elementos necessários devem ser previstos nesta norma.

A priori, as leis tributárias que criam ou alteram tributos podem ser ordinárias ou complementares, a depender da previsão constitucional. O art. 146 da Constituição reserva as funções de dispor sobre conflitos de competência tributária, de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária às leis complementares. Também, há previsões esparsas a respeito da necessidade de certos tributos serem instituídos por essa ferramenta normativa.

Para além disso, a regra para a regulação do direito tributário, como ocorre nas outras áreas do direito, é a lei ordinária. De acordo com o texto constitucional - art. 69 -, as leis complementares deverão ser aprovadas por maioria absoluta dos parlamentares, enquanto as leis ordinárias serão aprovadas por maioria simples, observada a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade mediante a não observância do procedimento adequado. No caso dos empréstimos compulsórios, o art. 148 da Carta Constitucional exige, em seu enunciado, lei complementar para a sua instituição. Se tratando, também, de tributo cuja competência exclusiva de instituição ou de alteração é da União Federal, como a totalidade dos outros tributos criados por lei complementar.

Em relação ao princípio da anterioridade tributária, trata-se de norma constitucional com previsão no art. 150, III, alíneas *b* e *c*, da Constituição, cuja finalidade é estabelecer um lapso temporal entre a publicação e a data de vigência da lei, que indica o início da produção de efeitos. Ou seja, assegura que o sujeito passivo tenha a possibilidade de adquirir conhecimento a respeito das mudanças nas leis tributárias que causem a instituição de novos tributos ou a majoração daqueles já existentes.

Como disposto no texto constitucional, os empréstimos compulsórios devem obedecer aos princípios aplicáveis em matéria tributária, com exceção ao princípio da anterioridade para os casos de despesas extraordinárias referentes a calamidades públicas ou guerra externa. O artigo 148 da Constituição abrange situações que são consideradas exceções ao princípio da

anterioridade tributária. O primeiro inciso desse artigo determina que a norma tributária terá aplicação imediata, não estando sujeita à espera dos prazos de anterioridade. Enquanto isso, o segundo inciso apresenta uma exceção a essa regra, indicando que a incidência do tributo será postergada. Portanto, não é correto afirmar que o empréstimo compulsório esteja sempre sujeito ao princípio da anterioridade da lei que o instituiu, independentemente da situação²².

Em suma, esse tributo, quando instituído nos casos de calamidade pública e guerra externa (primeiro inciso), será exigido imediatamente, uma vez que se trata de uma exceção às regras de anterioridade anual e nonagesimal (artigo 150, § 1º, CF). Por outro lado, em relação aos empréstimos compulsórios criados para viabilizar investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional (segundo inciso), será fundamental observar o princípio da anterioridade (artigo 148, II, CF em conjunto com o artigo 150, § 1º, CF). Portanto, pode-se dizer que a exceção ao princípio da anterioridade, aplicado ao art. 148, I da Constituição se justifica ao passo que esta espécie tributária tem natureza extraordinária. Isso é, a necessidade de instituição deste tributo torna a aplicação do princípio da anterioridade disforme - no caso do art. 148, I -, tal que a imposição de um lapso temporal entre a publicação da lei e a sua respectiva produção de efeitos, prejudica em absoluto a finalidade de sua instituição.

O último dos princípios constitucionais tributários relacionados à certeza, ou segurança jurídica, é o da irretroatividade, previsto no art. 150, III, alínea *a* da Constituição. Nesse sentido, prescreve a vedação aos entes federados de cobrarem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da norma que os tenha criado ou majorado. Isso é, a legislação tributária, referente à instituição ou ao aumento de tributos só pode ser aplicada a eventos futuros, ocorridos após a vigência da lei. Assim, o dispositivo constitucional assegura que apenas as leis que criam ou majoram tributos estejam submetidas ao princípio da irretroatividade tributária, ao passo que, qualquer legislação tributária que venha a tratar de outros temas, pode, a princípio, retroagir sem violação ao texto constitucional.

No referente aos empréstimos compulsórios propriamente ditos, não há que se falar em hipóteses de retroatividade da lei tributária, uma vez que sempre devem ser instituídos, não representando uma espécie de tributo contínuo, mas fixada a prazo determinado.

Com a finalidade de explorar os princípios constitucionais tributários com o valor de justiça tributária, serão analisadas as normas constitucionais de isonomia, capacidade contributiva e de não confisco. Sendo assim, o princípio da isonomia tributária, que está contido no *caput* do art. 5º da Constituição, estabelece o tratamento de todos perante a lei de forma igual, sem distinção de qualquer natureza. Essa normativa se repete no art. 150, II da Constituição, aos seguintes termos:

²² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 291.

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

[...]

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

Portanto, pode-se entender que o tratamento tributário discriminado só poderá ser permitido sob a guisa de condição sob a qual a diferenciação está justificada. Para isso, deve-se analisar quais os requisitos são legítimos para que seja autorizada a discriminação entre os sujeitos passivos da relação tributária, ou de situações, com fins de concretização da atividade tributária, sem que seja violada a isonomia constitucional.

Utilizando do princípio da isonomia para o exame dos empréstimos compulsórios, observa-se que esta espécie tributária não violaria o desígnio constitucional em sua aplicação, de qualquer modo. Isso se dá pelo fato de que a sua inserção no sistema tributário corrente ocorre por meio do alcance de um fato gerador específico, selecionado mediante Lei Complementar para dar causa ao tributo. Nesses termos, seria inviável o estabelecimento de obrigação tributária na modalidade de empréstimos compulsórios que viesse a ser aplicada com fato gerador permeável a possíveis isenções, de pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo a diferenciações entre os sujeitos passivos deste tributo. Ou seja, a arrecadação desta espécie tributária estaria afetada, e possivelmente não alcançaria a finalidade que a deu causa - situação ao qual os empréstimos compulsórios estariam vinculados.

Já quanto ao princípio da capacidade contributiva, volta-se ao comando do art. 145, §1º do texto constitucional²³, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Tal que seria ilógico, até mesmo para a Administração Pública, orientar tributo a ser arrecadado por contribuintes sem a capacidade para tal. Assim, a doutrina configura as duas naturezas deste princípio, uma objetiva e outra subjetiva. A primeira verifica a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário por meio de uma ocorrência no mundo fático, a prática do fato gerador elencado pelo legislador. A segunda, a capacidade contributiva subjetiva, é verificada por uma análise do indivíduo, em suas possibilidades materiais, que pode ser obtida não apenas pela manifestação de riqueza mas também pela disponibilidade concreta desses recursos.

Por fim, o princípio do não confisco, como em sua previsão legal constitucional no art. 150, IV, pretende impedir a instituição de tributos com efeito punitivo, ou confiscatório. Isso é,

²³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto.

instituição de tributo que visa atentar contra o patrimônio do sujeito passivo, ao contrário da finalidade de arrecadação tributária para a despesa do aparato público.

Quanto aos últimos dois princípios em tela, o da capacidade contributiva e o do não confisco, colocados como limites constitucionais tributários à aplicação ou majoração de tributos, servem também como guia para a instituição dos empréstimos compulsórios. A esse respeito, deve-se entender que, ao mesmo tempo que os empréstimos compulsórios não seriam viáveis se ofendessem a capacidade contributiva dos contribuintes, tampouco poderiam ser instituídos de forma a depredar o patrimônio dos sujeitos passivos, de forma a deixá-los incapazes de exercer seus direitos básicos assegurados pela Carta Constitucional. Também, para além da razoabilidade a ser aplicada na instituição dos empréstimos compulsórios, pode-se destacar o caráter devolutivo deste tributo, cujo resgate dos valores pelos contribuintes deve ser regulado pela Lei Complementar que o instituiu. A própria característica devolutiva deste tributo é contrapartida a possíveis efeitos confiscatórios.

Em síntese, o tributo precisa atender ao princípio da legalidade tributária, tal que disposto no art. 150, I da Constituição. Isto é, ser instituído por lei – que deverá ser a lei complementar, conforme exigido por essa espécie tributária -, sem aceitar outras formas normativas, como leis ordinárias, decretos ou mesmo medidas provisórias. Também, deve respeitar o princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF), impedindo que a lei de criação afete fatos jurídicos ocorridos antes de sua vigência. Portanto, a lei complementar que institui ou aumenta o empréstimo compulsório deve ter efeito apenas para o futuro. Ainda, é essencial considerar a incidência dos princípios da igualdade tributária (art. 150, II, CF) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF) ao empréstimo compulsório. Nesse sentido, a capacidade econômica do contribuinte deve ser avaliada em relação ao empréstimo compulsório.

3. A pandemia de COVID-19 e suas consequências sociais e jurídicas

No dia 26 de fevereiro de 2020, as autoridades brasileiras registraram o primeiro caso de COVID-19 no país. Posteriormente a isso, menos de um mês depois, no dia 12 de março do mesmo ano, um paciente morreu na cidade de São Paulo, em decorrência de complicações agravadas pela doença, tendo sido o primeiro óbito registrado por conta do Coronavírus no Brasil. Quanto a isso, destaca-se que, até a finalização deste estudo, o Ministério da Saúde registrou por volta de 37 milhões de casos da doença e aproximadamente 700 mil óbitos²⁴.

²⁴ Os números relativos à doença usados neste trabalho são os computados pelo Ministério da Saúde. Disponível em: <https://covid.saude.gov.br/>. Acesso em: 20 out. 2023.

Diante desse cenário, que gerou diversos reflexos socioeconômicos, o Congresso Nacional aprovou o Decreto Legislativo nº 06 de 2020²⁵, resultado de uma solicitação feita pelo Presidente da República à época, Jair Messias Bolsonaro. Naquela ocasião, que requereu a decretação do estado de calamidade pública, o chefe do Poder Executivo federal ressaltou o dispêndio financeiro que seria necessário para conter a propagação do vírus e para prover meios de subsistência à população.

De acordo com o Monitoramento dos Gastos da União com Combate à COVID-19²⁶, realizado pelo Tesouro Nacional, até o final de 2020, a União tinha gasto mais de R\$ 524 bilhões, de uma previsão de R\$ 604,7 bilhões no enfrentamento à pandemia e seus danos socioeconômicos. Dos gastos, o maior deles registrado pela União foi o do Auxílio Emergencial a Pessoas em Situação de Vulnerabilidade Social, com previsão de gasto de R\$ 322 bilhões de reais.

Outrossim, notáveis são os prejuízos advindos de cenários de calamidade pública, como o da pandemia do Coronavírus, objeto aqui em análise. Esses são representados por danos principalmente sociais, mas também fiscais, econômicos e, neste caso especialmente, por óbitos. Sob uma perspectiva econômica, a partir de dados da Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia, devido à doença, as contas públicas de 2020 tiveram um déficit de aproximadamente R\$ 895,8 bilhões, constituído por gastos consolidados da União, dos estados, dos municípios e das empresas públicas.

Nesse contexto, é indispensável a conceituação legal de calamidade pública perante os dispositivos normativos. Assim, tem-se por competência privativa do Presidente da República a proposição de decretação do estado de calamidade pública de âmbito nacional, em que o fará através de requerimento ao Congresso Nacional, conforme o art. 84, XXVIII, da Constituição Federal de 88. Ato contínuo, compete exclusivamente ao Congresso a decretação do estado de calamidade em âmbito nacional, nos termos do art. 49, XVIII, também do texto constitucional.

Portanto, resta destacar a delimitação institucional de calamidade pública, que se deu, inicialmente, pelo Decreto nº 7.257 de 2010²⁷, revogado posteriormente pelo Decreto nº 10.593 de

²⁵ BRASIL. **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. Senado Federal, em 20 de março de 2020.

²⁶ Tal informação se encontra disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-monitoramentos-dos-gastos-com-covid-19>. Acesso em: 10 nov. 2023.

²⁷ BRASIL. **Decreto Nº 7.257, de 04 de agosto de 2010**. Regulamenta a Medida Provisória no 494 de 2 de julho de 2010, para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil - SINDEC, sobre o reconhecimento de situação de emergência e estado de calamidade pública, sobre as transferências de recursos para ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e reconstrução nas áreas atingidas por desastre, e dá outras providências. Brasília, em 04 de agosto de 2010.

2020. A ementa da norma revogada continha o propósito de 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. Nesse sentido, o dispositivo vigente - Decreto nº 10.593/2020²⁸ - também prevê a configuração do estado de calamidade pública, em seu art. 2º, VIII, aos seguintes termos:

Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

VIII - estado de calamidade pública - situação anormal provocada por desastre que causa danos e prejuízos que impliquem o comprometimento substancial da capacidade de resposta do Poder Público do ente federativo atingido ou que demande a adoção de medidas administrativas excepcionais para resposta e recuperação (BRASIL, 2020).

Decretado o estado de calamidade pública, foi promulgada a EC nº 106/2020²⁹, oriunda da denominada “PEC do Orçamento de Guerra”. Com essa Emenda, se tornou possível a realização de despesas e concessão de renúncias tributárias sem a consideração das exigências legais da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000), bem como possibilitou o endividamento acima dos gastos com investimento, por meio da supressão do art. 167, III, da Constituição. Ainda, instituiu regras pelas quais o Banco Central estaria possibilitado a comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional e ativos em mercados secundários³⁰.

No entanto, a vigência da EC 106/2020 estava vinculada ao estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional, que até então se estenderia ao último dia do ano de 2020. Desse modo, com a mudança do exercício, não houve a manutenção do estado de calamidade pública, impossibilitando a realização das despesas com a flexibilidade orçamentária que a EC 106 assegura, apesar do fato de que o cenário pandêmico apenas ganhava força ao fim de 2020 e início de 2021.

Com a virada do ano, e durante o primeiro trimestre de 2021, houve o maior colapso sanitário da história do país³¹: das 27 unidades federativas, 24 e o Distrito Federal mantinham taxas de ocupação de leitos de UTI no Sistema Único de Saúde (SUS) iguais ou superiores a 80%.

²⁸ BRASIL. **Decreto Nº 10.593, de 24 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil e do Conselho Nacional de Proteção e Defesa Civil e sobre o Plano Nacional de Proteção e Defesa Civil e o Sistema Nacional de Informações sobre Desastres. Brasília, em 24 de dezembro de 2020.

²⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 106, de 07 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Brasília, em 07 de maio de 2020.

³⁰ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. Grupo GEN, 2022. p. 201.

³¹ Informação disponível em: <https://portal.fiocruz.br/noticia/observatorio-covid-19-aponta-maior-colapso-sanitario-e-hospitalar-da-historia-do-brasil>, acesso em: 20 nov. 2023.

Quanto às capitais, 26 das 27 cidades estavam com taxas iguais ou superiores a 80%, e 19 delas contavam com ocupação superior a 90%.

Diante disso surgiu a necessidade de adoção de novas medidas para o combate ao Coronavírus, a despeito daquelas já adotadas no ano anterior, como a restrição de circulação de pessoas e de horários reduzidos ao comércio de portas abertas. Observadas as consequências econômicas que resultaram dessas medidas, deve-se mencionar, também, que já não mais se manteve o estado de calamidade pública, o que se deu por opção do Legislativo. A situação calamitosa requereu, para mitigar os efeitos sobre a população de baixa renda, que encontrava-se mais vulnerável às consequências negativas da pandemia³², a aprovação de um novo auxílio emergencial, por meio da Lei nº 13.982/2020³³.

Assim, sem poder contar com as normas orçamentárias que flexibilizaram a adoção das regras de responsabilidade fiscal na realização de gastos públicos, entendeu-se como improvável o cumprimento do teto fiscal naquele exercício, bem como as outras regras de responsabilidade. Dessa maneira, aprovou-se a denominada “PEC Emergencial”, promulgada como Emenda Constitucional nº 109 de 2021³⁴. Entre as alterações da Emenda, tem maior relevância para este trabalho o seu art. 3º, que se refere à instituição de arcabouço fiscal para a concessão de novo auxílio emergencial, bem como a inclusão dos artigos 167-B a 167-G no texto constitucional, todos eles relacionados com regras fiscais aplicáveis no estado de calamidade pública.

Em relação ao art. 3º da referida Emenda Constitucional, observa-se que dispensa a observância das regras de criação, expansão e aperfeiçoamento de ações governamentais - art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal - as propostas legislativas de 2021 que tinham por objetivo exclusivo a concessão de “auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia de Covid-19”³⁵.

³² PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 8. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 201.

³³ BRASIL. **Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020**. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Brasília, em 2 de abril de 2020.

³⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021**. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; revoga dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19. Brasília, em 15 de março de 2021.

³⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, em 4 de maio de 2000.

Por outro lado, as regras que foram incluídas à Constituição para o estado de calamidade pública, tratam: da adoção de regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações, conforme o art. 167-B; do afastamento das restrições relacionadas à contratação de pessoal, de obras, serviços e compras, tal que dispõe o art. 167-C; da dispensa do cumprimento do art. 16 da Lei Complementar nº 101 de 2000, conforme o art. 167-D; da flexibilização da responsabilidade fiscal, permitindo-se a superação das receitas de operação de crédito em relação às despesas de capital, como dispõe o art. 167-E; da dispensa dos limites, condições e demais restrições aplicáveis à União para a contratação de operações de crédito, bem como a possibilidade de utilização do superávit financeiro do ano anterior para o pagamento das medidas de combate à calamidade, nos termos do art. 167-F; e da aplicação das restrições do art. 167-A da Constituição à União, representando medidas a serem adotadas caso a relação entre despesas correntes e receitas correntes supere 95%, como estabelecido pelo art. 167-G³⁶.

A partir de todo o exposto até aqui, observa-se que a opção do legislador brasileiro, em meio ao maior cenário de calamidade pública vivenciado na história do país até hoje, foi a de flexibilização das regras de responsabilidade fiscal a serem cumpridas pelo Poder Executivo, vez que vigente o estado de calamidade pública. Pode-se dizer, todavia, que as medidas de flexibilização trataram apenas superficialmente do problema orçamentário, vez que, por outro lado, deram causa ao endividamento do Executivo Federal, sem necessariamente atender às necessidades dos gestores dos demais entes federativos, ou mesmo prover segurança jurídica-financeira na aplicação desses recursos.

Ao concebermos a gravidade desta situação atípica, e possíveis outras que venham a se impor sobre o país no futuro, é indispensável um estudo como o aqui proposto. Isso é, deve-se investigar no ordenamento jurídico brasileiro alternativas legais para equilibrar as contas públicas, bem como atender às necessidades sociais. Isso pois, se demonstrada a sua viabilidade e pertinência, poderá, ao menos de alguma forma, contribuir para uma problemática que se verifica na realidade brasileira.

4. A viabilidade da instituição do Empréstimo Compulsório no período pandêmico e uma discussão a partir de cenários semelhantes

Com base no exposto até aqui, tem-se que os Empréstimos Compulsórios tratam de espécie tributária prevista na Constituição Federal de 1988, em seu art. 148, bem como pelo Código

³⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 8. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 205.

Tributário Nacional (anteriormente no art. 15 daquele texto), ao passo que teve parte de suas hipóteses de incidência recepcionadas pelo texto constitucional. Nesse sentido, conforme se verificou, cabe a aplicação do tributo para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b³⁷.

Importante destacar, como um dos pontos principais, a natureza restituível dos empréstimos compulsórios, uma vez que, por isso, não configuram receita, mas são constitucionalmente equiparados e regulados como tributos. Para que sejam instituídos, todavia, considera-se imprescindível o esgotamento dos cofres públicos, de modo a tornar indispensável a exigência do tributo e de forma a restaurar a situação anterior. Isso é, a falta de receitas públicas para atender à alguma despesa específica do aparato público, como descrita no parágrafo único do art. 148 a vinculação do tributo à despesa que deu causa a sua instituição, mediante qualquer das hipóteses elencadas nos incisos do mesmo artigo.

Nesse diapasão, o déficit de quase R\$ 900 bilhões dos entes federativos no exercício de 2020, apresentado pela Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia³⁸, que deu causa à aprovação da EC 106/2020, e, posteriormente, a EC 109/2021, demonstram o cenário de esgotamento de receitas, tendo o Congresso Nacional optado por mitigar esses efeitos com a flexibilização das regras orçamentárias. Não presentes as fontes orçamentárias suficientes para a contenção do avanço da pandemia, justifica-se a aplicação dos ECOMs, em sede despesa extraordinária - aquela não prevista em condições normais de orçamento.

A partir da análise apresentada neste trabalho a respeito dos Empréstimos Compulsórios, entende-se que a modalidade de empréstimos compulsórios a ser aplicada ao cenário da pandemia de COVID-19, e em cenários semelhantes, é aquela do art. 148, I da Constituição Federal. Isto é, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública. Portanto, será explorada essa possibilidade no transcorrer deste último capítulo: a incidência desta espécie tributária em meio à crise fiscal-orçamentária provocada pela pandemia de COVID-19.

Inicialmente, deve-se considerar a necessidade de decretação de calamidade pública pelo Congresso Nacional na forma do art. 49, XVIII da Carta Maior, que pode ser suscitada pelo Presidente da República como dispõe o art. 84, XXVIII. Há que se falar, contudo, que essas duas

³⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto.

³⁸ Dados disponíveis em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-monitoramentos-dos-gastos-com-covid-19>. Acesso em: 10 nov. 2023.

previsões supramencionadas foram emendadas à Constituição por força da EC 109/2021, ou seja, a decretação de estado de calamidade pública só passou a ser observada pelo texto constitucional com a promulgação desta Emenda Constitucional. Antes disso, a decretação do estado de calamidade pública ocorria conforme o previsto nos arts. 29 a 34 do Decreto nº 10.593/2020, e, antes disso, pelo art. 7º do Decreto 7.257/2010, conforme demonstrado no terceiro capítulo deste trabalho. Considerados esses pontos, temos que, com o Decreto Legislativo nº 6 de 2020, restou decretado o estado de calamidade pública, que por sua vez, possibilitaria a aplicação de empréstimos compulsórios.

A despeito da apresentação de diversos Projetos de Lei Complementar no ano de 2020, tanto para a Câmara dos Deputados quanto para o Senado, nenhuma dessas propostas legislativas obtiveram êxito no trâmite legislativo, não tendo sido votadas, promulgadas, e nem adquirido vigência. Contudo, com a finalidade de observar como seriam aplicáveis os empréstimos compulsórios em um cenário prático será tratado aqui o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 102 de 2020³⁹, apresentado pelo Deputado Federal Renildo Calheiros, de Pernambuco. A escolha desta proposta em específico, para ser aqui analisada, decorre da maior adequação do projeto à previsão legal-constitucional dos empréstimos compulsórios.

A previsão desta peça legislativa era a de estabelecer empréstimos compulsórios sobre saldos financeiros dos fundos públicos federais para aplicações nos programas de saúde, assistência social e de manutenção e geração de emprego e renda, prejudicados pela pandemia de COVID-19. O montante de recursos seria captado com a condição de estar limitado ao saldo das disponibilidades financeiras existentes em 31 de dezembro de 2019, e então colocado à serviço do executivo federal para as finalidades do projeto. A peça legislativa tinha como fim o financiamento exclusivo, a título de créditos extraordinários, de medidas de enfrentamento à Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional, em benefícios entregues às pessoas relacionados às ações de enfrentamento à pobreza, miséria e diminuição de renda, e em ações de segurança alimentar, conforme o art. 2º, §4º, incisos I, II e III do PLP 102/2020. Por fim, observava a restituição dos recursos aos fundos públicos em seu art. 4º, nos seguintes termos:

Art. 4º Os recursos serão devolvidos aos respectivos fundos em 48 (quarenta e oito) meses a partir de janeiro de 2022.

Parágrafo Único. As respectivas leis orçamentárias anuais poderão antecipar o cronograma de que esse artigo, em relação a cada fundo, mediante a designação do uso desses recursos em suas programações anuais de despesas.

³⁹ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 102, de março de 2020**. 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. Brasília, março de 2020.

Partindo para o enquadramento principiológico da proposta legislativa em questão, observa-se adequação com os desígnios constitucionais, que já foram tratados no segundo capítulo. Nesse sentido, quanto ao princípio da legalidade, como exige o art. 150, I da Constituição, sendo a proposição em tela a instituição de tributos, deve ser feita por meio de Lei. Ainda, sob o mesmo princípio, sabe-se que os empréstimos compulsórios devem ser instituídos por Lei Complementar, na forma do *caput* do art. 148, tal qual é a forma que o congressista optou para esse projeto. Por outro lado, o princípio da anterioridade tributária não se aplica à hipótese de empréstimos compulsórios em cenário de calamidade pública, por força do art. 150, §1º, como demonstrado previamente. Quanto ao último princípio relacionado à segurança tributária, o de irretroatividade, não sofre violação neste projeto de lei.

A respeito dos princípios afeitos à justiça tributária, nomeadamente isonomia, capacidade contributiva e não confisco, entende-se que não dão causa de impedimento ao projeto, uma vez que, pelos dispositivos elencados no Projeto de Lei Complementar nº 102 de 2020, não se destina a arrecadação de recursos a entes impossibilitados de arcar com o tributo, nem tampouco de forma discriminatória entre eles. Apesar da configuração adequada constitucionalmente, esse e muitos outros PLPs foram apensados e arquivados ao longo do ano de 2020, sem resultado legislativo algum.

Enfim, a título de esvaziamento do conteúdo desta proposta legislativa, é preciso destacar um ponto negativo, de caráter estrutural, em sua elaboração. O legislador que propôs o projeto, decidiu por vincular os recursos provenientes do empréstimo compulsório para três aplicações diferentes, às quais não se delimitam medidas próprias. Esta é uma impropriedade na manutenção do empréstimo compulsório, uma vez que o parágrafo único do art. 148 expressamente assegura que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Ou seja, o projeto elenca três despesas diferentes para apenas uma modalidade de empréstimo compulsório. Apesar disso, o PLP 102/2020 poderia ter sido uma medida viável para o cenário pandêmico do COVID-19.

Em síntese, a partir das características e nuances estudadas neste trabalho, a respeito da espécie tributária empréstimo compulsório, bem como o cenário de calamidade pública dos anos de 2020 e 2021, principalmente, decorrentes da pandemia global de COVID-19, no Brasil, a possibilidade de aplicação deste tributo se mostra viável, ainda que incipiente no meio legislativo. Para os professores William Eufrásio e André de Souza, em sede de revista acadêmica, o empréstimo compulsório constitui meio possível frente ao cenário de calamidade pública

referenciado, nos seguintes termos⁴⁰:

Nesse diapasão de maior segurança, legitimidade e legalidade, o empréstimo compulsório, enquanto tributo, possibilita uma “válvula de escape” para situações inesperadas e que se caracterize como calamidade gerando crises financeiro-econômicas que afetem as finanças estatais exigindo intervenção célere por parte do Estado que pode acionar esse mecanismo.

Finalmente, em contrapartida aos outros tributos, os empréstimos compulsórios são restituíveis, se apresentando como uma medida menos impactante do que a flexibilização orçamentária trazida pelas Emendas Constitucionais 106 e 109, ainda que incapaz de substituí-las integralmente, uma vez que sempre estará vinculado a uma despesa específica que o deu causa.

⁴⁰ PEREIRA, William E. N; ELALI, André de S. D. **Uma alternativa de arrecadação emergencial: os empréstimos compulsórios.** 2020. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/9946770/2577> Acesso em: 20 nov. 2023.

Conclusão

Para fins de conclusão, considerados os pontos apresentados neste trabalho, temos que os empréstimos compulsórios, tal como são tratados pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 148, trata-se de instituto tributário previamente afeito ao Código Tributário Nacional - conforme disposto no art. 15 de seu texto. Dessa forma, observa-se que a espécie tributária foi devidamente recepcionada pelo texto constitucional, ainda que parcialmente, mas preservando o propósito dessa ferramenta arrecadatória. Nesse sentido, o Constituinte de 1988 delineou as hipóteses de incidência dos empréstimos compulsórios, quais sejam, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Ainda, a Constituição proferiu, no parágrafo único do art. 148, a vinculação do tributo à despesa que o fundamentou ou motivou a sua instituição. Mantida, todavia, a previsão anterior do art. 15 do CTN, de fixação na lei que estabeleça os empréstimos compulsórios das condições e prazo de sua restituição. Sendo assim, infere-se, também, a natureza restituível deste tributo, que se diferencia das outras espécies tributárias por não configurar receita, ao menos do ponto de vista econômico, mas apesar disso sendo tido por tributo do ponto de vista jurídico, conforme estabelece o texto constitucional.

Sob outro escopo, restou sólida a adequação da espécie tributária com os princípios constitucional-tributários em todos os seus aspectos. Ou seja, sendo os princípios constitucionais diretrizes fundamentais para a interpretação e aplicação das leis em um Estado Democrático de Direito, há que se falar em uma estreita relação entre o direito tributário e o direito constitucional. Reconhecida e apreciada a necessidade do Estado de arrecadar recursos para satisfazer as despesas públicas, deve-se conciliar o poder de tributar com as limitações impostas pelo texto constitucional. Assim, são divididos os princípios constitucionais mais inclinados ao direito tributário nas finalidades de certeza (segurança jurídica) e justiça tributária.

Partindo-se de uma análise dos princípios relacionados à segurança jurídica, o foco se volta à importância da previsibilidade que faz jus o contribuinte diante da arrecadação do Estado. O princípio da legalidade tributária é apontado como a base de todos os outros princípios, sendo imprescindível para a criação ou alteração de normas tributárias, ao passo que determina para isso a instituição de lei. Nesse diapasão, a Constituição determina que os empréstimos compulsórios só serão instituídos por meio de Lei Complementar. A seguir, a discussão se volta à anterioridade tributária, especialmente em relação aos empréstimos compulsórios, sobre os quais ficou constatada a exceção ao cumprimento dos requisitos de anterioridade na hipótese de atendimento a

despesas extraordinárias, justificadas pela ocorrência de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, conforme o art. 150, §1º. Em sequência, o princípio da irretroatividade indica a vedação de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da norma que os instituiu, fenômeno não diretamente relacionado à aplicação de empréstimos compulsórios. Enfim, a título de análise dos princípios indicativos de justiça tributária, não se demonstrou qualquer possibilidade de que a espécie tributária em tela seja instituída de forma a violar as proteções conferidas pela Carta Constitucional aos contribuintes.

Por fim, conclui-se pela viabilidade da aplicação dos empréstimos compulsórios em meio à pandemia de COVID-19 e outros cenários semelhantes, de calamidade pública, apesar dos desafios político-legislativos em seu estabelecimento. Com base nos dados apresentados da pandemia, em especial o déficit significativo do orçamento público em 2020, que levou a uma recessão econômica e grandes prejuízos sociais, fiscais e de saúde pública, foi decretado o estado de calamidade pública pelo Chefe do Executivo Federal, requisito legal de aplicação dos empréstimos compulsórios, na forma do art. 148, I da Constituição. A aplicação desse instituto tributário também é justificada pela falta de recursos orçamentários para conter os efeitos da pandemia, uma vez que o poder público esgotou a sua capacidade de prover assistência social e medidas públicas adequadas para isso. Contudo, o Poder Legislativo nos anos de 2020 e 2021, aprovou as Emendas Constitucionais 106/2020 e 109/2020, de forma a flexibilizar o controle e os limites de orçamento, bem como relaxar a manutenção da saúde fiscal do Estado Brasileiro.

A fim de exemplificar a aplicação de empréstimos compulsórios no período pandêmico, foi examinado Projeto de Lei Complementar que contava com essa pretensão. Analisados os requisitos jurídicos da peça, observa-se que seria possível e viável a arrecadação por meio dessa ferramenta tributária, que, todavia, se perdeu no trâmite legislativo em meio à crise de COVID-19. Nesse ínterim, há que se falar em um aspecto de resistência que a instituição de novos tributos enfrenta no Congresso Nacional, tendo em vista a impopularidade do exercício arrecadatório. Em especial, pode-se dizer sobre o “trauma fiscal” que aflige o cidadão brasileiro médio, decorrente de uma série de políticas abusivas e confiscatórias após os governos militares, a exemplo do Plano Collor I de 1990⁴¹. Não obstante, o desconhecimento geral sobre a instituição de empréstimos compulsórios, bem como a aversão histórica dos contribuintes brasileiros à novos tributos, torna um tanto menos possível a aprovação legislativa de empréstimos compulsórios.

⁴¹ BERNARDO, André. **Entre infartos, falências e suicídios: os 30 anos do confisco da poupança.** 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2020/03/17/entre-infartos-falencias-e-suicidios-os-30-anos-do-confisco-da-poupanca.htm>. Acesso em: 07 dez. 2023.

É em virtude desse cenário que se destaca a natureza menos impactante desse tributo, em relação aos efeitos das emendas constitucionais estudadas, ainda que não seja capaz de substituí-las por completo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Vitor S. **Empréstimo Compulsório e a COVID-19: Análise Jurídica do Projeto de Lei Complementar nº 112/2020**. São Paulo, 2021. Disponível em:

<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/7846> Acesso em: 25 fev. 2023.

BERNARDO, André. **Entre infartos, falências e suicídios: os 30 anos do confisco da poupança**. 2020. Disponível em:

<https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2020/03/17/entre-infartos-falencias-e-suicidios-os-30-anos-do-confisco-da-poupanca.htm>. Acesso em: 07 dez. 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto. Sítio oficial. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 fev. 2023.

BRASIL. **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. Senado Federal, em 20 de março de 2020. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/dlg6-2020.htm Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto Nº 10.593, de 24 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil e do Conselho Nacional de Proteção e Defesa Civil e sobre o Plano Nacional de Proteção e Defesa Civil e o Sistema Nacional de Informações sobre Desastres. Brasília, em 24 de dezembro de 2020. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10593.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto Nº 7.257, de 04 de agosto de 2010**. Regulamenta a Medida Provisória no 494 de 2 de julho de 2010, para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil - SINDEC, sobre o reconhecimento de situação de emergência e estado de calamidade pública, sobre as transferências de recursos para ações de socorro, assistência às vítimas, restabelecimento de serviços essenciais e reconstrução nas áreas atingidas por desastre, e dá outras providências. Brasília, em 04 de agosto de 2010. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7257.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, em 4 de maio de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.982, de 2 de abril de 2020**. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas

excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Brasília, em 2 de abril de 2020. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113982.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 102, de março de 2020. 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. Brasília, março de 2020. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1883970. Acesso em: 10 nov. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon N. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Grupo GEN, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Grupo GEN, 2023.

PEREIRA, William E. N.; ELALI, André de S. D. **Uma alternativa de arrecadação emergencial: os empréstimos compulsórios**. 2020. Disponível em:

<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/9946770/2577>

Acesso em: 25 fev. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 8. ed. Barueri: Atlas, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2022.