

TAXA SÔBRE K. W. — FIXAÇÃO EM LEI — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA A COBRANÇA — C. N. A. E. E.

— *A taxa sôbre K. W., para ser cobrada em cada exercício, depende de estimativa anual, feita pelo Conselho Nacional de Águas e Energia Elétrica e fixação em lei especial, não bastando para legitimar a sua arrecadação, nem a sua criação, por forma genérica, nem o estabelecimento de seu quantum por decreto do Poder Executivo.*

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

PARECER

1 — O Sr. Diretor das Rendas Internas encaminhou ao C. N. A. E. E., longa e brilhante representação do Senhor Humberto da Silveira Espírito Santo, agente fiscal do Impôsto de Con-

sumo, na qual expõe o mesmo, de modo exaustivo, as dúvidas com que se defrontam as autoridades fiscais, em relação à cobrança da taxa sôbre KW., atenta a divergência entre o pronuncia-

33 *Revista Forense*, vol. 97, p. 363.

34 *Revista dos Tribunais*, vol. 138, p. 536.

mento dêste Conselho e a recente manifestação da Comissão de Justiça da Câmara dos Deputados.

O C. N. A. E. E. — salienta o Sr. Espírito Santo — decidiu:

a) que a taxa sobre kw, ou seja a taxa de utilização, fiscalização, assistência técnica e estatística, estabelecida pelo decreto-lei n.º 2.281, de 5 de junho de 1940 (art. 2.º, § 1.º, e art. 11), só é devida, quando fixada em lei para determinado exercício;

b) que, sendo o ano de 1948, o último da fixação legal do montante da taxa (Lei n.º 625, de 21-2-1949), a sua cobrança a partir de 1949 é ilegítima.

Mas a Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, opinando sobre o Projeto n.º 164, de 1951, da autoria do deputado Nelson Omegna, modificando a legislação vigente sobre o referido tributo e estabelecendo o valor das respectivas taxas em caráter permanente, concluiu de maneira diversa, como se vê do seguinte tópico do parecer por ela aprovado, da lavra do deputado Daniel de Carvalho, ex-Ministro da Agricultura:

— “A Constituição estabeleceu dois princípios fundamentais em relação aos tributos, a saber:

a) a sua decretação por lei;

b) autorização anual no orçamento.

Destarte, não há exigência constitucional para a decretação anual de quaisquer tributos, sejam impostos ou taxas, os quais, uma vez estabelecidos em lei, subsistem enquanto a lei não fôr por outra revogada. A taxa sobre a potência concedida ou autorizada para exploração de energia elétrica, instituída pelo art. 2.º, § 4.º, inciso IV, do decreto n.º 24.336, de 5 de junho de 1934, passou a fazer parte do Código de Águas (art. 160, do decreto n.º 20.643, de 10 de julho de 1934) e foi definida pelo decreto n.º 24.673, de julho de 1934, como taxa de utilização, fiscalização, assistência e estatística. Com essa característica, foi mantida nos artigos 2.º e 3.º do decreto-lei n.º 2.281, de 5 de junho de 1940. “Esse tributo, comumente chamado de *taxa de apro-*

veitamento de energia hidráulica, ou simplesmente *taxa de aproveitamento*, tem conestado, desde a época de sua vigência, nos orçamentos da República, de modo que estão satisfeitos os pressupostos constitucionais de legalidade e anuidade”.

Acrescenta êsse parecer:

“Ora, havendo a Lei n.º 625, de 21 de fevereiro de 1949, fixado o valor dessa taxa e não pretendendo o projeto nem a emenda aumentá-la, diminuí-la, ou, de qualquer modo, modificá-la, e tão somente manter a taxa, parece desnecessária a proposição, porque a lei instituidora do tributo tem caráter permanente e perdura enquanto não fôr por outra revogada ou derogada, dependendo sua exigibilidade apenas da inclusão no orçamento. Assim tem entendido o Tribunal Federal de Recursos (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, págs. 134-234). Embora o julgamento mereça censura do nosso eminente colega Professor Aliomar Baleeiro, essa jurisprudência tem sido respeitada pela administração e pelos contribuintes e deve ser mantida, até que outros arestos venham a modificar êsse entendimento, frisado pelo tribunal para isso competente”.

Com apoio nessas razões, a Comissão rejeitou a proposição do deputado Nelson Omegna.

2 — Daí as dúvidas levantadas na Diretoria das Rendas Internas, sugerindo a representação do Sr. Humberto Silveira Espírito Santo, que é especialista nas questões fiscais sobre eletricidade, tendo publicado precioso trabalho sobre a matéria, que fôsse ouvido, com a maior brevidade, o Conselho Nacional de Energia Elétrica.

Ponderou a representação:

a) que o Ministério da Fazenda está na impossibilidade de ver a questão examinada pelo Poder Judiciário, mercê do acórdão n.º 608, do C. N. A. E. E., que é a última instância administrativa na espécie;

b) que a Fazenda, prevalecendo a interpretação do Conselho, será obrigada a restituir Cr\$ 13.708.432,50, total dos

recolhimentos de parte da taxa do triênio de 1949-1951;

c) que o Fisco não poderá efetuar a cobrança do restante da taxa devida no mencionado triênio, isto é, Cr\$ 7.823.009,70;

d) que a União ficará privada da arrecadação da taxa nos anos vindouros, a qual poderá atingir, dentro em pouco, a quota de Cr\$ 17.200.000,00, considerando-se a breve instalação de 925.000 kw.

3 — A questão da legitimidade da cobrança da taxa sobre kw pela simples inclusão, nas leis orçamentárias, da sua previsão e a referência, nessas leis, ao ato legislativo que a instituiu, tem sido por nós apreciada em vários pareceres, que mereceram a consagração do voto do plenário do Conselho. *

Para nós, a referida taxa, que, para ser cobrada em cada exercício, depende de fixação anual por proposta do C. N. A. E. E., *deve ser estabelecida em lei especial*, não bastando para legitimar a sua arrecadação, nem a sua criação, por forma genérica, no decreto-lei número 2.281, de 1940, nem, muito menos, o estabelecimento do seu *quantum* por decreto do Poder Executivo.

Essa a conclusão exarada nos Pareceres ns. 585, 683, 710, 720, 730, 743, 744 e 746, nos quais salientamos que, a partir de 1940, o legislador federal sempre entendeu necessária a elaboração de lei para cobrar, em cada exercício, o mencionado tributo, eis que o decreto-lei n.º 2.281 instituíra a taxa, mas deixara a fixação do seu *quantum*, anualmente, à expedição de novos atos legislativos (art. 9.º).

Com êsse propósito, foram promulgados, sucessivamente: o decreto-lei número 2.907, de 26 de dezembro de 1940; o decreto-lei n.º 4.983, de 6 de novembro de 1942; o decreto-lei n.º 6.121, de 17 de dezembro de 1943; o decreto-lei

n.º 6.860, de 8 de setembro de 1944; o decreto-lei n.º 7.605, de 2 de junho de 1945; o decreto-lei n.º 9.703, de 3 de setembro de 1946; e, finalmente, a Lei n.º 625, de 21 de fevereiro de 1949.

Precisamente pelo fato de reconhecer a inconveniência de fazer depender a cobrança da taxa, em cada exercício, de lei especial que lhe determinasse o quantitativo, é que o Conselho, em junho de 1948, propôs ao Exmo. Sr. Presidente da República, a alteração da redação do art. 9.º, do decreto-lei número 2.281; e o Chefe da Nação, acolhendo a proposta, enviou mensagem, nesse sentido, ao Poder Legislativo (v. o nosso Parecer n.º 585, de 1949).

O projeto do deputado Nelson Omegna, fulminado pelo voto da Comissão de Justiça da Câmara, visava, em substância, o mesmo objetivo, como fizemos sentir na apreciação que a respeito dêle se contém no nosso Parecer n.º 720, quando a proposição foi submetida, pela Presidência da República, ao estudo do Conselho.

4 — Surpreende a manifestação da Comissão de Justiça, sustentando que, havendo a Lei n.º 625, de 21 de fevereiro de 1949, fixado o valor da taxa sobre kw e prevendo a lei orçamentária de cada ano a sua cobrança, estão satisfeitos os pressupostos constitucionais da legalidade e da anuidade.

Diz mais o Parecer que, não pretendendo o projeto Omegna aumentar ou diminuir o quantitativo do tributo, estabelecido naquela lei, mas tão somente manter a taxa, é desnecessária a proposição, “porque a lei instituidora do tributo tem caráter permanente e perdura enquanto não fôr por outra revogada ou derogada, dependendo a sua exigibilidade apenas de inclusão no orçamento”.

Há evidente equívoco do eminente Relator do Parecer, tanto mais quanto

* NOTA DA RED.: Ver a decisão do C.N.A.E.E., na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 31.

afirmara êle, antes, enumerando os dois princípios fundamentais da Constituição em relação aos tributos (a sua decretação por lei e a autorização anual no orçamento (art. 141, § 34): “Não há exigência constitucional para a decretação anual de quaisquer tributos, sejam impostos ou taxas, os quais, uma vez estabelecidos em lei, subsistem enquanto a lei não fôr por outra revogada”.

A taxa sôbre kw foi, efetivamente, instituída em lei (decreto-lei n.º 2.281, de 1940, arts. 2.º e 3.º), que ainda não está revogada. Mas a própria lei instituidora dispôs que o quantitativo da mesma seria estabelecido anualmente. E, portanto, não havendo lei, em cada exercício, que o estabeleça, não é possível cobrá-la.

Não vale o alegar-se que o valor da taxa foi fixado na Lei n.º 625, de 1948, último ato legislativo sôbre a matéria, porquanto essa lei declara que o *quantum* nela estabelecido só *vigora no exercício de 1948* (art. 1.º). Trata-se, pois, de lei de vigência temporária, com prazo certo de duração, que não precisa ser revogada para perder o vigor: esgotado o período nela fixado, já não prevalece.

A regra, invocada pelo Parecer, de que a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue, só é aplicável no caso de não se destinar o diploma legal a vigência temporária: é o que decorre do preceito do art. 2.º, da Lei de Introdução ao Código Civil (decreto-lei n.º 4.657, de 1942).

Comenta Serpa Lopes (*Comentário Teórico-Prático à Lei de Introdução ao Código Civil*, vol. I, n.º 22):

“A primeira causa de revogação de uma lei por circunstância decorrente dela própria, está prevista no art. 2.º, ora comentado, quando estabelece a duração indefinida da lei enquanto por outra não revogada, no caso de não ter ela vigência temporária, empregando as expressões *não se destinando à vigência temporária*.

De dois modos a lei pode ter existência temporária, por ser êste o seu destino: a) *quando traz, preordenada, a data da expiração da sua vigência*, por exemplo, quando precisa uma data fixa para a sua vigência; b) *quando se consuma o seu próprio escopo ou objeto*, sendo usual e freqüente uma norma de tal natureza, como as disposições transitórias, que sempre figuram no corpo de muitas leis.

A êsse respeito, é incisiva a lição de Paulo de Lacerda, nestas palavras (*Manual do Código Civil*, vol. I, n.º 189, pág. 287):

“Há leis que trazem em si mesmas, explícita ou implicitamente, ou que recebem de outra lei, uma cláusula de *térmo* ou de *condição*, limitativa sempre de sua duração: elas se chamam, por isso, *temporárias* ou *transitórias*. Essa cláusula pode consistir, pois, num prazo prefixo, num termo final designado, no acontecimento de um fato, futuro e certo; assim como pode consistir, verdadeiramente, numa condição, isto é, no acontecimento de um fato futuro e incerto, arbitrariamente prevista pela vontade do legislador. E’ claro que, *esgotado o tempo de duração*, ou realizada a condição, *a mesma lei deixa de existir*”.

Confirma êsse ensinamento Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho (*A Lei de Introdução ao Código Civil Comentada*, vol. I, n.º 32).

Ora, como vimos, a Lei n.º 625 declara, no seu texto, que o valor da taxa sôbre KW é fixado em Cr\$ 10,00 por KW *para o exercício de 1948*, no que correspondeu ela à preceituação do artigo 9.º, do decreto-lei n.º 2.281. Terminado êsse exercício, é claro que terá cessado a sua vigência, pois trazia aquela lei, preordenado, o prazo de sua duração.

Equivoca-se, portanto, o parecer da Comissão de Justiça da Câmara dos Deputados, quando diz, referindo-se ao ato legislativo de 1949, que “a lei instituidora do tributo tem caráter perma-

nente e perdura enquanto não fôr por outra revogada ou derogada”.

A taxa foi, de fato, criada em caráter permanente pelo decreto-lei n.º 2.281; mas o seu valor ficou na dependência da promulgação de diplomas legislativos anuais, sem a expedição dos quais não se legitimava a sua cobrança.

5 — E’ verdade que o parecer se reporta ao entendimento que deu o Tribunal Federal de Recursos, em vários julgados, à disposição do § 34 do artigo 141 da Constituição, que condiciona a exigibilidade dos tributos a êstes dois requisitos: a) sua decretação em lei; b) autorização anual no orçamento.

Aquela côrte judiciária, nos memoráveis casos em que vários contribuintes pediram mandado de segurança contra a cobrança das taxas adicionais do impôsto de renda no exercício de 1947, quando as leis especiais que as haviam instituído tinham deixado de vigorar, decidiu, efetivamente, pela legalidade do procedimento do fisco, em acórdãos que receberam confirmação do Supremo Tribunal Federal.

Todavia, tais arestos, embora ponham em relêvo a circunstância de haver a lei orçamentária incluído, na receita, a mencionada tributação, reportando-se à legislação anterior que a criara, não sufragam, com segurança e firmeza, a tese que o parecer pretende agasalhar: a de que bastaria, para legitimar a cobrança de um tributo, a inclusão do mesmo, de modo explícito, na lei do orçamento, valendo esta como a lei especial a que alude o § 34 do art. 141 da Constituição.

No acórdão a que se refere o parecer, publicado na *Revista de Direito Administrativo* (vol. 14, pág. 134 e seguintes), o próprio relator do processo, Ministro Artur Marinho, estabelece restrições a êsse entendimento, advertindo contra a inconveniência da sua generalização (Rev. cit., pág. 192):

“Só não é aconselhável que se transforme em regra o excepcional acontecido na lei orçamentária n.º 3, o que só serviria para levar vento aos moi-

nhos de tempestades francamente afastáveis: os individualistas jurídicos se lançariam sempre à controvérsia. Mais cuidado na política orçamentária, e sobretudo na sua elaboração, nunca é demais, nem subestimável”.

Aliás, o voto do eminente relator não foi seguido, na sua fundamentação brilhante, mas não convincente, pelos demais julgadores. Todos, menos o Ministro Armando Prado, negaram o mandado, mas por motivos diversos, sobrelevando, sem dúvida, a questão do considerável volume da receita, que a União perderia, se prevalecesse a impugnação à lei orçamentária.

E é de considerar que influiu de modo decisivo no julgamento, em favor da União, o fato de, vigente o orçamento de 1947, haver sido promulgada a Lei n.º 81, de setembro daquele ano, que se entendeu como revigorando a legislação caduca quanto às taxas adicionais do impôsto de renda. Embora posterior à publicação do orçamento, e promulgada já quase no fim do exercício, o Tribunal a admitiu como bastante para legalizar a cobrança do tributo, satisfazendo a primeira das exigências do § 34, do art. 141 da Constituição: a da decretação, em lei, da imposição tributária.

Em suma, não nos parece que a invocação dos julgados sôbre as adicionais do impôsto de renda de 1947 possa servir ao intento do parecer da Comissão de Justiça da Câmara dos Deputados, para o efeito de considerar subsistente, pela simples inclusão nas leis orçamentárias, a cobrança da taxa de KW, sem o estabelecimento, em lei anterior, do seu quantitativo.

Os arestos dos tribunais, que decidiram pela legitimidade das adicionais, já pelas reservas que os próprios julgadores expressaram, já pela diversidade dos fundamentos em que se estribaram, não valem como tese jurídica, a ser imposta à administração, a propósito de outros tributos que não aquêles sôbre que se pronunciaram. Não podemos aceitar como correta, nesse particular, a doutrina do parecer, quando declara

que a administração e os contribuintes, apesar da censura dos juristas, têm respeitado o pronunciamento do judiciário, o qual “deve ser mantido até que outros arestos venham a modificar êsse entendimento fixado pelo tribunal competente”.

6 — Não podem ter, tais julgados, a força de modificar as regras constitucionais, expressas nos arts. 73, § 1.º, e 141, § 34, da Carta de 1946, aquêles vedando à lei do orçamento conter dispositivo estranho à *previsão da receita* e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados, e êste incluindo, entre os direitos individuais, o da inexigibilidade de tributo que não seja estabelecido em lei e não figure, cada ano, no orçamento.

Nem há que entrar na intrincada discussão, em que controvertem os doutores, sobre se o orçamento é meramente uma lei formal, ou se é ato legislativo no sentido material. Segundo a nossa Constituição, inclinar-nos-íamos pela primeira solução, dados os têrmos inequívocos do § 1.º do art. 73; e essa é a orientação uniforme dos comentadores (Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, volume II, p. 129; Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, volume II, p. 86; Temístocles Cavalcânti, *A Constituição Federal Comentada*, vol. II, p. 168).

O certo é que, na conformidade da tradição do nosso direito constitucional e financeiro, a lei de orçamento deve exprimir apenas “a tabela discriminativa de todos os recursos já autorizados em lei e das despesas necessárias à realização dos serviços públicos”, como observa Temístocles Cavalcânti, tendo sido essa a orientação dos constituintes de 1946.

Assim se pronunciara, com efeito, em parecer unânime, subscrito pelo Ministro da Justiça, em exposição de motivos de 13-11-1946, a Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais (*in Revista de Direito Administrativo*, volume IX, p. 270):

“a) o processo de instituir ou alterar impostos em lei orçamentária não é aconselhável;

b) de acôrdo com a ciência das finanças e o próprio direito constitucional brasileiro, o *orçamento autoriza despesas e prevê receitas, constantes de leis especiais anteriores*;

c) o impôsto é, assim, regulado por lei comum, de caráter permanente, e sua arrecadação em determinado período é que depende de ser incluído em lei orçamentária, lei autorizativa, mais formal do que material”.

Essa doutrina prevaleceu na Constituição de 1946; e, assim, dada a vedação constitucional, não se admite, no orçamento, a criação de tributos, ou a sua revigoração ou prorrogação. E em lei especial, anterior à orçamentária, que os mesmos podem ser estabelecidos, ou aumentados, ou que se pode revigorá-los, se o ato da sua criação ou fixação houver perdido a vigência.

Carlos Maximiliano ensina, com a sua indiscutida autoridade (op., vol. e loc. cit.):

“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”.

E, ainda (p. 131):

“*Não cria receitas*: prevê, orça, calcula as que decorrerão das fontes anteriormente instituídas. Não se trata de estabelecer direito novo e, sim, de aplicar o decretado já”.

Da mesma forma doutrina Pontes de Miranda (op., vol. e loc. cit.):

“Orçamento não pode interpretar leis, nem as revigorar, nem as restringir, ou, sequer, as reconciliar ou esclarecer”.

Na Constituinte, prevaleceu, claramente, essa doutrina, como o demonstra o estudo dos seus anais, entendendo os representantes do povo que a lei, que estabelecesse o tributo ou lhe fixasse o *quantum*, devia ser distinta da lei orçamentária, e não só distinta mas anterior a ela (José Duarte, *A Constituição Brasileira de 1946*, vol. 3.º, páginas 78 e segs.).

Pondera Aliomar Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, n.º 12):

“Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Que lei? A lei, no sentido material, nunca o orçamento. Este, mesmo que seja aceito como lei no sentido material, e não mero ato-condição, não poderá criar ou aumentar tributos, porque lhe veda expressamente o art. 73, § 1.º, da Constituição, ao determinar que não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, autorização para abertura de créditos suplementares, operações de créditos por antecipação de receita, aplicação do saldo e modo de cobrir o deficit”.

São de Baleeiro também as seguintes conclusões lógicas de uma boa interpretação do art. 141, § 34, da Constituição, a que aderimos, por nos parecerem corretas e inescusáveis (op. cit., n.º 15):

“a) a lei material, que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto de guerra, há de ser anterior ao orçamento, pois não se autoriza o que ainda não existe;

b) a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada depois do orçamento, para vigência no exercício a que este se refere;

c) o orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para a sua sanção;

d) a lei material do imposto, cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso do prazo fixado no texto das suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior”.

7 — Tôda a doutrina, a mais autorizada no Brasil, rejeitou, como contrária aos preceitos constitucionais e aos princípios de direito financeiro e tributário entre nós dominantes, a manifestação do Poder Judiciário sobre a legitimidade da cobrança das taxas adi-

cionais do imposto de renda no exercício de 1947.

Em exaustivo e erudito comentário a respeito do julgado do Tribunal Federal de Recursos, Gilberto de Ulhoa Canto analisa percucientemente os principais votos dos eminentes membros daquele colégio judiciário, notadamente os dos Ministros Artur Marinho e Sampaio Costa, evidenciando a improcedência e, *data venia*, a fragilidade da sua argumentação, salientando, por outro lado, a substância jurídica do voto vencido, que proferiu o Ministro Armando Prado.

Nessa brilhante crítica da decisão a que alude o parecer da Comissão de Justiça, pondera o douto jurista que a commentou (*in Rev. de Direito Administrativo*, vol. XIV, pág. 156):

“O Ministro Relator confundiu vigência de lei tributária, criadora do imposto, com cobrança do mesmo, em exercício dado. *Se o orçamento para certo período prevê a arrecadação de encargo fiscal não criado por lei tributária*, será descabida a exigência de seu pagamento. Se, ao contrário, existe tal lei e o orçamento, ainda assim, não inclui na pauta da receita estimada o produto da respectiva coleta, nesse ano o tributo não será devido, voltando a sê-lo tão logo ocorra a previsão

“Mas, se a lei tributária criadora do imposto se extinguiu por força de revogação expressa ou tácita, *ou ainda pelo simples decurso do período fixado para a sua vigência* (é o caso dos adicionais, que só tinham existência legal até o exercício de 1946), não será bastante a previsão da sua arrecadação, porque, em falta de diploma constitutivo do encargo, a lei orçamentária não será suficiente”.

Dir-se-á, em relação à taxa sobre KW, que está de pé o decreto-lei número 2.281, que a instituiu. Mas isso não basta; pois esse mesmo diploma legal estabeleceu a regra da fixação anual do seu quanto. E, assim, o orçamento só poderá legitimar, com a inclusão desse tributo no quadro da receita, a sua cobrança em cada exercício, se lei an-

terior houver estipulado o respectivo valor.

Não basta, com efeito, instituir o imposto de modo vago e impreciso. E' mister, segundo a lição clássica, que o tributo seja *certo, e não arbitrário*. Entre as máximas de Adam Smith, que se tornaram célebres no direito financeiro, figura, efetivamente, a da certeza da contribuição exigível, segundo a qual "*a taxa imposta deve ser certa, e não arbitrária*; a época, o modo, a *quota parte do pagamento*, tudo deve ser claro e nítido, tanto para o contribuinte, como para qualquer outra pessoa" (Paul Hugon, *O Imposto*, pág. 36).

Aliás, a boa doutrina sustenta que a autorização orçamentária, exigida pela Constituição em referência à arrecadação dos tributos em cada exercício, não é apenas *qualitativa*, mas também *quantitativa*.

Pondera, a respeito, Francisco Campos (*in Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, p. 466):

"A Constituição exige, com efeito, que se englobem obrigatoriamente na receita tôdas as rendas e suprimentos de fundos. O que aí se exige, portanto, em relação aos impostos, é que estes sejam computados na receita não somente pela sua denominação técnica ou usual, *mas também pela sua taxa ou tal como se acham definidos, qualitativa e quantitativamente, na lei especial da sua criação*."

E acrescenta, acentuando a relevância do valor da tributação:

"Demais, o *quantum* do imposto é mais importante que o *quid* do imposto. Não importa a denominação ou o título do imposto; o que, sobretudo, faz do imposto um ônus, e porque o faz é que, em regime representativo, se reservou o tributo ao consentimento da representação popular, é, precisamente a sua *quantidade*, a sua *taxa*, ou a sua *quota percentual*".

Professam a mesma doutrina, em notáveis pareceres sobre a pretensão, que

animou o Govêrno de São Paulo, em 1948, de elevar a taxa do imposto de vendas e consignações depois de aprovada a lei orçamentária para 1949, entre outros, os insignes juristas: João Mangabeira (*in Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, págs. 306 e seguintes); Carvalho Mourão (*in Revista de Direito Administrativo*, volume 17, pág. 401); Pedro Batista Martins (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, p. 389); Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário*, págs. 258 e segs.).

Ora, se vigente a lei que criou certo tributo e lhe fixou o *quantum*, entendem os doutores que o orçamento se deve reportar, *qualitativa e quantitativamente*, a ela, pois o valor da taxa constitui também garantia individual do cidadão, implícita na generalidade do preceito do § 34 do art. 141, com admitir-se que possa ser cobrada a contribuição, em determinado exercício, se, devendo ser anualmente determinado o respectivo valor, a lei, todavia, não o houver feito?

8 — Acentuemos, afinal, que, contra a doutrina esposada nas decisões do Tribunal Federal de Recursos sobre os adicionais do imposto de renda, agora adotada também no parecer da Comissão de Justiça, se havia pronunciado, antes, o douto colégio dos juristas brasileiros, que é o Instituto dos Advogados do Brasil.

E' do parecer dessa egrégia entidade o seguinte tópico, que consubstancia o seu pronunciamento sobre a matéria (*in Revista Forense*, vol. 125, pág. 636):

"A verdade, porém, é que nenhum publicista admite que a lei orçamentária possa criar tributos, em face da feição restrita que lhe traçou a Constituição, reproduzindo, aliás, a constante prática brasileira. O orçamento é, pura e simplesmente, o ato legislativo contendo a aprovação prévia da receita e da despesa pública para um determinado período. Nessa conformidade, *está sujeito, quanto à legalidade dos seus dispositivos, às leis ordinárias vigentes sobre a receita e a despesa do Estado*,

não as podendo interpretar, nem revogar, nem restringir, reconciliar ou esclarecer”.

O voto vencido do eminente Ministro Armando Prado sustentou, aliás, o bom princípio da precedência da lei tributária sobre a orçamentária, acentuando, depois de fazer o histórico da elaboração do texto constitucional:

“Não é lícito, portanto, criar impôsto para ser colhido no mesmo exercício. Seria a surpresa tributária, que a moral administrativa condena. *Para que se possa cobrar o impôsto, não basta que esteja incluído no orçamento, documento contabilístico, mero plano de previsão de receita e fixação de despesa, ato condição que não subsiste sem a pré-existência de lei formal e materialmente elaborada. Só a lei especial, contendo as condições em que o impôsto há de ser havido, desacompanhada da norma orçamentária, que indica a época da cobrança do encargo, não é suficiente para determinar e legalizar a coleta do tributo. E' indispensável a conjugação das duas peças, na ordem em que a Constituição as exige”.*

9 — Eis aí as razões que nos levaram antes a sustentar, reiteradamente, perante o Conselho que, a partir do exercício de 1949, a administração não pode exigir, das empresas de energia elétrica, a taxa sobre KW.

O decreto-lei n.º 2.281, que a criou, está em vigor. Mas a sua arrecadação ficou na dependência da fixação anual do respectivo *quantum* (art. 9.º); e isso só se fez até o exercício de 1948, em relação ao qual foi promulgada, já intempestivamente, a Lei n.º 625, de 21-2-1949.

As leis orçamentárias têm continuado a incluir essa tributação no quadro da receita a ser arrecadada. Mas fazem-no indevidamente, talvez apenas pelo hábito de tal inclusão, que a tornou como que automática, pois não houve mais

ato legislativo que lhe determinasse o valor. E, como bem diz Francisco Campos, em matéria de impôsto, o que importa é o *quantum*, e não apenas o *quid*.

Não nos rendemos, ainda agora, à argumentação do parecer da douta Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, ao rejeitar o projeto do deputado Nelson Omegna. O fundamento principal desse parecer é a invocação do pronunciamento do Judiciário, que, todavia, não é decisivo — já porque versou sobre hipótese diversa em que era possível decidir por outros motivos, que preponderaram no espírito dos julgadores; já porque as decisões da justiça não são obrigatórias senão nos casos concretos sobre que são exaradas.

Por isso, fiéis à doutrina que expusimos em diversos pareceres sobre a questão, entendemos, ao examinar a oportuna representação do Sr. Humberto da Silveira Espírito Santo, que o C.N.A.E.E. deve manifestar-se, ainda nesta oportunidade, pela conveniência, se se pretender arrecadar a taxa sobre KW, de modificar-se a disposição do art. 9.º do decreto-lei n.º 2.281, dando-se-lhe a redação consignada na Exposição de Motivos n.º 413, de 15 de junho de 1948, encaminhada ao Excelentíssimo Sr. Presidente da República.

O Conselho poderá, entretanto, valendo-se do ensejo, renovar as considerações que formulou sobre o Projeto número 164, da autoria do deputado Nelson Omegna, quando a Presidência da República o submeteu ao seu exame. E, para tanto, reportamo-nos ao nosso Parecer n.º 720, onde está expressa a manifestação da Consultoria Jurídica sobre a sobrevivência daquela tributação em face do que preceitua o art. 15, inciso n.º III, da Constituição federal.

Rio de Janeiro, 8 de dezembro de 1952. — *José Martins Rodrigues*, Consultor Jurídico do Conselho Nacional de Águas e Energia Elétrica.