

IMPÔSTO DE RENDA — COBRANÇA DE ADICIONAL — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

— Interpretação do art. 141, § 34, da Constituição.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Impetrantes: Seabra & Companhia de Tecidos S. A. e outros

Mandado de segurança n.º 1.032 — Relator: Sr. Ministro

HAHNEMANN GUIMARÃES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos n. 1.032, do Distrito Federal, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal negar, por maioria de votos, provimento ao recurso que Seabra & Cia. Tecidos S. A., e outros opuseram à denegação de mandado de segurança, recurso de que conheceram pelo voto da maioria, conforme as notas juntas.

Rio de Janeiro, 4 de janeiro de 1950.
— *Laudo de Camargo*, presidente. — *Hahnemann Guimarães*, relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro *Hahnemann Guimarães* — Seabra & Companhia de Tecidos, S. A., e outros requereram ao Juiz da 3.ª Vara da Fazenda Pública mandado de segurança contra ato do Delegado Regional do Impôsto de Renda no Distrito Federal, porque seria manifestamente inconstitucional a cobrança dos “adicionais” sôbre a renda em 1947. O adicional foi estabelecido para vigorar em 1944 e 1945, pelo decreto-lei n. 5.844, de 1943, arts. 26, §§ 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único. O decreto-lei n. 8.430, de 1945, estabeleceu impôsto adicional ao complementar para o exercício de 1946. A lei orçamentária n. 3, de 2 de dezembro de 1946, não podia, em face dos arts. 73, § 1.º, e 141, § 34, da Constituição, autorizar a cobrança, no exer-

cício de 1947, dos referidos adicionais. A lei n. 81, de 29 de agosto de 1947, não podia sanar o vício da lei n. 3; e, dizendo que os adicionais sôbre a renda das pessoas físicas foram revigorados para 1946, encerra uma inexatidão, porque o decreto-lei n. 8.430, de 24 de dezembro de 1945, sômente revigorou o § 3.º, e não o § 4.º do art. 26 do decreto-lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943. Nenhuma lei, aliás, posterior ao decreto-lei n. 8.430, fixou a taxa do impôsto previsto no § 3.º do art. 26, que se tornou um impôsto vazio de conteúdo.

Respondeu o Delegado Regional (fls. 204) que a lei orçamentária dera vigência ao impôsto adicional para 1947.

Em contestação, o Procurador da República, Dr. Fábio de Andrada, alegou ser descabido mandado de segurança contra a execução da lei n. 81, que determinou a imediata exigibilidade do adicional em 1947, que só se tornou efetiva após a vigência do diploma (fls. 208).

Em sentença de 8 de maio de 1948 (fls. 219), o Dr. João Frederico Mourão Russel concedeu o mandado, porque a lei n. 81 não podia revigorar, depois de fixada em lei a receita de 1947, o decreto-lei n. 8.430, vigente até 1946.

Em acórdão de 4 de outubro de 1948 (fls. 299v.) o Tribunal Federal de Recursos reformou a sentença, cassando, por unanimidade de votos, o mandado

pois a lei orçamentária incorporou à receita um tributo que não era novo, mas fôra estabelecido em leis anteriores, e não se justificaria o hiato, contra o interesse nacional, para o exercício de 1947. A lei n. 81 vale como índice interpretativo.

Os requerentes opuseram ao acórdão recurso extraordinário (fls. 304), em que sustentaram, com fundamento no art. 101, III, *a*, da Constituição, que fôra violada a letra dos arts. 73, § 1.º, e 141, § 34, da Constituição.

Admitido como ordinário (fls. 312), o recurso foi contrariado pela União Federal, que alegou, preliminarmente a perempção, porque o recurso foi interposto no 8.º dia depois de publicado o acórdão.

O Sr. Procurador Geral da República, no parecer de fls. 326 a 332, opinou contra o provimento do recurso.

VOTO

1.ª PRELIMINAR

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães (Relator) — Sr. Presidente, cumpre ao Tribunal decidir duas questões preliminares. A primeira é sobre a possibilidade de corrigir o Presidente do Tribunal Federal de Recursos o erro ocorrido na interposição do recurso. O Sr. Ministro Presidente, recebendo o recurso manifestado como recurso extraordinário, aceitou-o como recurso ordinário. Se a impugnação fôsse submetida a este Tribunal, como recurso extraordinário, certamente dela não tomaria o Tribunal conhecimento; mas, corrigido o erro na inferior instância e acedendo o impugnante à correção, acho que pode o Tribunal conhecer do recurso, que foi, assim, manifestado como ordinário, afinal, pois que as razões da impugnação são manifestadas como se se tratasse de impugnação em recurso ordinário.

Neste sentido manifesto o meu voto, conhecendo do recurso.

VOTO

1.ª PRELIMINAR

O Sr. Ministro Edgar Costa — Sr. Presidente, entendo que o recurso foi muito bem interposto como extraordinário, mas, dêis que mandado processar como ordinário pelo Sr. Ministro Presidente do Tribunal Federal de Recursos, dêle conheço, de acôrdo com o Sr. Ministro Relator.

VOTO

1.ª PRELIMINAR

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Sr. Presidente, divirjo, *data venia* do Sr. Ministro Relator. Não conheço do recurso. O Supremo Tribunal tem repellido recursos extraordinários, em hipóteses semelhantes, o erro não deve influir no recurso; esta é a lição de Seabra Fagundes a que tenho procurado dar o máximo elastério possível. Entretanto, em matéria de recurso extraordinário em mandado de segurança, o Tribunal tem sido constantemente rigoroso e jamais conheceu de recursos extraordinários opostos às decisões denegatórias. Ora, o erro pode ser corrigido, sem dúvida, de acôrdo com Seabra Fagundes, quer pelo Juízo *a quo*, ou pelo *ad quem*; mas o Juízo *a quo* só pode corrigir quando o *ad quem* possa fazê-lo. E o Supremo Tribunal jamais o corrigiu, em casos *similimus*.

Nessas condições, e de acôrdo com os votos anteriores, não conheço do recurso.

VOTO

1.ª PRELIMINAR

O Sr. Ministro José Linhares — Sr. Presidente, estou de acôrdo com o Sr. Ministro Orosimbo Nonato, não conheço do recurso, porque desde que a decisão foi proferida pelo juiz singular e houve recurso para o Tribunal Federal de Recursos, entendo que não havia a possibilidade de segundo recurso ordi-

nário para este Supremo Tribunal; o recurso ordinário não tem fundamento; não há lei que dê um recurso contra decisão proferida em recurso.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Sr. Presidente, a segunda preliminar é sobre a *vexata quaestio* do prazo para a interposição do recurso ordinário previsto no art. 101, inciso II, letra *a*, da Constituição. Trata-se de um recurso criado pela Constituição de 1946, de que não cuidavam as Constituições anteriores, nem mesmo a de 1934. Ainda, pois, que se admitisse a sobrevivência da Lei n. 191, de 1936, não havia como aplicar-se ela ao caso, que é inteiramente novo, deste recurso. E' um recurso ordinário, sobre cujo prazo para a interposição há inteira lacuna no sistema processual e esta lacuna, a meu ver, só pode ser preenchida, como repetidamente tenho afirmado, *data venia*, à luz da analogia. E pela analogia estabelecida com o recurso ordinário típico, que é a apelação.

Neste caso, entendendo que o prazo é de 15 dias para a impugnação, conhecimento do recurso, porque foi ele oportunamente manifestado.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Sr. Presidente, na última sessão em que se discutiu esta matéria, o eminente Sr. Ministro Relator leu parecer em que longamente sustentei que o prazo de recurso é de 5 dias.

Assim, *data venia* de S. Excia. considero intempestivo o recurso.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa — Sr. Presidente, conheço do recurso de acôrdo com o sr. Ministro Relator, na

conformidade de ponto de vista anteriormente já sustentado.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada — Sr. Presidente, também entendo que o recurso é tempestivo.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Edgar Costa — Sr. Presidente, acompanhei o entendimento do Sr. Ministro Luiz Gallotti, na sessão a que S. Excia. se refere, em que foi lido parecer de S. Excia.; coerentemente, portanto, acompanho, agora, o voto de S. Excia., não conhecendo do recurso, por intempestivo.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Sr. Presidente, o recurso foi corrigido, mas foi intempestivamente interposto. *Data venia* entendo que o prazo seria o que a Constituição inculca, quando germana o instituto do mandado de segurança ao do *habeas-corpus*. Estou de acôrdo com o Sr. Ministro Luiz Gallotti em não conhecer do recurso, por intempestivo.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Anibal Freire — Sr. Presidente, de acôrdo com o sr. Ministro Relator e votos meus anteriores, julgo tempestivo o recurso.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro Barros Barreto — Sr. Presidente, já votei na sessão anterior, acompanhando o entendimento agora manifestado pelo Sr. Ministro Luiz Gallotti, no sentido de que o prazo é de 5 dias.

Assim, não conheço do recurso.

VOTO

2.^a PRELIMINAR

O Sr. Ministro José Linhares — Sr. Presidente, conheço do recurso, por considerá-lo tempestivo dado que entendo que o prazo é o de 15 dias.

VOTO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães (Relator) — A lei n.º 3, de 2 de dezembro de 1946, que estimou a receita e a despesa para o exercício financeiro de 1947, foi publicada no suplemento ao n. 282 do *Diário Oficial* Seção I, de 10 de dezembro de 1946.

Dispôs a lei, no art. 2.º, que a receita seria obtida pela arrecadação de tributos, rendas, suprimentos de fundos e outras contribuições ordinárias e extraordinárias, “na forma da legislação em vigor e das especificações do anexo n. 1, sob os seguintes grupos: *Renda ordinária*: I) Rendas Tributárias Cr\$ 10.167.997.000,00.

No anexo (pág. 3), as rendas tributárias compreendiam, sob as indicações de código 1.1.104.3.00.0, o impôsto de renda e proventos de qualquer natureza. As fontes dêsse impôsto dividiam-se em pessoas físicas, sob a indicação 1.1.104.3.01.1, e em pessoas jurídicas, sob a indicação 1.1.104.3.02.1.

As mencionadas indicações do anexo n. 1 referem-se à legislação que autoriza a arrecadação do tributo.

A pág. 18 do suplemento, na segunda coluna, citam-se, sob a indicação 1.1.104.3.01.1, decreto-lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 26 e o decreto-lei n. 8.430, de 24 de dezembro de 1945; e, sob a indicação 1.1.104.3.02.1, os mesmos decreto-leis n. 5.844, art. 44, e n. 8.430.

Os §§ 3.º e 4.º do art. 26 do decreto-lei n. 5.844 regulavam a cobrança do adicional das taxas progressivas; e o art. 44, o impôsto adicional sôbre os lucros das pessoas jurídicas.

O decreto-lei n. 8.430 deu nova redação às disposições citadas, permitindo a

arrecadação do tributo no exercício de 1946. Não tendo sido alterada, conservou-se a tabela constante do § 4.º do citado art. 26.

Fica, assim, demonstrado que a cobrança do adicional estava autorizada no exercício de 1947, na lei n. 3, de 1946, de acôrdo com a legislação anterior (Const. art. 141, § 34). Objeta-se, porém, que a eficácia das citadas disposições do decreto-lei n. 5.844 cessou em 1946, e sômente podia ser restaurada em lei anterior ao orçamento.

Não foram, entretanto, até a lei n. 154, de 25 de novembro de 1947, abolidas as disposições questionadas, dada a inclusão do tributo na previsão da receita de 1947.

Em condições normais, seria talvez inadmissível que a eficácia da lei, que estabeleceu impôsto transitório, durasse além do térmo fixado, porque se tivesse baseado nessa lei a autorização orçamentária. No caso, a lei de orçamento foi elaborada pelo Congresso, em curto período de funcionamento, iniciado segundo o art. 3.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Para cobrança dos adicionais, não havia, pois, necessidade da lei n. 81, de 29 de agosto de 1947, que vale apenas como declaração do Poder Legislativo sôbre o significado da renda prevista sob as indicações referidas do anexo n. 1.

Em suma, não me parece que se infrinja o disposto nos arts. 73, § 1.º, e 141, § 34, da Constituição, entendendo-se que a inclusão do tributo na receita estimada para 1947 revigorou a disposição legal, que autorizara a arrecadação do impôsto em 1946. O Poder Legislativo, que apenas começara a funcionar, dispondo de reduzido prazo para estabelecer o balanço de 1947, renovou, pela inclusão do tributo na receita, a eficácia dos arts. 26, §§ 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único, do decreto-lei n. 5.844, com a redação dada pelo decreto-lei n. 8.430.

Nego provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Aníbal Freire — A matéria do presente recurso abriu profundo sulco entre os julgadores. De um lado, os doutos juizes dos feitos da Fazenda, exceção de um, pronunciaram-se pela invalidade da cobrança do impôsto. O egrégio Tribunal Federal de Recursos, apenas contra um preclaro voto, colocou-se em campo oposto.

A questão essencial no feito é a validade do tributo exigido pelo Fisco. Mas o dissídio exige um exame retrospectivo da matéria de decretação de impostos e da matéria orçamentária.

A Constituição de 1891, sempre a resplender na nossa consciência jurídica, limitou-se a consignar no art. 73, § 3.º, o princípio clássico de que nenhum impôsto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize, preceito que os autores remontam à Magna Carta e se consolidou no *Bill of Rights*. Prescrevia a Constituição no art. 34, n. I, competir privativamente ao Congresso Nacional — orçar a receita e fixar a despesa, anualmente.

A prática orçamentária nas casas de Congresso criou males profundos, de imensa repercussão na vida financeira do país. Generalizou-se o estado de espirito contrário a essa orientação malsã.

A reforma do regimento da Câmara dos Deputados, denominada Carlos Peixoto, em rememoração dessa notável figura e da sua iniciativa no assunto, consignou dispositivos tendentes a restringir os abusos verificados na votação dos orçamentos.

Isto, porém, não bastou. Às objeções de que dispositivos meramente regimentais não poderiam legislar sobre o conteúdo do orçamento, era preciso acudir com uma norma legal expressa.

A reforma Constitucional de 1926 atendeu aos reclamos da opinião e incluiu no § 1.º do art. 34 o seguinte preceito:

“As leis de orçamento não podem conter dispositivos estranhos à precisão da

receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados”.

A concisão e clareza do texto denotam o cuidado do legislador. Não houve a mera preocupação, como se afigura o opiniões respeitáveis, expressas neste caso, de coibir simplesmente o abuso das “emendas”. Inspirou também o legislador o magno interesse de enquadrar o problema orçamentário nos moldes regulares, que a ciência lhe assinala e a experiência corrobora.

Embora não se possa considerar decisivo o elemento histórico a utilizar na interpretação das leis, não é desarrazoado invocar os debates que então se travaram no Parlamento.

O relatório da Comissão dos 21 da Câmara, no tocante a impostos, é terminante:

“Os interesses dos contribuintes são frequentemente atropelados pela criação de taxas imprevistas ou majoração dos existentes, nesse mostrengo que se chama cauda orçamentária. Era preciso, pois, um remédio e remédio eficaz”.

Sobre o alcance dessa reforma assim se expressa o insigne Carlos Maximiliano:

“Do relatório da Comissão dos 21 da Câmara se deduz que o dispositivo não só proíbe aumentar, como também instituir ou majorar impostos. A lei de orçamento não inova coisa alguma; apenas enumera as despesas já decretadas e as rendas provenientes de fontes anteriormente criadas e expõe o cálculo de umas e outras (*Comentários à Constituição* de 1946, 2.º volume, n. 340).

Oto Prazeres, que colaborou na reforma Carlos Peixoto e na reforma de 1926, na qualidade de alto funcionário e dos mais idôneos da Secretaria da Câmara dos Deputados, traz o seguinte depoimento:

“Como se vê, a lei, em orçamento, embora ainda dessa forma denominada, não poderia criar legislação alguma ou alterar legislação existente (artigo publicado no *Jornal do Comércio*)”.

O texto da reforma de 1926 emprega adequadamente o termo “previsão da re-

ceita". E' a obediência aos cânones da ciência das finanças.

Restituiu-se, assim, ao orçamento, por força de dispositivo constitucional, o seu característico fundamental, no capítulo da receita.

Neste particular não há discordância entre os autores, sejam quais forem os antagonismos que os separem na conceituação jurídica do orçamento. A feição principal dêste quanto à receita, é o de previsão.

Amaro Cavalcânti, sempre preciso e exato, já assertava que as tabelas justificativas do orçamento devem conter quanto à receita a indicação em cada um dos artigos das leis ou disposições que regerem a espécie e reportando-se ao dispositivo do art. 72, § 3.º, da Constituição, acentuava que tôdas as contribuições e rendas públicas, uma vez, estabelecidas por lei, consideram-se vigêntes e como tal arrecadáveis e, por isto, devem ser anualmente inscritas entre os artigos da proposta da receita pública (*Elementos de finanças*, 1896, páginas 548 e 549).

A Constituição de 1934 reproduziu no art. 50, § 3.º, o mesmo preceito da reforma de 1926. A Constituição de 1937 fez o mesmo no art. 70.

Encaremos agora a Constituição de 1946. Declara ela no art. 65, n. I, que compete ao Congresso Nacional, votar o orçamento. No art. 73, § 1.º, revigora o preceito de que a lei de orçamento não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e no art. 141, § 34, usa de expressões decisivas e terminantes: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária".

A Constituição procedeu, assim, à sistematização da matéria, conforme aos ensinamentos da doutrina e as lições da experiência.

A previsão ficou realçada, como nas Constituições posteriores a de 1891. Previsão não equivale na técnica financeira e na linguagem à fixação ou determinação nem se revela com a influência

marcante do domínio sobrenatural. E' processo de ordem conjectural, baseado em elementos preexistentes.

Prevê-se para a receita o que ela pode produzir em face de arrecadação anteriores. Mas a previsão baseia-se em conteúdo previamente determinado pelas leis criadoras de impostos, a que o previsor se reporta. A cobrança por seu lado, só se opera para cada exercício e sob a égide da prévia autorização orçamentária. São termos iniludíveis de um todo, que não se podem fragmentar, sem quebra do sistema instituído.

Do valioso trabalho de José Duarte depreende-se que prevaleceu o pensamento legislador constituinte de não admitir no orçamento senão tributos criados por lei anterior (*A Constituição Brasileira*, de 1946, págs. 78 a 82).

Diante dos textos constitucionais, examinados nas suas fontes e na sua essência, se diluem as concepções doutrinárias.

Nem há a invocar exemplos norte-americanos. Antes de tudo, a Constituição dos Estados Unidos não insere matéria idêntica à que a nossa registra. Depois o problema tributário no grande país, sujeito à apreciação dos tribunais, gravita, desde Cooley, em torno do poder de taxação, sobretudo em reflexo da preeminência do poder federal.

Aliás, a doutrina norte-americana, na matéria, não destoa da de outros países. Para não alongar êsse voto com citações basta salientar o conceito do professor Lutz, da Universidade de Princeton:

"The complete budget thus becomes a report on past achievement, a statement of the current situation, an estimate of prospective needs and a proposal as to the means of providing for these needs" (*Public Finance*, pág. 696).

O mesmo autor acrescenta, em nota à pág. 702:

"The Federal budget law permits the President to make recommendations regarding new source of revenue, but does not authorise him to introduce bills".

Cumpra examinar a legislação concernente à hipótese dos autos.

O decreto-lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispôs sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda, prescreveu no seu art. 44 e parágrafo único:

“As pessoas jurídicas pagarão, sobre os lucros apurados de acordo com este decreto-lei, o imposto proporcional de 6% e o imposto adicional de 2% exceto as sociedades civis, que pagarão sobre os mesmos lucros, o imposto proporcional de 3% e o imposto adicional de 1%.

Parágrafo único: Os impostos adicionais de que trata este artigo serão cobrados com o imposto proporcional e vigorarão nos exercícios financeiros de 1944 e 1945”.

O decreto-lei n. 8.430, de 24 de dezembro de 1945, que deu nova redação a dispositivos do aludido decreto-lei n. 5.844, reproduziu o mesmo dispositivo e acrescentou no parágrafo único do artigo 44:

“Os impostos adicionais de que trata este artigo serão cobrados com o imposto proporcional e vigorarão no exercício financeiro de 1946”.

Para o exercício financeiro de 1947 não foi, porém, revigorada a cobrança do imposto.

Procurou-se obviar à falha fundamental, fazendo incluir na proposta orçamentária para 1947 o tributo em questão.

Diante das objeções suscitadas, solicitou o Poder Executivo ao Congresso a decretação de lei, que tomou o n. 81, de 29 de agosto de 1947, que prescreve:

“Os adicionais relativos ao imposto sobre a Renda de pessoa física e de pessoa jurídica, mencionadas na lei n. 3, de 2 de dezembro de 1946, que orçou a receita e fixou a despesa para o exercício de 1947, abrangem os criados pelos decretos-leis n. 5.844, de 23 de setembro de 1943, nos seus artigos 26, §§ 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único, revigorados para o exercício de 1946, pelo decreto-lei n. 8.430, de 24 de dezembro de 1945”.

Defronta-se, portanto situação iniludível, que os autos ostentam em toda a nitidez.

O Poder Público descuidou de providência, que considera indispensável, no tocante à aplicação do imposto sobre a renda. Procura remediar a falha com medidas inoperantes.

E' evidente que o Poder Público deixou de considerar a inserção do imposto adicional na lei orçamentária como decisiva para legitimar a sua incidência, tanto que fez editar a lei n. 81. Se a lei orçamentária valia para a cobrança do imposto — e este argumento é o predominante em alguns dos doutos votos proferidos sobre a matéria — não havia necessidade de lei que procurasse ratificar a inserção. Mas não é possível deixar de atentar em que às indecisões e flutuações das opiniões do legislador não podem ficar expostos os contribuintes, amparados pelo cânone universal de que não há imposto sem lei que o autorize.

Como se vê, a simples inserção orçamentária, no próprio juízo do legislador, não autoriza a incidência do tributo em questão. O orçamento, no capítulo da receita, só pode consignar, nas lindes da sistemática constitucional, tributos determinados em lei, às quais as rubricas orçamentárias se têm de referir expressamente, segundo norma salutar.

Temístocles Cavalcânti, que à sua autoridade de jurista alia a experiência em cargos de representação efetiva da União, professa, em parecer:

“Exigiram-se duas condições consideradas essenciais para legitimar a cobrança do imposto: lei substantiva criadora do tributo e lei orçamentária e adjetiva, autorizando no exercício a sua cobrança. A exigência de lei ordinária justifica-se por si só. Os trâmites orçamentários e a massa de assuntos e rubricas contidas no orçamento, dispensam um exame mais cuidadoso e detalhado de cada um deles, tornando a tarefa da análise das rubricas, muitas vezes, impossível. São conceitos que decorrem não só do texto da Constituição,

mas ainda dos princípios de direito financeiro generalizados e que mereceram consagração constitucional” (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, p. 301).

A lei n.º 81 é inoperante e reconhecer a sua validade importaria em legitimar a retroatividade de lei fiscal, dando vigência a incidências tributárias caducas.

Não prevalece o argumento de que três leis orçamentárias, as de 1944, 1945 e 1946 consignaram êsse tributo e isto seria suficiente para que êle se reproduzisse no orçamento de 1947.

No orçamento para aquêles três exercícios não podia deixar de figurar a respectiva rubrica. O imposto fôra criado por lei especial, com duração certa, expressamente referente àqueles mesmos exercícios. Para o subsequente a duração da lei se extinguiu.

Não há dúvida de que o Orçamento é um plano de administração e pode constituir um programa de governo, conforme salienta em conceitos lapidares o professor argentino Alejandro Rujo. Mas, êsse mesmo autor acrescenta a êsses conceitos, o de que embora a existência de leis orgânicas pelo orçamento se leva “a termino concreto los propósitos de los mismos e se requiere la provision de fondos en los ciclos periodicos en que se desenvuelve la administracion publica” (*Curso de Finanzas*, vol. 4.º, pág. 20).

Êsse plano administrativo tem, porém, de ser executado dentro dos princípios constitucionais e legais a que se subordina.

Argumentou-se, ainda, que a assembléia se transformava de constituinte em ordinária e lhe era escasso o tempo para votar lei sôbre a matéria.

Não vinga a consideração. O fator tempo em assunto dessa natureza não tem força para validar o que se fêz inválidamente.

Rui professou de maneira lapidar que a “regra universal da justiça é sentenciar o direito controvertido e não pronunciar sôbre a conveniência da ocasião ou o merecimento das partes”. Invocando a autoridade de David Breyer, Juiz da Suprema Côrte e de Reinsch de que

“courts have nothing to do with questions of expediency”, a acrescentava o excelso jurista:

“Nada têm os tribunais com as questões de utilidade. Das questões de utilidade quem decide é a autoridade política. Mas a utilidade cede ao direito” (*O direito do Amazonas*, vol. 2.º, p. 593).

Aliás, as próprias datas não favorecem o argumento. A tarefa constitucional terminou em setembro e três meses bastariam para adoção de uma lei, que renovaria tributo já estabelecido, não dando margem, assim, a acirradas controvérsias, mormente em situação parlamentar de ânimos amortecidos pela tregua entre os partidos, empenhados em não estorvar a ação do Governo.

Mas é que houve omissão e a omissão não pode ser sanada por providências juridicamente ineficazes.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso, para reformando o acórdão recorrido, restabelecer a sentença de primeira instância.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães (Relator) — Sr. Presidente, é profundamente receioso que ousou responder às objeções suscitadas pelo eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, que junta à sua grande autoridade de especialista no assunto a condição de antigo Ministro da Fazenda.

Para mim, é, pois, uma tarefa penosa tentar talvez o impossível, tentar responder às poderosas alegações articuladas contra o meu modesto voto.

Mas, Sr. Presidente, não é possível que se observe, nesta matéria, um exagerado formalismo. Se o princípio de que é necessária lei para que seja cobrado o tributo data da declaração inglesa de direitos de 1689, é inegável, também, que o direito orçamentário é de elaboração muito recente. Basta recordar-se que até 1910 a situação orçamentária nos Estados Unidos era profundamente caótica. Só em 1910 é que, pela primeira vez, nos Estados Unidos, se adotou providência para regular-se

o regime orçamentário, estabelecido em lei de 1921.

No Brasil, como assinalou muito bem o eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, data da reforma de 1926 a fixação dos princípios que hoje regulam a matéria orçamentária, como se estabeleceu no art. 34, §§ 1.º e 2.º, da Constituição de 1891, revista em 1926.

Não é, por conseguinte, possível que, nesta matéria, se observe um estrito formalismo.

Desde que a situação do contribuinte não seja deixada ao desamparo, desde que não haja afrontosa ofensa ao direito do contribuinte de não ser obrigado à prestação de um tributo não previsto em lei, não há como se declarar inconstitucional o ato da autoridade fiscal que pretende exigir o tributo.

Ora, como se viu, a lei orçamentária n. 3, de 1946, autorizou, pela previsão orçamentária, a cobrança do tributo.

Alega-se que a lei orçamentária é uma lei formal. Estou de acôrdo. Não é, de modo nenhum, uma lei material e isto resulta das próprias disposições que, pela primeira vez, se fixaram entre nós com a Constituição revista em 1926.

Mas, se é assim, cumpre atentar-se, no caso, que havia lei especial autorizando a cobrança dos tributos. Esta lei especial é o decreto-lei n. 5.844, de 1943, que, no art. 44, parágrafo único, dispunha:

“Os impostos adicionais de que trata este artigo, serão cobrados com o imposto proporcional e vigorarão nos exercícios financeiros de 1944 e 1945”.

E quanto às pessoas físicas, dispunha o art. 26, no § 3.º:

“As taxas constantes da tabela, a partir de Cr\$ 200.000,00...”

Não é uma circunstância que se deva desprezar a de que esse tributo adicional incide sobre aquêles que tenham renda acima de Cr\$ 200.000,00.

“As taxas constantes da tabela, a partir de Cr\$ 200.000,00, serão acrescidas de um adicional sobre a renda, que será cobrado com o imposto complementar e vigorará nos exercícios de 1944 e 1945”.

Sobreveio o decreto-lei n. 8.430, que manteve êsses adicionais para 1946. Antes de terminado o exercício financeiro de 1946, ainda na vigência destas disposições legais, que autorizavam a cobrança dos adicionais, a lei orçamentária incluiu, na previsão da receita, os tributos adicionais questionados.

Assim, não ficou violado o direito do contribuinte a não pagar um tributo que não haja sido autorizado em lei especial anterior.

A lei especial é o decreto-lei n. 5.844, com a redação dada pelo decreto-lei n. 8.430.

Alega-se, repetidamente, que êste decreto-lei n. 5.844, com a redação que lhe deu o decreto-lei n. 8.430, tinha vigência transitória, terminava em 1946. Mas, não é possível desprezar-se a circunstância de, que além de ser o direito orçamentário um direito de elaboração recente, além disto, a previsão orçamentária incluiu êste tributo e também não é desprezível a circunstância, sem dúvida relevante, de que o Congresso começou a funcionar, como Poder Legislativo ordinário, em setembro de 1946.

Pondera o eminente Sr. Ministro Aníbal Freire: mas houve tempo para se revigorar a lei especial, que autorizava a cobrança do tributo.

E' preciso, porém, notar-se que até a lei orçamentária, apenas duas leis foram sancionadas pelo Poder Executivo. O Congresso não elaborou mais do que duas leis anteriores — as leis ns. 1 e 2. A lei orçamentária foi a de número 3. A primeira, destinou-se à abertura de um crédito para combater um flagelo que assolava a agricultura na região meridional do país e a seguinte foi concernente à aprovação de expedicionários em exame. Apenas três leis pôde o Congresso elaborar, para serem submetidas à sanção do Poder Executivo.

O argumento, por conseguinte, de que o Poder Legislativo teve prazo angusto para executar sua principal tarefa orçamentária é argumento de procedência inegável.

Não era possível, pelo prazo limitado de que dispôs o Congresso, fato fácil de

demonstrar, revigorar-se uma lei, que podia ser revigorada, como se fêz, pela inclusão do tributo na previsão orçamentária, na situação especial em que se verificou esta inclusão.

Não nos esqueçamos de que o país passava, então, de um regime de poderes discricionários para um regime constitucional. Não nos esqueçamos de que o país passava de um regime em que o Poder Executivo era, ao mesmo tempo, Poder Legislativo, para um outro em que o Poder Executivo se separava do Poder Legislativo.

Seria, também, muito fácil ao Presidente da República, com uma simples penada, revigorar a lei que criara o tributo. Parece, porém, que foi muito mais correta a atitude do Congresso, incluindo, na previsão da receita, o tributo impugnado. E' muito mais razoável esta atitude que a da expedição de um decreto-lei que revigoraria os anteriores, que autorizaram a cobrança do adicional.

Assim, Sr. Presidente, parece-me que, no caso especial, não há como se considerarem infringidas as disposições dos arts. 73 e 141, § 34, da Constituição.

Mantenho, *data venia*, meu voto.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Sr. Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Vencida a preliminar relativamente ao conhecimento do recurso, contra os votos dos Srs. Ministros Orosimbo Nonato, José Linhares; e vencida, igualmente, a relativa à intempestividade, contra os votos dos Srs. Ministros Luiz Gallotti, Edgar Costa, Orosimbo Nonato e Barros Barreto, foi adiado o julgamento, a pedido do Sr. Ministro Luiz Gallotti. — O Sr. Ministro Relator negou provimento ao recurso, dando entretanto, provimento o Exmo. Sr. Ministro Aníbal Freire.

Impedido o Exmo. Sr. Ministro Macedo Ludolf.

Deixou de comparecer, por se achar em gozo de licença, o Exmo. Sr. Ministro Goulart de Oliveira.

VOTO

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Após demorado estudo da matéria em debate, cheguei à mesma conclusão do voto do eminente Relator, embora, *data venia*, não adira integralmente à sua fundamentação e esteja de acôrdo, em parte, com os fundamentos do voto do eminente Ministro Aníbal Freire.

Não me parece que baste sempre, por si só, a previsão na lei orçamentária para tornar exigível o impôsto.

Admiti-lo seria cancelar, em parte, o preceito constitucional (art. 141, § 34).

A lei tributária é, em regra, necessária. E se-lo-á, sempre que se trate de criar impôsto novo ou de aumentar impôsto existente.

E' o que decorre da Constituição, no texto citado.

No caso, entretanto, nem se tratava de criar impôsto novo, porque êle já existia, embora com vigência limitada no tempo porém prorrogável; nem de aumentá-lo, porque não houve majoração da taxa respectiva; mas apenas de estendê-lo ao exercício seguinte.

Ora, em tais condições, considerar válido o pronunciamento do legislador apenas no sentido daquela extensão, ainda que feito na lei orçamentária, não me parece que importe em ferir a Constituição, pois o pronunciamento emanou, em termos inequívocos, do mesmo legislador que teria força para determinar aquela extensão.

Entender o contrário, seria, a meu ver, como bem assinalou o eminente Ministro Hahnemann Guimarães, um exagerado formalismo.

Quanto a pretender-se que a lei orçamentária não autorizou previamente a cobrança questionada, penso que será negar a evidência, depois da demonstração feita no voto do eminente Relator.

S. Excia. mostrou (e nesse ponto não diverge o eminente Ministro Aníbal

Freire) que houve prévia autorização orçamentária, na lei n. 3, de 2 de dezembro de 1946 (está em causa o imposto de 1947), referindo-se a lei, não apenas aos adicionais questionados, mas, ainda, citando os dispositivos criadores do tributo.

Num memorial que recebi do ilustre advogado Erimá Carneiro e que li atentamente, contesta-se que tenha havido, no caso, previsão orçamentária.

E cita-se a sentença de um ilustre magistrado baiano, o dr. Clóvis Leone, onde se diz que a lei n. 3, de 1946, teria apenas aludido ao adicional de proteção à família e ao adicional do decreto-lei n. 9.159, de 1946.

Mas o equívoco é evidente.

Não atentou o digno Juiz em que, além da referência àqueles dois adicionais feita sob rubricas próprias, outras foram feitas aos de que aqui se trata em duas rubricas diferentes:

“Imposto sobre a renda de pessoas físicas e *adicionais*. Imposto sobre a renda de pessoas jurídicas e *adicionais*”.

E a menção das leis respectivas ainda concorre para tornar impossível qualquer dúvida.

Argumenta, também, o ilustre dr. Erimá Carneiro, que os orçamentos para 1947 e 1948 são idênticos e, no entanto, em 1948, o Governo não quis cobrar os questionados adicionais.

A razão é simples; é que, em 1948, a taxa adicional já havia sido incorporada à complementar progressiva e, portanto, nesta se compreendia.

Assim verificado que a lei orçamentária, votada em 1946 para 1947, expressa e inequivocamente autorizou a cobrança dos adicionais em 1947, de conformidade com a lei que os criara, compreende-se a razão que teve o ilustre Juiz Artur Marinho ao afirmar em seu voto no Tribunal Federal de Recursos:

“Nenhum tributo, como regra, poderá ser realmente criado ou aumentado senão por lei anterior à orçamentária.

“A lei orçamentária, entretanto, também encarável como de sentido material em face de consequência somente dela deriváveis, poderá em circunstâncias co-

mo a concretizada nos autos, revigorar, para cobrança do tributo, leis tributárias próprias, sem ultrapassar à previsão de receita, isto é, contanto que não se refira a matéria estranha à receita indispensável para o exercício financeiro.

“A norma do § 1.º do art. 73 da Constituição, entendida em termos, visou erradicar o abuso das chamadas caudas orçamentárias e o de delegações viciosas; não visaria coartar o justo necessário à Administração para sustentar e prover os encargos do Estado: interpretação histórica e ao mesmo tempo teleológica, conciliatória do parágrafo citado, com o n. 34 do art. 141 da referida Lei Suprema. No caso dos autos não se cogita de tributo novo, senão de um antecedentemente incorporado ao patrimônio legislativo nacional, tanto que repetido em lei posterior a todas as contempladas nos debates, assim, portanto, não surpreendendo a contribuintes nem lhes extorquindo o injusto: não se justificaria o hiato para o exercício financeiro de 1947, contra interesse nacional prevalente.

“Os administradores beneficiam-se de seguranças adequadas, porque não é curial que uma lei, tal como a orçamentária, votada, solene e escorreitamente, possa surpreender ou tyrannizar a alguém num problema com as peculiaridades do debatido: o tributo questionado não era uma invenção de alguém, ou um devaneio discricionário do legislador. Não era novo na legislação geral do país, não é anti-social nem anti-econômico; participa de profundo senso de justiça social, com a vantagem de não dever ser suprimido para dar lugar a sucedâneos menos defensáveis”.

Mostrou no seu voto o ilustre Ministro Djalma da Cunha Melo que Carlos Maximiliano não é contrário a essa interpretação, pois nos seus comentários à atual Constituição (vol. 1.º, pág. 279), explicitamente admite que um imposto possa ser *revigorado no Orçamento*.

Argumentou o eminente Ministro Aníbal Freire com o elemento histórico

ligado à reforma constitucional de 1926, embora reconheça não se tratar de elemento decisivo, citando o Relatório da Comissão dos 21, onde se disse, no tocante a impostos, que “os interesses dos contribuintes são frequentemente atropelados pela criação de taxas imprevistas ou majoração das existentes, nesse mostrengo que se chama cauda orçamentária”.

Ora, *data venia*, no caso não se trata de cauda orçamentária nem há criação de taxas imprevistas, nem majoração das existentes.

O que se fez, em termos claros e inequívocos, foi autorizar para o exercício seguinte a cobrança do mesmo imposto existente no anterior.

No curso do exercício financeiro e antes da cobrança do imposto, sobreveio uma lei que a ordenou (a lei n. 81, de 29 de agosto de 1947).

Penso que esta lei não é, apenas, um seguro índice interpretativo. Mais do que isso, ela veio, a meu ver, afastar qualquer dúvida que pudesse restar no deslinde do problema.

Para toda uma torrente de autores, a lei não seria necessária, por ser suficiente a orçamentária. Para os mais formalistas, seria.

Estou em que o Poder Legislativo fez bem, agindo de modo a satisfazer os mais exigentes.

Existindo a lei que ordena a cobrança, sem arredá-la por inconstitucional, não será possível atender aos impetran-tes.

Daí por que entendo que há a enfrentar um problema, não apenas de constitucionalidade de ato do poder público, mas de constitucionalidade da própria lei.

Ora, a lei, no caso, não é inconstitucional. Se-lo-ia, porque retroativa, se não tivesse vindo no curso do exercício e antes da cobrança. Vindo, como veio, é de efeito imediato, mas não retroativa.

Assim, mesmo não considerada suficiente a lei orçamentária para estender a cobrança do imposto vigorante num exercício ao exercício seguinte (isso, ve-

ja-se bem, num regime constitucional em que a cobrança de qualquer imposto depende afinal, em cada exercício, de sua prévia autorização orçamentária), ainda assim, a superveniência da lei tributária no curso do exercício e antes da cobrança, coincidindo com aquela prévia autorização orçamentária, tornaria indubitavelmente legítimo o tributo, pela satisfação dos dois requisitos, em regra exigidos pelo § 34 do art. 141 da Constituição.

Disse-o bem em seu voto o ilustre Ministro Macedo Ludolf:

“Ora, essa lei n. 81, por seu conteúdo e finalidade, não pode deixar de ser considerada como lei tipicamente tributária, tal seja a que se refere o art. 141, § 34, da atual Constituição, em cujo dispositivo a sua existência figura como requisito indispensável no referente à exigência do ônus fiscal.

“Ratificando a previsão da receita no orçamento, a qual, aliás, tem força executória para o efeito de cobrança — aquela lei tributária veio à luz ainda no curso do ano financeiro a que se prende a sua sanção: manifestou-se, assim, o poder legislativo no solene pressuposto de, explicitamente, legitimar a mesma cobrança, ainda antes de efetuada ou consumada”.

E o ilustre Ministro Sampaio Costa:

“Ora, a Constituição requer, como vimos, para validade da cobrança dos tributos, êsses dois elementos: ter sido o tributo criado por lei, ter sido a cobrança autorizada previamente pela lei orçamentária. No caso existe lei criando ou revigorando o tributo e existe autorização orçamentária para a cobrança. Os requisitos constitucionais acham-se satisfeitos, não sendo possível desprezá-los, para exigir, em nome do pacto fundamental, mais do que êle recomenda”.

Que a lei n.º 81 não é retroativa e sim de efeito imediato, mostrou-o o ilustre Procurador Temístocles Cavalcanti em longo parecer, apoiado na lição de muitos mestres em direito intertemporal e direito financeiro, como Roubier, Carlos Maximiliano, Trotabas, Tesoro e

Fazolis, acrescentando que as citações se poderiam multiplicar no mesmo sentido e concluindo:

“O que dá fôrça à Constituição não é a sua letra; a sua aplicação literal transformaria o nosso diploma legal máximo, em um documento inexpressivo e de vida efêmera. Sômente o seu espírito poderá vivificar a sua letra, dando-lhe o sentido próprio dentro das instituições democráticas. Estas não foram feridas e os direitos individuais não foram postergados; o órgão competente, constituído pela vontade direta das urnas, o poder legislativo, a quem cabe por tradição secular votar as leis financeiras e impor as taxas e tributos públicos, manifestou-se reiteradamente antes e dentro do exercício financeiro no qual se procedeu a cobrança. Onde a usurpação, a ilegalidade, a violência?”.

Nem há que falar de surpresa ou de prejuízo para os contribuintes, por ter a elaboração legislativa se processado como se processou.

Onde a surpresa, se o impôsto constava inequivocamente da lei de orçamento votada em 1946 para 1947?

E note-se que essa surpresa, como assinala Carlos Maximiliano, foi o que a Constituição quis, sobretudo, evitar com o norma do art. 141, § 34 (*Comentários*, 4.^a ed., 1948, vol. 3.^o, página 167).

Veja-se que não estão em causa os pequenos contribuintes, aquêles que a rigor nem deveriam pagar impôsto de renda, não fôra a alteração que lhe trouxeram as legislações européas no período que se seguiu à guerra de 1914 pela premente necessidade de equilibrar os orçamentos fundamente abalados pela catástrofe. Estes contribuintes ainda poderiam dizer que antes precisam de economizar para poderem pagar o impôsto na época própria.

Estão em causa os grandes contribuintes, que não podem apresentar igual excusa.

Nem poderiam alegar que fôra imprevistamente atingido no decorrer do ano o desenvolvimento dos seus negó-

cios, com alcançar o tributo transações que supunham por êle inatingidas, pois se trata de impôsto, que é *sempre* cobrado sôbre a renda do ano anterior.

O ilustre Ministro Ábner de Vasconcelos ainda encarou o problema sob um aspecto, que me parece digno de consideração.

Disse S. Excia.:

“O invocado art. 141, § 34, parte final, da Constituição, prevê a hipótese que ressalva a lei de impôsto, ainda quando não incluído nas verbas orçamentárias (impôsto lançado por motivo de guerra)”.

E' fora de contestação, por estar na consciência geral, que foi a crise econômica e financeira sobrevinda ou aumentada pelo estado de beligerância, o que prova a sua temporaniedade, o que ocasionou a criação dos adicionais do impôsto de renda. Foi êsse o motivo que inspirou os decretos-leis ns. 5.844 e 8.430. Como perdurassem os efeitos da causa que os determinou, agravados pela situação mundial, a lei n.^o 81, de 1947, sem forçar o texto constitucional e o seu sentido, está justificada, legitimando a cobrança dos adicionais impugnados. Além disso, como lei de índole especial, juridicamente contemporânea da lei **orçamentária**, a nuance não ser primeira na ordem do tempo, não deve servir de fundamento a uma interpretação fulminante, que prive o Tesouro de uma alta contribuição fiscal, em época de acentuada crise política, econômica e social.

Para assim concluir, o Juiz não se deve apegar com rigor a aspectos simplesmente doutrinários da ciência de interpretação das leis, ou de restrição formal dos textos, para infirmar decreto legislativo.

Deve voltar-se, como ocorre na espécie, além do lado estritamente formal, para o profundo sentido que as leis tenham, como a finalidade dos seus altos objetivos, o destino superior a que visem e a verificação dos seus efeitos na estabilidade da vida política do país e do seu equilíbrio financeiro

e administrativo, que interessa a todos os cidadãos.

Para este modo de orientação do espírito, o julgador encontra o mais justo apoio na própria norma legal.

“E” a Lei de Introdução ao Código Civil, no art. 5.º, que prescreve: — “Na aplicação da lei, o Juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Pretende-se que o Congresso Nacional (o mesmo que fez a Constituição) seja dela legítimo intérprete quando achou que, podendo não bastar a lei orçamentária, devia votar a lei n.º 81, de modo a afastar qualquer dúvida.

Mas, ao mesmo tempo que assim se argumenta, nega-se ao Congresso igual autoridade quando entendeu, também interpretando a Constituição por ele votada, que, autorizada previamente no orçamento a cobrança do imposto, se antes dela e no curso do próprio exercício financeiro, vem a lei tributária, está a cobrança indubitavelmente legalizada.

Ou se reconhece autoridade ao Congresso para interpretar a Constituição que votou; ou se lhe nega.

Fazê-lo pela metade é que, *data venia*, não me parece razoável.

A leitura deste voto me sugere, ainda, duas considerações, que posso aduzir, em apoio da conclusão a que cheguei: a primeira é de que, considerada a Lei n.º 81 como interpretativa, toda a impugnação que se lhe poderia opor desaparece, ao considerar-se que ela não é retroativa e, sim, de efeito imediato. Roubier desce até o fundamento filosófico da irretroatividade, para mostrar que as razões que justificam essa regra deixam de existir quando se trata de lei interpretativa. Mas os que são contra as leis interpretativas o são precisamente porque lhe impugnam a retroatividade. Ora, no caso, a lei não é retroativa, porque de efeito imediato, veio ao próprio exercício financeiro e antes da cobrança.

A outra consideração é a de que essa lei seria, pelo menos, um ato explícito, inequívoco de ratificação, uma vez que

houvera prévia autorização orçamentária. Dir-se-á: mas a ratificação opera fora do Direito privado? Sem dúvida que sim. E eu pediria licença para lembrar ao egrégio Tribunal o seguinte exemplo: em face de decretos legislativos feitos por meio de delegação e mais de uma vez impugnados perante este egrégio Tribunal, decidiu este que se um de tais decretos, feitos por delegação do Legislativo ao Executivo porventura excedesse os limites da delegação e fôsse arguida a sua nulidade, seria de acolher-se a arguição; mas se ocorresse ter o Congresso posteriormente introduzido uma alteração, a um artigo que fôsse do decreto, isto importaria na ratificação pelo Congresso do ato do Executivo, inicialmente vicioso e anulável.

Vê o egrégio Tribunal que posso acrescentar a todas as razões do meu voto, mais essas duas, que me parecem decisivas.

Diante do exposto, porque não considero ferida a Constituição, e, muito menos, ferida fora de toda a dúvida razoável, como seria necessário para se declarar, no caso, a inconstitucionalidade, nego provimento ao recurso.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Anibal Freire — Sr. Presidente, releve-me o Tribunal insistir no assunto. Não tenho a veleidade de convencer, mas cumpro a obrigação de defesa do ponto de vista que adotei. O caso, em si, sem os ouropéis da irradiação e da cultura dos votos ponderantes, é o seguinte:

Estabeleceu a lei, que modificou o imposto de renda, a tributação de adicionais e determinou que esses adicionais vigorariam, apenas, nos exercícios de — 1944 e 1945, prazo certo e determinado, inflexível. E por que este prazo? Porque ao legislador podiam ocorrer circunstâncias em que a tributação se tornasse desnecessária. E’ o critério do legislador; é o critério da tributação; é o fenômeno da incidência do imposto. Os impostos transitórios, sobretudo impostos adicionais, impostos que agravam a situação do contribuinte, são im-

postos, por sua natureza, de período certo e determinado, porque as circunstâncias podem variar.

O legislador de 1945, que estava confiado à clarividência e ao patriotismo do nosso eminente colega, Sr. Ministro José Linhares, na Presidência da República, revigorou o pagamento desse tributo para o exercício de 1946. O Poder Público, em seguida, omitiu, esqueceu o seu dever fundamental; não o fez, nem interveio junto ao Poder Legislativo para que se cumprisse a determinação justa, absolutamente justa, mas que era indispensável para a regularização do tributo; não o fez. Pretendeu-se incluir, então, na lei orçamentária o tributo que tinha prazo certo e determinado, mas essa inserção não podia subsistir por si. Recorreu-se, então, a uma lei. Essa lei toma vários aspectos, mas basta a perplexidade na fundamentação dos doutos votos preopinantes, respeitáveis e eruditos, para mostrar a insegurança da pretensão do Fisco.

Ora vale a simples inserção na lei orçamentária; para o próprio legislador, porém, não valeu; tanto êle considerou insubsistente a inserção que julgou necessário fazer a lei. Essa lei toma vários aspectos, repito; ora é lei interpretativa. E se chegou a afirmar que é lei declaratória — novidade na legislação. Também se afirma que é lei de aplicação imediata. Mas todos êsses subterfúgios indicam, sem nenhuma intenção o digo, que ela ofende formalmente a Constituição brasileira. E para infirmar tôda a enunciação dessa tese, basta que eu formule ao Tribunal uma pergunta: no correr do exercício financeiro, pode uma lei de impostos, de majoração ou de criação, ter aplicação imediata? Duvido que alguém possa responder, com apoio na lei. A Constituição é terminante: nenhum tributo será exigido ou aumentado, sem que a lei o estabeleça. Quer dizer: lei posterior e a lei não é a lei orçamentária, porque o significado jurídico dos dispositivos tem de ser entendido com a consonância

das regras elementares da prudência e da construção legislativa.

Quando a Constituição falou em lei anterior, evidentemente é lei especial, lei tributária. Declara o dispositivo constitucional “impôsto nenhum será cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária”. Estão delineados os pontos essenciais da equação: lei anterior — criadora, aumentadora ou revigoradora do impôsto — inserta na lei orçamentária, para cada exercício. Não importa a invocação de autores; nós não temos que solucionar o caso vendo o que dispõem as legislações estrangeiras. Os autores franceses podiam enunciar esta tese, como o fizeram e como ainda podem fazer hoje, porque a Constituição anterior, bem como a Constituição atual, não inserte dispositivos iguais aos da nossa. A Constituição francesa, como se sabe, declara que à Assembléia Nacional é entregue o projeto de orçamento; esta lei só poderá conter os dispositivos estritamente financeiros; os Deputados à Assembléia Nacional, portanto, sabem que nenhuma proposta tendente a manter ou criar despesa nova poderá ser apresentada enquanto se discute o orçamento; esta é a única restrição que, em direito orçamentário, apresenta a atual Constituição francesa.

Os autores italianos, apontados nos pareceres do eminente Procurador Geral e também indicados pelo meu eminente colega Sr. Ministro Luiz Gallotti, manifestaram-se no regime fascista, que não opunha nenhum embaraço à ação do legislador, mas não o poderão ser citados agora, porque formalmente a isto se opõe a Constituição italiana. A Constituição italiana — lê-se em Carlo Cereti e nos demais expositores modernos — diz apenas que “com a lei de aprovação do balanço não se pode estabelecer novos tributos, novas despesas”. Portanto, o paradigma ou a invocação de elementos estrangeiros, na solução do caso, não importa, porque a nossa Constituição é clara e porque a Constituição fala em “exercício” e técnica financeira delineou a forma do exer-

cício, como um meio de execução regular do orçamento e de atropêlo na distribuição dos cargos financeiros. Francisco Sá, que entendia de finanças, teve uma frase lapidar, em relação ao “exercício”: “Cada exercício tem sua personalidade própria; cada exercício se individualiza; cada exercício vive dos recursos que para êle contribuíram e das despesas que para êle têm de ocorrer. Daí o critério do legislador. E a Constituição é clara, quando se refere a exercício, visando a obstar tumultos na execução do orçamento.

A Constituição obedeceu, portanto, a regras indisfarçáveis, nítidas, inequívocas da ciência financeira; a votação para cada exercício. A lei é terminante; a anualidade do orçamento, que é outro dos atributos ligados à vida orçamentária, é o resguardo, contra a ação abusiva dos poderes. Anualidade, como sabem os eminentes colegas, repugnava às índoles autoritárias. Todos conhecem, por exemplo, a repulsa de Bismarck que, com a sua mentalidade privilegiada se opunha à anualidade do orçamento, que foi, aliás, vitoriosa no regime alemão.

São problemas entrosados de tal maneira que não é possível lhe retirar os elementos, sem adulteração do conteúdo.

O eminente Sr. Ministro Luiz Gallotti falou nos grandes contribuintes e se referiu às grandes emprêsas recorrentes. Sou forçado a dizer que não me interessam as pessoas litigantes; quaisquer que sejam as suas ideologias, as suas crenças e a sua posição econômica, tanto me interessa o direito do grande como, mais ainda, o direito do pequeno. Mas, se o direito do grande se fortalece dentro do dispositivo constitucional, não hei de, por amor a outras convicções, denegar-lhe êsse direito. Nunca dependi de emprêsas, sistematicamente as afastei do meu convívio, quer como professor nunca sendo advogado, quer como Juiz, quer como Ministro de Estado, quer como legislador.

Falou o eminente Sr. Ministro Luiz Gallotti no interesse público. Recordo-me bem de que, numa pugna memorável na Câmara francesa, Poincaré, rígido, sóbrio, ereto, na sua dignidade e no seu labor, respondeu ao interlocutor, que o interesse que se deve ter em vista é o interesse permanente, não o interesse ocasional. Neste caso, o interesse público predominante é o da defesa da Constituição, alcance êle ao argentário ou alcance a um modesto contribuinte.

Esta é a situação que se apresenta neste Tribunal”.

Invocou-se também a autoridade do eminente Sr. Temístocles Cavalcânti; e eu quero invocar a opinião de Temístocles Cavalcânti em parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo*. Professora o autor, embora admita atenuações ao problema de interpretação de texto constitucional:

“O essencial para o bom entendimento do preceito constitucional é que o Poder Legislativo se tenha manifestado duplamente, pelas formas ali prescritas, através de um exame reiterado não só no conteúdo do impôsto, do seu *quantum*, mas também da sua cobrança para cada exercício financeiro”.

Portanto, conforme enuncia Temístocles Cavalcânti, não há aplicação imediata de lei, em matéria orçamentária.

São essas as considerações que tinha de fazer, no dever de meu cargo, fiel aos fundamentos da ciência financeira e em respeito à Constituição.

Mantenho o meu voto, dando provimento ao recurso.

2.^a EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães (Relator) — Sr. Presidente, peço, em primeiro lugar, vênia ao eminente Sr. Ministro Luiz Gallotti para, em seu brilhante voto, retificar uma afirmação que me atribuiu, qual a de que havia eu dispensado a necessidade da lei tributária anterior à lei orçamentária; tal afirmação seria radicalmente contrária ao disposto no art. 141, § 34, da Constituição. Afirmei — e re-

cordo-me bem do meu voto — que, em condições normais, seria talvez inadmissível a revigoração de uma lei de vigência transitória, através de uma lei orçamentária. Daí o meu voto tendo em atenção as circunstâncias muito particulares do caso, sem me esquecer do respeito que todos nós devemos à Constituição federal.

Daí o meu voto inspirado em tão nobres sentimentos quanto aquêles que nortearam o eminente Sr. Ministro Anibal Freire. Procurei ter atentamente em vista os preceitos constitucionais, particularmente o do art. 73, § 1.º, e o do art. 141, § 34, da Constituição. Mas, não é possível que o intérprete, na aplicação da lei, se prenda a um excessivo, a um exagerado formalismo, principalmente na primeira ocasião em que se tem de aplicar esta Constituição.

A lei tributária existia, efetivamente, embora fôsse ela de vigência transitória; a lei tributária é o decreto-lei n.º 5.844, de 1943, em seus preceitos dos arts. 26, §§ 3.º e 4.º e 44, parágrafo único. Esta lei foi revigorada, para 1946, pelo decreto-lei n.º 8.430. Conseqüentemente, havia uma lei tributária anterior, embora fôsse ela de vigência transitória. Antes, porém, de terminar o exercício financeiro, em que caducaria a eficácia desses dispositivos legais, sobreveio a lei orçamentária número 3.

Não é possível que, na consideração dêste assunto, faça o intérprete abstração das circunstâncias particulares que rodearam o caso: o Congresso apenas começara a funcionar; três leis apenas foram adotadas, inclusive a lei orçamentária — uma, fôra a lei n.º 1, de 4 de outubro de 1946, para abertura de crédito, destinado a despesas no combate a uma praga que assolava as regiões agrícolas do sul do País; a segunda, a lei n.º 2, de 22 de novembro de 1946, sobre a aprovação de estudantes expedicionários ou convocados, e a lei n.º 3, que foi a lei orçamentária.

Tendo em vista o caso particular, de estar o Congresso, pela primeira vez, funcionando normalmente, depois da

adoção da Constituição de 1946; atendendo, ainda, em que era escasso o tempo de que dispunha o Congresso para a elaboração da lei orçamentária, foi que entendi poder-se dar ao caso uma solução tôda especial, que não viola o espírito, nem a letra dos preceitos constitucionais, porque o que os preceitos constitucionais exigem — o do art. 73, § 1.º — é que a lei orçamentária não contenha dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados, e o do art. 141, § 34 — que nenhum tributo seja exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum seja cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra.

Não é possível que olvide o intérprete a circunstância de que o próprio art. 141, § 34, da Constituição, abre duas exceções à rigidez do princípio formulado nesta mesma disposição. A esta rigidez era necessário abrir-se mais uma exceção para o caso especial de que se tratava, isto é, para o caso de uma lei orçamentária, elaborada de setembro até dezembro — a lei orçamentária, se não me engano, é de 2 de dezembro de 1946.

O respeito que devemos ao preceitos constitucionais impõe-nos também que lhe demos a aplicação mais adequada ao seu sentido, não deixando ao desamparo o erário público, para o qual se previu uma determinada receita e que dela ficaria imprevisivelmente desfalcado.

Observou-se o princípio constitucional da lei tributária anterior à lei orçamentária. A lei tributária, como pretende ter demonstrado, existia; observou-se o princípio constitucional de que a arrecadação do tributo fôsse prevista na lei orçamentária; a êsse respeito creio ter feito uma demonstração cabal.

Data venia, não é possível, de modo nenhum, admitir-se que a lei orçamentária não contivesse autorização para a arrecadação dos adicionais relativos ao

impôsto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Pelas indicações de código constantes da parte relativa ao impôsto de renda e pela remissão que essas indicações fazem à legislação pertinente, não há dúvida em que a lei orçamentária previu, na estimação da receita, a arrecadação desses adicionais. A lei tributária anterior existia; esta lei tributária era, sem dúvida, de eficácia transitória, mas, dadas as circunstâncias peculiares ao caso, de haver há pouco começado a funcionar o Poder Legislativo em condições normais, é que entendi possível que a lei orçamentária, pela inclusão desse tributo na estimação da receita, revigorasse a vigência transitória da lei tributária, anteriormente existente.

Dando solução especial a um caso especial, não se me afigura que haja eu infringido disposições constitucionais a cujo espírito, tenho certeza, de haver guardado o mais profundo respeito com este pronunciamento.

Mantenho o voto já dado em sessão anterior.

EXPLICAÇÃO

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Sr. Presidente, há de me permitir o eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, a ousadia de responder às considerações magistras, formuladas por S. Excia., o que só posso tentar, fazendo violência a uma admiração, que é a mais profunda.

O Sr. Ministro Aníbal Freire — Não é menos profunda a admiração que tenho por V. Excia.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Começou S. Excia. — e eu prestei bem atenção a todos os seus argumentos — acentuando que se trata não do impôsto de renda, que é permanente, mas de um adicional, que foi criado, diz Sua Excelência, por tempo certo, determinado e inflexível. *Data venia*, aceito, os dois primeiros adjetivos — certo e determinado — mas inflexível não, porque a flexibilidade dependerá do legislador, este é que dirá se o impôsto deve

ou não ser estendido de um exercício a outro.

Disse S. Excia. que o adicional foi criado assim, porque ficaria ao critério do legislador, conforme as circunstâncias indicassem ou não a necessidade, estender ou não o impôsto aos exercícios futuros. E foi o que o legislador fez, de maneira solene e escorreita, por duas vèzes: através da lei orçamentária prévia e, no curso do exercício, antes da cobrança, como acentuei no meu voto.

Aludiu ainda S. Excia., à cautela muito louvável do então Presidente José Linhares quando, em 1945, por um decreto-lei, revigorou o impôsto para o exercício de 1946.

Ora, suponhamos que o Presidente da República, dias antes da Constituição de 1946, houvesse feito o que o Presidente José Linhares fez; nós teríamos um decreto-lei do Executivo, mais uma lei do orçamento e, no entendimento do Sr. Ministro Aníbal Freire, tudo se tornaria perfeitamente legal e inatacável. Entendo que duas leis emanadas do Poder Legislativo, eleito pela Nação, terão mais fôrça do que um decreto do Executivo e uma lei.

Esta a divergência em que nos encontramos e me parece, *data venia*, que, substancialmente, é menos democrática a solução preferida por S. Excia. do que aquela que prefiro.

Perguntou S. Excia.: Pode uma lei, de majoração ou criação de impôsto sobrevir no curso do exercício? Respondo pela negativa. Comecei o meu voto justamente mostrando que não pode, mas mostrei também que, no caso, não houve majoração: a taxa adicional continuou, no exercício seguinte, a mesma do exercício anterior; e que não houve criação, porque o impôsto já existia; o que houve foi extensão pela lei orçamentária, perfeitamente possível, mormente num regime constitucional, em que todos os impostos passam a ter duração limitada, porque todos êles, para vigorar num exercício, dependerão de sua prévia inclusão no orçamento.

Teria eu citado autores estrangeiros, para interpretar a nossa Constituição. Mas que me perdoe S. Excia. Não citei autor nenhum sobre a Constituição; eu o fiz para mostrar que a Lei n.º 81 é de efeito imediato e não retroativo. Neste sentido invoquei diversos autores estrangeiros em apoio da minha tese. Nenhum foi apontado em contrário.

Ora, o direito intertemporal sempre foi estudado, entre nós, com o subsídio da lição dos autores estrangeiros, porque os limites da ação da lei no tempo constituem matéria de doutrina e penso que não errei em invocar, neste particular, a doutrina estrangeira, como sempre se fez neste Tribunal.

Não tive a intenção de distinguir entre grandes e pequenos contribuintes, nem sustentei que o impôsto seria devido por aquêles e não por êstes. Respondendo a um dos argumentos, o da surpresa, do prejuízo, do tumulto, a que ficariam sujeitos os contribuintes, mostrei que, se os pequenos podiam oppor essa queixa, embora não fôsse razão para justificar o não pagamento do impôsto, os grandes nem isso poderiam alegar.

S. Excia. lembrou que lhe são indiferentes as categorias das pessoas sobre cujos direitos têm de decidir: grandes e pequenos, pobres e ricos. Posso dar o meu testemunho nesse sentido.

O Sr. Ministro José Linhares — E' o que se verifica com todo o Tribunal.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — De inteiro acôrdo. Mas foi bom que Sua Excelência fizesse a observação, porque a Nação pode ver êste quadro que, de certo modo, prestigia o Tribunal: S. Excia., que, como acaba de declarar, nunca teve ligação com grandes emprêsas, vota a favor delas, porque esta é a sua convicção e eu, que tive, enquanto a lei me permitiu, guardo a minha convicção e voto contra elas.

Um último ponto: O illustre Procurador Temístocles Cavalcânti teria sido contraditório. *Data venia*, quero mostrar que não o foi, porque S. Excia., no trabalho citado pelo eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, sustentou o mesmo

que eu sustento: em regra, são necessários os dois requisitos para a legitimidade do tributo, a saber: a coexistência de lei tributária e de lei orçamentária. Mas, citando autores estrangeiros a respeito do conceito de lei retroativa e de lei de efeito imediato e estabelecendo, nitidamente, a distinção, mostrou o illustre Procurador que, no caso, havendo a prévia lei orçamentária e vindo a lei tributária no curso do exercício e antes da cobrança, os dois requisitos estavam satisfeitos. Não há, pois, contradição entre a tese de Sua Excelência, lida pelo eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, e aquela que sustentou, defendendo a União.

Era o que tinha a dizer, Sr. Presidente.

VOTO

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa — Sr. Presidente, a matéria, de todo relevante, submetida à apreciação dêste Tribunal mediante recurso interposto da decisão proferida pelo colendo Tribunal Federal de Recursos, já recebeu — através dos votos proferidos pelos respectivos Relatores, Srs. Ministros Hahne-mann Guimarães e Aníbal Freire, a explanação completa, exaustiva e erudita, sendo secundados, nesta sessão, pelo brilhante voto que proferiu o eminente colega, Sr. Ministro Luiz Gallotti, despertando os fundamentos dêsse voto a vibrante réplica que o Tribunal ouviu, oposta pelo Sr. Ministro Aníbal Freire e, a seguir, a nova e completa sustentação da mesma matéria pelo eminente Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — o tratamento devido.

Vê o Tribunal, portanto, que parcos são os elementos com os quais eu, na minha modesta contribuição, poderia trazer ao esclarecimento da matéria, tão brilhantemente deduzida nos votos a que me referi.

Vou passar sobre os argumentos e fundamentos expostos ao Tribunal para afirmar o meu ponto de vista.

Se não estivéssemos, na realidade, em face de uma situação de todo excepcional, a minha palavra seria dispensável,

bastando que eu, ao voto do eminente Ministro Aníbal Freire, ajuntasse a minha anuência total, completa e convicta. Estaria integralmente com os pontos sustentados por S. Excia., não só no voto anterior, mas, ainda, na nova contribuição com que S. Excia. trouxe luzes para a solução da matéria. Também o meu amor ao preceito constitucional, à preservação da Constituição, embora não se faça sentir com tantas luzes, é, igualmente, sincero e aprofundado.

Não arredaria um passo na interpretação do disposto no § 34 do art. 141, para ceder, o mínimo que fôsse, a uma nova tributação ou a qualquer aumento na tributação que fôsse vigente. Seria rigoroso na aplicação do preceito constitucional e estou com o eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, integralmente, quanto aos conceitos que S. Excia. lançou neste Tribunal por forma lapidar. Não hesitaria um segundo em acompanhar S. Excia. também em tôrno da conceituação constitucional que a matéria reveste. Mas, sobretudo, sou juiz e sendo juiz, todo o meu intento de decidir se acerca sempre da verdade jurídica, não da verdade abstrata, mas da verdade em face do fato concreto para lhe dar solução que seja consentânea com os altos interesses, já aqui da sociedade, da coletividade, do Estado.

E devo dizer que sou preso à regra constante do art. 5.º da Lei de Introdução ao Código Civil, regra que norteia o juiz sempre que êle tenha de aplicar a lei. Regra que é norma, regra que é um dever de obediência para o juiz.

Diz o art. 5.º da Lei de Introdução:

“Na aplicação da lei o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

A meu ver, situou bem e magistralmente o problema o douto Sr. Ministro Hahnemann Guimarães, quando advertiu que sem desprezo pela norma constitucional e do direito financeiro, embora a Constituição consigne que nenhum tributo será cobrado sem lei anterior que o regule e sem que conste

também da lei orçamentária, advertindo S. Excia. que o país se achava, ao elaborar a sua lei orçamentária, em uma situação, por assim dizer, excepcional e sucessiva a uma série de perturbações no âmbito constitucional.

Vinhamos de um regime ditatorial. Êsse regime permitia que o Poder Executivo acudisse às exigências do fisco com as leis necessárias, a qualquer momento e, portanto, na sua oportunidade. Assim se fez durante três exercícios, o último dos quais se deve ao ato providencial do nosso eminente colega, Sr. Ministro José Linhares que, ao exercer a Presidência da República não descurou de baixar decreto-lei declarando vigente, prorrogada a cobrança do impôsto de renda adicional. Estava, pois, na índole da legislação fazendária fiscal a exigência dêste tributo.

Não se trata, portanto, de um caso de exigência tributária que pudesse constituir, pela surpresa, uma injustiça, pela surpresa uma quase extorsão exigida ao industrial, ao comerciante, ao homem que desempenha atividade econômica de lastro mais acentuado.

O Parlamento começava a dar os seus primeiros passos, com as incertezas naturais de quem começa uma tarefa, da qual, também se deve dizer, a Nação estava como que deslemburada. As grandes questões relevantes de interesse nacional agitavam o Parlamento, logo nos primeiros dias, com o transbordamento natural do nosso temperamento e daí a razão por que, no período da legislatura ordinária, até o findar da mesma, o Parlamento conseguiu, apenas, elaborar três leis. Não houve, como se vê, por estas circunstâncias tôdas, oportunidade para que o Parlamento elaborasse previamente uma lei determinando a prorrogação da cobrança dos adicionais no exercício de 1947.

Mas o legislador, entretanto, não descurou de todo do problema, tanto que na lei orçamentária incluiu aquela dotação fiscal e a incluiu com tôdas as minúcias de discriminação a que aludiu exaustivamente o voto do Sr. Ministro Hahnemann Guimarães.

Não é, portanto, uma surpresa para o contribuinte. Era a cobrança que já existia. Apenas a lei orçamentária a incluiu, como teria sido incluída anteriormente. Veio, todavia, intercorrentemente, no exercício financeiro, a lei n.º 81, de agosto de 1947, lei que determinou, expressamente, a cobrança desse tributo.

Dir-se-á que, sendo as leis anteriores de caráter transitório, o orçamento cogitara da cobrança, baseado em lei que não podia ter o caráter de prorrogar essa cobrança, de revigorá-la, porque a lei, sendo de caráter transitório, teria esgotado o seu poder no tempo. Mas, certo é que a lei orçamentária, vontade expressa do legislador, estatuiu essa cobrança e a lei n.º 81, que veio intercorrentemente, no exercício financeiro, estatuiu a cobrança do mesmo imposto.

Aceito, em face dessa situação toda excepcional, na primeira ocasião em que o Supremo Tribunal Federal examina questão deste aspecto, todos os fundamentos expendidos no brilhante voto do Sr. Ministro Hahnemann Guimarães, secundado pelo Sr. Ministro Luiz Gallotti, no sentido de que os mestres a respeito da matéria aceitam a plena eficácia da lei, nesse caso, como lei de aplicação imediata, tanto mais quanto já o orçamento previa aquela cobrança, com todos os requisitos consignados no § 34 do art. 141 da Constituição.

E' o meu voto, *data venia* de quem possa pensar em sentido contrário, opinião que respeito, mas que, no momento, pela exposição feita, não posso acatar.

VOTO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada — A controvérsia está nítida com o pronunciamento dos eminentes Ministros Hahnemann Guimarães e Aníbal Freire, e brilhantes os votos proferidos.

Os fundamentos das duas correntes foram esgotados. Inútil assim repetilos. Eu me inclino pelo entendimento do Relator.

Sem dúvida que não compete ao Orçamento estabelecer tributos. Nêle deve ser incluído o tributo criado por lei, para possibilitar sua cobrança, em cada exercício.

Foi justamente o que ocorreu na hipótese.

O decreto-lei n.º 5.844, de 1943, estava em pleno vigor quanto aos adicionais questionados. Seus dispositivos nessa parte tinham vigência permanente e não transitória, e só por outra lei poderiam ser alterados ou revogados. A cobrança desse tributo se processou, portanto, com perfeita obediência do texto constitucional (art. 141, § 34): lei que o criou e sua inclusão prévia no orçamento do exercício de 1947.

Isso ficou demonstrado com muita clareza pelos Ministros que negaram provimento ao recurso. Nesse sentido é também o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Edgar Costa — Sr. Presidente, a Constituição, no § 34 do art. 141 dispõe que:

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”.

Portanto, para que possa ser exigido um tributo, é preciso que, segundo a Constituição, haja lei que o estabeleça previamente e seja a sua cobrança autorizada por lei orçamentária.

O primeiro ponto, pois, a indagar, para a cobrança do imposto em causa, é se havia lei que o autorizasse.

O eminente Sr. Ministro Hahnemann Guimarães, no seu brilhante voto, afirmou o caráter transitório da lei que autorizou a cobrança desse imposto.

Havia lei — o decreto-lei n.º 5.844, de 1943, art. 44, parágrafo único — que autorizava a cobrança do imposto adicional, mas — afirmou S. Excia. e com toda a procedência — em caráter transitório. E' portanto, uma lei de

vigência transitória; transitória, em virtude da própria lei, para os exercícios de 1944 e 1945.

Tornava-se, em consequência, necessário revigorar o dispositivo e essa necessidade foi sentida no Governo do Presidente Linhares que, pelo decreto-lei n.º 8.430, de 1945, revigorou a cobrança do tributo para 1946.

Para o exercício de 1947, a Administração, por motivos em cuja indagação não entro, não revigorou o decreto, ou porque achou desnecessário, ou por se haver descuidado do assunto. De modo que, incluído na lei orçamentária este impôsto, não pode ser constitucionalmente cobrado, desde que não havia lei prévia que o autorizasse.

A Lei n.º 81, promulgada durante o exercício, é posterior à lei orçamentária. Seria inverter os termos do dispositivo constitucional.

E' possível que se considere estrito formalismo este modo de entender a lei, mas formalista sou na obediência estrita à letra da lei e, principalmente, da Constituição, quando ela não permite duas interpretações.

Abstenho-me de entrar nas outras considerações que o assunto poderia permitir e foram aqui feitas, porque não está em causa a qualidade dos contribuintes, nem a necessidade ou interesse político do impôsto.

De acôrdo com o meu espírito de juiz que sempre se considerou servo da lei, quando a sua letra não permite duas interpretações, com a devida vênia do Sr. Ministro Relator, acompanho o Senhor Ministro Aníbal Freire, dando provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Sr. Presidente, como tudo tem o seu destino, também o têm as demandas.

O dêste mandado de segurança foi o de ver correspondido o esforço dos advogados, que o impetraram, pelo dos magistrados, que o decidiram. Todos êstes, desde os juizes de primeira instância, sem exceção de quem quer que

seja, armados de sobranceira moral, e de isenção, que, aliás, são condições elementares a todos os juizes que exercem dignamente seu mandato, cumpriram à altura sua tarefa. E' de realçar o esforço e brilho de arrazoados e sentenças, que versaram a questão em todos os seus aspectos, matizes e ângulos.

O caso dos autos é interessante e diz respeito a princípios que, em si, são de índole quase universal.

Em nosso direito, é impossível a existência de impôsto, sem lei anterior que o autorize. Não porque o tributo seja coisa odiosa. Já vai passando um pouco da moda o costume de fulminar, a qualquer propósito, o chamado "vampirismo fiscal" para aludir a um conceito de Colmo. O impôsto de outrora, destinado ao preito, ao tributo ao homem, ao senhor poderoso, deu lugar, hoje, a pagamento que se deve fazer em benefício dos serviços do Estado.

Muitos brocados que outrora manifestavam a antipatia aos impostos perderam de voga.

Não se pode, hoje, dizer que em matéria de impôsto deve, sempre, o juiz interpretar contra o fisco e em favor do contribuinte. Na verdade, se, na dúvida, se decide contra a imposição do tributo, é apenas porque não se deve presumir a existência de vínculo obrigacional, de débito.

O vínculo obrigacional é sempre uma restrição à liberdade, como já observava Savigny. O *nexum* não se presume, de modo que, quando a dívida não se prova, não se deve condenar ao pagamento do impôsto o contribuinte e isso porque não se presume a existência de vínculo obrigacional.

Na hipótese, não pode haver impôsto sem lei que o autorize. Não basta a previsão orçamentária. E' princípio expresso na Constituição, em termos talvez não literalmente claros, mas enérgicos, todavia.

Pergunta-se: no caso dos autos, havia lei anterior autorizando a cobrança do adicional do impôsto de renda?

Essa questão, que tem desdobramentos sedutores, foi versada com brilho e

mestria pelos eminentes colegas preoponentes. O que convém, sobretudo, indagar, é se havia lei que autorizasse a cobrança do tributo. A meu ver, a resposta é negativa. Não havia lei nesse sentido. Existia, sim, lei breve — duradoura, de prazo fixo de existência, lei que seria invigorável por lei orçamentária, pois que ela própria teria seu término marcado pelo tempo, e não dependia de revogação para não mais subsistir. As leis têm existência, não infinita, mas indefinida. Subsiste, se não é revogada por outra lei. E' o princípio da continuidade. Mas há leis especiais, que só se elaboram para vigorar em determinado período de tempo. E' o caso presente. Havia lei, mas com prazo prefixo. A Fazenda não se podia basear em lei tributária anterior para cobrar o impôsto. Tanto isso parece verdade e tanto impressionou os meios jurídicos e financeiros do país que, esclarecido, o Governo veio com a Lei n.º 81, sob côr de interpretar preceito anterior. Mas, em verdade, ela veio perturbar o problema e empaná-lo ainda mais. Rendo meu preito à interpretação dos eminentes colegas que entendem que a previsão orçamentária podia revigorar essa lei. Compreendo bem essa interpretação, maximè quando enunciada com as cautelas com que o foi, e por amor de circunstâncias históricas, e ao momento brasileiro. Se a previsão orçamentária era suficiente, para que a lei n.º 81?

Esta tem sido interpretada, como assinalou o eminente Sr. Ministro Aníbal Freire, de modo vário, pelos magistrados e comentaristas. Para uns, é lei interpretativa, segundo realçou o Sr. Ministro Luiz Gallotti; o Sr. Ministro Artur Marinho observou que era um índice de orientação interpretativa; outros disseram que era declarativa, mas, no caso, nenhuma definição se enquadra à lei.

Com a devida vênha do Exmo. Sr. Ministro Luiz Gallotti, a cujo brilhantíssimo voto rendo sinceras homenagens, essa lei não veio apenas interpretar. Nem pode pretender virtude retroativa,

impossível nos regimes que exaltam como constitucional o princípio da irretroatividade.

E, em tese, nem compete ao Poder Legislativo interpretar as leis. Essa tarefa compete ao Poder Judiciário. De certa maneira há, pois, invasão de poderes quando o Congresso se arroga a competência de interpretar leis. De resto, a interpretativa não pode enumerar qualquer princípio novo à lei antiga. E como quer que seja, a lei n.º 81 não podia ter êsse efeito.

Dizer que ela tem *efeito imediato*, não convence, porque é lei posterior ao orçamento. O certo é que lavra muita confusão entre aplicação imediata da lei e aplicação retroativa. Há três graus de retroatividade: a máxima, que não se aplica senão nos regimes ajurídicos e que impõe a restituição das situações anteriores e assoberba a própria *res indicata*; a retroatividade média, que não obriga a volta ao *statu quo ante* e passe a disciplinar de sua data o negócio jurídico anterior; e a mínima, como se deu, entre nós, no caso da lei de usura. A aplicação imediata da lei não se pode confundir com sua retroatividade.

A lei n.º 81 quebraria o princípio de que não há tributo sem lei que o estabeleça: — *nullus census sine lege*.

No caso, cuida-se de um dos princípios rígidos, básicos da Constituição, insuscetíveis de temperamentos e restrições.

São êstes os argumentos, em síntese, muito apertada, e que procurei estreitar o mais possível, em vista do adiantado da hora e de estar a matéria superiormente estudada, que me levam a divergir dos eminentes Ministros, até agora vencedores, para formar na minoria e aceder aos fundamentos dos luminosos votos vencidos.

Dou provimento ao recurso.

VOTO

O Sr. Ministro Barros Barreto — Por fôrça do art. 141, § 34, da Carta Constitucional de 1946, não tinham mais vigência temporária ou transitória os ar-

tigos 26, § 3.º, e 44, parágrafo único, do decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943 — lei tributária, de natureza específica, que dispôs sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda — modificados pelo decreto-lei número 8.430, de 24 de dezembro de 1945. Sendo, pois, desnecessária qualquer outra legislação especial que estabeleça o tributo, basta a prévia autorização orçamentária, para ser cobrado o adicional sobre a renda.

Com efeito, a lei do orçamento para o exercício fiscal de 1947, n.º 3, de 2 de dezembro de 1946, revigorou, explicitamente, dito imposto, uma vez incluído, ali, como fonte da receita estimada. Houve, assim, autorização prévia, na lei orçamentária, segundo condição reclamada pela Constituição.

E, destarte, não tenho dúvida acerca da legalidade da cobrança do adicional do imposto de renda, virtualmente em vigor e exigido pelo fisco, no exercício de 1947.

Nego provimento ao recurso, acompanhando o voto do eminente Ministro Relator, *data venia* do preclaro Minis-

tro Anibal Freire e dos ilustres colegas que se pronunciaram no mesmo sentido.

VOTO

O Sr. Ministro José Linhares — Sr. Presidente, nego provimento ao recurso, nos termos dos argumentos apresentados pelos Srs. Ministros Hahnemann Guimarães e Luiz Gallotti; qualquer argumento que aduzisse seria supérfluo, à vista dos votos já manifestados.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Negaram provimento ao recurso, contra os votos dos Exmos. Srs. Ministros Edgar Costa, Orosimbo Nonato e Anibal Freire.

Impedido o Exmo. Sr. Ministro Macedo Ludolf.

Deixou de comparecer, por se achar em gôzo de licença, o Exmo. Sr. Ministro Goulart de Oliveira, substituído pelo Exmo. Sr. Ministro Macedo Ludolf.