

## PARECERES

### *IMPÔSTO — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA A SUA COBRANÇA — LEGALIDADE DOS TRIBUTOS — LEI TRIBUTÁRIA E LEI ORÇAMENTÁRIA*

— *A exigência de autorização orçamentária para a cobrança de tributos decorre do princípio essencialmente político da anualidade do orçamento.*

— *Tributo é a designação genérica de todas as receitas públicas não contratuais.*

— *Durante o exercício o orçamento é intangível.*

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

#### PARECER

1. *Exposição:* A consulente, Companhia Antártica Paulista, Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos, formula a seguinte exposição do problema proposto:

“Em 15 de dezembro de 1953, para vigência no exercício de 1954, foi sancionada pelo Sr. Governador do Estado de São Paulo a Lei n.º 2.412 com os objetivos seguintes: a) Instituição de um adicional de 10% sobre todos os impostos arrecadados pelo Estado; b) Aumento do imposto de transmissão *inter-vivos* nos casos de permuta de imóveis; c) Aumento do imposto de transmissão *inter-vivos* no que respeita à retirada de sócios, transferência de ações, fusão de sociedades e pagamento de cota social, quando em todas essas operações entrem imóveis; d) Aumento de Cr\$ . . 1,00 nos emolumentos devidos em reconhecimento de firmas; e) Aumento das taxas cobradas pela Diretoria do Serviço de Trânsito; e f) Aumento das taxas de registro e fiscalização de veículos e de conservação de estradas de rodagem.

A lei em aprêço, todavia, conforme se verifica de sua data, foi sancionada após

a aprovação e promulgação da Lei orçamentária (Lei n.º 2.382 de 24 de novembro de 1953), fazendo mesmo referência a esta última, no § 11 de seu art. 1.º. Pensamos, por isso, ter ocorrido desobediência frontal à disposição do art. 141, § 34, da Carta Magna, que reza: “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”, norma que, exceto a última ressalva, foi transplantada para a Constituição do Estado de São Paulo, art. 63.

“Como é notório, a elaboração do orçamento é também regulada pela Carta Magna e para isso é fixado o prazo de seu preparo pelo Poder Legislativo e sanção por parte do Executivo. Na esfera da Constituição paulista, essa determinação ficou constando do art. 32, que assim dispõe: “Se o orçamento não fôr enviado à sanção até o dia 14 de novembro, ficará de pleno direito prorrogado o do exercício vigente”. A lei orçamentária paulista para 1954 foi sancionada em tempo, isto é, exatamente no

último dia do prazo que o Governador tem para tal fim.

“Não obstante a falta de previsão orçamentária e o desrespeito à “unidade do orçamento”, prevista também no art. 27 da Constituição bandeirante, a Lei n.º 2.412 começou a vigorar em 1.º de janeiro de 1954, contra julgados do próprio Supremo Tribunal Federal que, em casos análogos, vem considerando que os tributos, embora criados por lei, são inexigíveis quando deixam de figurar na previsão orçamentária”.

2. *Consulta*: Feita essa exposição dos dados da questão, a consulente pergunta:

a) Para os aumentos de tributos feitos pela Lei n.º 2.412, foram atendidos os requisitos necessários para vigorar no ano de 1954, de acordo com as Constituições do Estado de São Paulo e da União Brasileira?

b) A cobrança dos tributos criados pela Lei n.º 2.412, no exercício de 1954, pode ser considerada ilegítima?

c) Quais as medidas a serem tomadas pela consulente, para a defesa de seus interesses, inclusive a eventual repetição dos aumentos de impostos que pagou por imposição da Lei n.º 2.412, em 1954?

3. *Legalidade dos tributos*: É princípio pacífico de Direito Constitucional que os tributos, como os encargos públicos em geral, só podem ser exigidos quando e como previstos em lei. A regra, hoje consagrada na 1.ª parte do § 34 do art. 141 da Constituição, já figurava, embora limitadamente quanto às “contribuições diretas”, no art. 171 da Constituição do Império. A Constituição de 1891 a manteve, no § 30 do art. 72, se bem que restrita aos impostos.

Tampouco foram omissas a respeito, como se pretendeu, a Constituição de 1934 e a Carta de 1937. A primeira apenas deslocou o assunto, do capítulo das garantias individuais, para o das vedações constitucionais (art. 17, n.º VII). A segunda excluiu os “impostos” da competência atribuída ao Presidente da República para expedir decretos-leis

no recesso do Parlamento (art. 13, letra d), o que significa que pretendia reservar aquela competência tão-somente ao Poder Legislativo.

Entretanto, ainda que fôsse de fato omitida a norma de legalidade específica aos tributos, ela vigoraria como aplicação particular da regra geral de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Essa regra geral, que hoje aparece no § 2.º do art. 141, figurou em todos os textos anteriores, com exceção apenas da Carta de 1937 (Constituição do Império, art. 179, n.º 1; Constituição de 1891, art. 71, § 1.º; Constituição de 1934, art. 113, n.º 2). Em função dela, a jurisprudência sempre entendeu, mesmo no silêncio da Carta de 1937, que a cobrança de tributos depende de lei ordinária, não bastando a simples outorga de competência constitucional para instituí-los (*Revista Forense*, 76-439, 84-432, 85-342, 87-162 103-464).

Nem caberia dúvida quanto ao sentido da palavra “lei”, empregada pelo texto constitucional vigente, muito embora o termo possa ser usado genericamente para designar toda e qualquer norma jurídica dotada de sanção, abrangendo portanto os decretos. No caso, é indiscutível que se trata de “lei”, na acepção técnica de ato emanado do Poder Legislativo (Orlando Gomes, *A Lei e suas Espécies*, Revista Forense, 124-535; Vitor Nunes Leal, *Classificação das Normas Jurídicas*, Revista de Direito Administrativo, 2-931). De fato, como bem observa Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição*, 2.ª edição, 4-430), o princípio mesmo da legalidade dos tributos não é, por si só, democrático, porquanto existiu antes da democracia e existe nos países cujo regime político é de outra índole: assim, o que lhe empresta conteúdo democrático e o enquadra no sistema político é justamente o fato de se referir a legalidade *stricto sensu* ao Poder Legislativo e não ao Executivo.

Na prática, aliás, a dúvida se resolveria, entre nós, pelo art. 65, n.º II da

Constituição, que atribui ao Congresso a competência para votar os tributos próprios da União. Essa regra acolhida, em obediência ao art. 18 da Constituição federal, pelo art. 20, letra b, da Constituição paulista, define exatamente o alcance do princípio consagrado na 1.<sup>a</sup> parte do § 34 do art. 141 daquela.

E por último, no plano puramente doutrinário, nenhum alcance se poderia atribuir à opinião, esboçada na Itália, no sentido de negar à lei tributária o caráter de lei substantiva, emprestando-lhe a natureza meramente formal de ato administrativo ou de soberania, cujo conteúdo jurídico substancial emanaria exclusivamente da Constituição ao definir o poder de tributar. Está hoje definitivamente assentado, entre os próprios autores italianos, que a lei tributária é lei, tanto no sentido substancial como no sentido formal (Tosato, *Sulla Natura Giuridica delle Leggi Tributarie*, em "Scritti Giur. in Onore di Santi Romano", Pádua, 1940, 1-615; (Giannini, *Giuridicità della Norma Tributaria*, em "Revista Italiana di Diritto Finanziario", 1938, 1-54). Está portanto superada uma controvérsia doutrinária que entre nós não chegou sequer a encontrar eco (Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio, 1951, pág 23, nota 12).

Tem por conseguinte razão, quer no plano do ordenamento positivo, quer no plano da fundamentação teórica, o Projeto de Código Tributário Nacional quando, antes de reproduzir no art. 52 o princípio do art. 141, § 34, da Constituição, esclarece previamente, no art. 51, que a lei a que aquêle se refere é o ato do Poder Legislativo, versando sobre instituição de tributos, promulgado na forma das Constituições federal ou dos Estados, ou das Leis Orgânicas dos Municípios (*Diário do Congresso Nacional*, 7-9-54; cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio, 1954, pág. 162).

4. *Lei tributária e lei orçamentária*: Delimitados assim o conteúdo e o al-

cance do princípio da legalidade dos tributos, vamos encontrar, no mesmo § 34 do art. 141 da Constituição federal, mais uma norma: a de que a cobrança do tributo depende de prévia autorização orçamentária em cada exercício, ressalvados apenas a tarifa aduaneira e os impostos criados por motivo de guerra.

Cumpre, todavia, sublinhar desde logo a diferença essencial entre as duas exigências contidas no mesmo dispositivo. A exigência de lei no sentido material e formal refere-se à própria existência do tributo ou de sua majoração: sem lei daquela natureza, o tributo não existe, em seu todo ou na parte majorada. Ao contrário, a exigência de autorização orçamentária refere-se, apenas, à cobrança do tributo existente: de modo que o tributo poderá existir, desde que instituído ou majorado por lei tributária substantiva, mas ser insusceptível de cobrança em determinado exercício, por falta de autorização orçamentária específica. Nem por isso a lei que instituiu ou majorou o tributo se deve entender revogada, o que seria contrário à norma geral do art. 2.<sup>o</sup> da Lei de Introdução do Código Civil. Apenas durante o exercício, em cujo orçamento a autorização de cobrança tenha sido omitida, a lei tributária estará com um dos seus efeitos em suspenso: no exercício seguinte, já poderá readquirir a plenitude da sua aplicabilidade, desde que o respectivo orçamento consigne a autorização omitida no exercício anterior.

A exigência de autorização orçamentária para cobrança de tributos decorre, com efeito, do princípio essencialmente político da anualidade do orçamento, como bem acentua Baleeiro, (op. cit., pág. 15). O controle parlamentar das finanças públicas seria ilusório se se restringisse a uma prefixação da despesa, sem a possibilidade de uma concomitante adequação da receita. Isto significa que o controle da receita não se exerce apenas sobre a criação de novas fontes de arrecadação, mas também sobre a utilização das já existentes. É claro que as garantias constitucionais dos cidadãos em matéria financeira es-

tariam insuficientemente defendidas se os representantes daqueles não pudessem impedir que fôsse arrecadada, em determinado exercício, receita superior à necessária para fazer face, com razoável margem de segurança, à despesa autorizada. Os antecedentes parlamentares do § 34 do art. 141 demonstram claramente que essa foi a intenção expressa da Assembléa Constituinte (José Duarte, *A Constituição Brasileira de 1946*, Rio, 1947, 3-79).

Daí a aplicabilidade do princípio da anualidade do orçamento simultaneamente à despesa e à receita. Nos países onde o princípio é rigidamente entendido, a sua aplicação se traduz, no tocante à receita, pela exigência de que as próprias leis tributárias sejam anualmente revigoradas pela lei do orçamento. Por isso dizem os autores franceses que a lei tributária é uma “lei imperfeita”, que depende, para sua vigência, de um outro ato jurídico, a autorização orçamentária, que a repõe em vigor em cada exercício financeiro (Dammerville, *Nature Juridique de la Créance d'Impôt*, Paris, 1937, pág. 24).

No sistema da nossa Constituição, todavia, o § 34 do art. 141 faz do princípio da anualidade uma aplicação mitigada que, sem prejudicá-lo no que é essencial, tem a vantagem de não o incompatibilizar com outro princípio, o da permanência da lei substantiva enquanto não revogada. Assim, a lei tributária é permanente e a lei orçamentária não a afeta em sua vigência, mas apenas em um dos seus efeitos, o de legalizar a cobrança do tributo no exercício a que se refere o orçamento. Em resumo, como esclarece Bilac Pinto em parecer na *Revista Forense*, 120-37, à página 70, a infração do princípio de legalidade torna inconstitucional o próprio tributo; ao passo que a infração do princípio da anualidade apenas torna inconstitucional a cobrança do tributo no exercício em questão. Assim regula o assunto o Projeto de Código Tributário Nacional, cit., arts. 52, 70 e 71; cf. *Trabalhos*, cit., págs. 163, 177 e 178.

Em face do exposto, podemos, para os efeitos do presente parecer, e mesmo para os efeitos de uma construção sistemática do regime constitucional brasileiro em matéria tributária, fazer abstração da controvérsia acêrca da natureza jurídica da lei orçamentária. É sabido que muitos autores sustentam que a lei do orçamento é lei apenas em sentido formal; não fixando nenhuma norma objetiva de aplicação generalizada a casos concretos, a lei orçamentária não teria conteúdo jurídico substancial e seria simples ato administrativo, ou providência de governo, revestido da forma exterior de lei. Ainda que assim seja, é entretanto inegável que, em nosso regime constitucional, a lei do orçamento tem pelo menos um efeito jurídico substancial: o de, autorizando a cobrança dos tributos existentes, assegurar, no exercício a que se refira, a plenitude de aplicação das leis tributárias vigentes. Inversamente, a lei orçamentária, negando ou omitindo autorização para a cobrança de determinado tributo existente, terá o efeito jurídico substancial de suspender, no exercício a que se refira, a plena aplicação da lei relativa ao tributo em questão.

Esse efeito da lei orçamentária em nosso regime é, inquestionavelmente, de natureza jurídica substancial, porquanto afeta, de maneira positiva ou negativa, a aplicação da lei tributária vigente às situações concretas de fato que ocorram na prática. Mais do que isso, em face de sua decorrência do § 34 do art. 141 da Constituição, êsse efeito da lei orçamentária em nosso regime faz parte do complexo dos direitos e garantias individuais e portanto ultrapassa o conceito do conteúdo substancial da simples lei ordinária.

5. *Constituição federal e Constituição paulista*: Estando assim delimitados o alcance e os efeitos recíprocos do princípio de legalidade e do princípio de anualidade dos tributos, cumpre, antes de prosseguir no exame da consulta, apontar uma discrepância entre a Constituição do Estado de São Paulo, de 9

de julho de 1947, e a Constituição federal de 18 de setembro de 1946.

Na Constituição federal, o princípio de legalidade está expresso na 1.ª parte do § 34 do art. 141, assim redigido: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”. O princípio da anualidade consta da 2.ª parte do mesmo dispositivo, que reza: “Nenhum (tributo) será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto por motivo de guerra”.

A Constituição de São Paulo, à semelhança das de outros Estados, reproduziu o dispositivo de modo expresso em seu art. 63, muito embora a sua observância já fôsse obrigatória para o Estado por força do art. 18 da própria Constituição federal. Ao fazê-lo, porém, a Constituição paulista adotou a seguinte redação: “Nenhum impôsto será criado ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem será exigido em cada exercício sem prévia autorização orçamentária”. Nessas condições, o texto paulista discrepa do federal em três pontos: a) Refere-se a “impôsto” e não a “tributo”; b) Diz “criado” em vez de “exigido” e “exigido” em vez de “cobrado”; c) Omite a ressalva da tarifa aduaneira e do impôsto de guerra.

A terceira divergência é explicável e necessária. A “tarifa aduaneira” refere-se ao impôsto sôbre a importação de mercadorias de procedência estrangeira, que é competência privativa federal (Constituição federal, art. 15, n.º I); e sômente a União pode criar “impostos por motivo de guerra” (Constituição federal, art. 15, § 6.º). Assim sendo, não seria de fato pertinente, na Constituição do Estado, a ressalva final do texto da Constituição federal. A segunda divergência é também explicável. Onde a Constituição federal diz “Nenhum tributo será exigido...”, quer evidentemente significar “instituído” ou “criado”, no sentido de “exigido por lei”. Entretanto, o vocábulo “exigido” pode ser também sinônimo de “cobrado”, no sentido de “exigido o pagamento”.

Nessas condições, o texto federal emprega, em acepções diferentes, duas palavras sinônimas, e portanto o texto paulista parece preferível, porquanto diz a mesma coisa com maior precisão terminológica.

O mesmo não acontece, entretanto, com a primeira divergência apontada: substituindo a palavra “tributo” pela palavra “impôsto”, a Constituição paulista restringiu o alcance do princípio consagrado pela Constituição federal.

Tributo é a designação genérica de tôdas as receitas públicas não contratuais, isto é, arrecadadas através do exercício da soberania nos têrmos previsto sem lei, destinadas à realização das finalidades próprias do Estado em sua condição de pessoa jurídica de direito público. O gênero “tributo” por sua vez compreende três espécies, que são os “impostos”, as “taxas” e as “contribuições”. Estes conceitos são pacíficos, podendo-se mesmo dizer elementares, tanto no campo teórico da Ciência das Finanças, como no terreno prático do Direito Financeiro e Tributário (Seligman, *Essays in Taxation*, New York 1931, pág. 399, reproduzido e adaptado por Bilac Pinto, em *As classificações Teóricas da Receita Pública*, Revista Forense, 144-530; Tesoro, *Principi di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pág. 548; Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 6.ª ed., Milão, 1953, pág. 33; João Martins de Oliveira, *Direito Fiscal*, Rio, 1943, pág. 101).

Ora, a Constituição federal, ao consagrar, em um mesmo dispositivo (art. 141 § 34) e sob a forma gramatical de orações subordinadas, o princípio da legalidade e o princípio da anualidade, referiu-os ambos ao gênero “tributo”, de modo a abranger tôdas as espécies nêle compreendidas. Sendo assim, não poderia a Constituição estadual, ao repetir a consagração dos mesmos princípios de legalidade e de anualidade, restringir sua aplicação a apenas uma das espécies contidas no gênero, isto é, tão-sômente aos “impostos”, sem ao mesmo tempo restringir o alcance da norma constitu-

cional da União, a que se acha subordinada.

Objetar-se-á que existe razão de ordem prática para isso: das três espécies tributárias, somente o impôsto é cobrado com caráter de generalidade, ao passo que a taxa e a contribuição correspondem a vantagens individuais específicas, decorrentes do exercício de determinadas atividades ou serviços públicos. Por conseguinte, a cobrança de taxas ou contribuições não pode ficar subordinada a uma formalidade de caráter geral, como a autorização orçamentária, de vez que deve ser possível que sempre ocorra a vantagem individual que lhe serve de fundamento, sob pena de se permitir o locupletamento do contribuinte à custa dos serviços ou atividades públicas que a taxa ou a contribuição visam remunerar.

O argumento provaria demais, por quanto, embora referente apenas ao princípio da anualidade, isto é, à autorização orçamentária de cobrança, refletir-se-ia, também, necessariamente sobre o princípio da legalidade, indissociável daquele pela forma por que está redigido o art. 63 da Constituição paulista. Por conseguinte, admitir a objeção quanto ao princípio da anualidade seria admiti-la também quanto ao princípio da legalidade, isto é, seria sustentar que o Estado de São Paulo pode criar taxas ou contribuições sem lei, conclusão que evidentemente ultrapassa o próprio fundamento da objeção.

De resto, o texto federal dominante é categórico e não admite interpretação restritiva quanto a qualquer um dos dois princípios que consagra. Todos os demais Estados que transcreveram em suas constituições o § 34 do art. 141 da Constituição federal assim o entenderam, preservando a referência genérica a "tributos". (Bahia, art. 85, n. I; Ceará, art. 110; Goiás, art. 69; Mato Grosso, art. 62; Paraná, art. 87; Rio Grande do Sul art. 164, § 34; Rio de Janeiro, art. 66; Santa Catarina, art. 130; apenas a Paraíba (art. 42) incorre no mesmo erro de São Paulo. Por sua vez, o Supremo Tribunal já confirmou que

o § 34 do art. 141 da Constituição federal aplica-se integralmente, isto é, tanto no que se refere à legalidade, como no que se refere à anualidade, a todas as espécies do gênero "tributo": no primeiro dos acórdãos a seguir citados, o Supremo reformou expressamente decisão do Tribunal de Justiça de Alagoas, que pretendia que as "taxas" não se incluem na expressão "tributos" (*Revista de Direito Administrativo*, 31-68 e 32-85).

Pelo exposto, parecem-nos inobjetáveis as conclusões de Baleeiro (*Limitações Constitucionais...*, cit., pág. 18), quando diz que os princípios de legalidade e de anualidade do art. 141, § 34 da Constituição federal aplicam-se igualmente aos tributos estaduais e municipais, não podendo as Constituições dos Estados restringi-los ou deles prescindir. Focalizando especialmente o art. 63 da Constituição paulista, diz este autor que é "juridicamente ineficaz" a sua restrição da norma tão-somente aos impostos. Note-se que Baleeiro tem a cautela de não dizer que o próprio art. 63 seja inconstitucional: entendemos, como êle, que o dispositivo é válido nos limites da sua concordância com o texto federal; além desses limites, será ineficaz para fundamentar a eventual pretensão de criar taxas ou contribuições sem lei, ou a eventual pretensão de cobrá-las sem prévia autorização orçamentária em cada exercício. Por outras palavras, o art. 63 da Constituição de São Paulo é válido além da imperfeição redacional do seu texto: onde se lê "impôsto", leia-se "tributo", uma vez que êsse é o original, de que o texto é simples cópia sem possibilidade jurídica de conteúdo autônomo.

6. *Lei tributária anterior ao orçamento*: Definidos assim os elementos essenciais do problema, uma conclusão desde logo se impõe: um tributo novo, que seja criado no decorrer de um exercício financeiro, somente poderá ser cobrado a partir do exercício seguinte. A razão é clara: se o tributo foi criado no decorrer do exercício, a lei orçamentária, então em vigor, evidentemente não

prevê a sua receita e por conseguinte não autoriza a sua cobrança.

No tocante aos tributos novos, não pode haver dúvida de que seja êsse o sentido do § 34 do art. 141 da Constituição federal, e do art. 63 da Constituição paulista (êste retificado nos termos expostos no item 5 supra). A análise dos trabalhos preparatórios da Constituição federal (de que a estadual é, como vimos, simplés cópia), demonstra mesmo que se pretendeu tão-somente elevar à categoria de garantia constitucional o que já era disposição de lei ordinária.

Com efeito, o art. 27 do Código de Contabilidade da União (Decreto n.º 4.536, de 28 de novembro de 1922) e o art. 133 do Regulamento Geral da Contabilidade Pública (Decreto número 15.783, de 8 de janeiro de 1922) já dispunham que somente se arrecadam as receitas instituídas por lei e autorizadas, em cada exercício, pelo respectivo orçamento. Na Assembléa Constituinte de 1946, ficou expressamente consignado que a inclusão do preceito na Constituição visava “impedir que no meio do ano se crie impôsto (aliás, “tributo”) e se mande cobrar imediatamente” (José Duarte, op. cit., 3-82).

Em conseqüência, a interpretação dos comentaristas da Constituição orientouse no sentido de que o orçamento só pode autorizar a cobrança de tributos existentes à sua data, isto é, criados por leis anteriores (Pontes de Miranda, *Comentários*, ed. 1947, vol. 3, pág. 373; ed. 1953, vol. 4 pág. 431; Maximiliano, *Comentários*, ed. 1948, vol. 4, págs. 167-8).

Além do alcance prático do preceito como garantia individual do contribuinte, o seu fundamento teórico é patente: se a lei do orçamento não tem conteúdo jurídico substancial, afora justamente êsse de autorizar a arrecadação da receita (supra: 4), é evidente que a autorização nela contida só se pode referir às fontes de receita legalmente existentes à sua data. A não ser assim, a lei do orçamento não estaria apenas autorizando, mas inovando, ou seja, efetivamente instituindo novas fontes de re-

ceita, como sucedia no regime das chamadas “caudas orçamentárias”.

Na reforma constitucional de 1926 uma das preocupações dominantes foi justamente a de delimitar o alcance da autorização orçamentária tão-somente às fontes de receita existentes, como assinala Maximiliano: (op. cit., ed. 1946, vol. 2, págs. 128-9) “A lei do orçamento não inova coisa alguma: apenas enumera as despesas já decretadas e as rendas provenientes de fontes anteriormente criadas” (Baleeiro, *Limitações Constitucionais* cit., pág. 36). A mesma preocupação se encontrava ainda no Projeto de Código de Contabilidade elaborado pelo Departamento Administrativo do Serviço Público, cujo art. 36 determinava que o orçamento somente poderia autorizar a cobrança dos tributos criados por leis anteriores (*Diário Oficial*, de 17 de maio de 1941, Suplemento).

Antes mesmo da inclusão do preceito na Constituição de 1946, o Supremo Tribunal já o consagrara por via indireta, ao decidir que a lei do orçamento não pode criar tributo (*Arquivo Judiciário*, 76-361). Finalmente, aquela Constituição referiu, no § 34 do art. 141, a lei orçamentária apenas para o efeito de autorizar a cobrança dos tributos. Êsse dispositivo se completa pelo § 1.º do art. 73, que proíbe à lei orçamentária tratar de matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. Nesses termos, e em face dos subsídios legais e doutrinários que já haviam precedido o texto expresso, é fora de dúvida que a autorização de cobrança, de que trata o § 34 do art. 141 da Constituição, somente se pode referir aos tributos existentes à data da aprovação do orçamento, isto é, aos tributos criados por lei anterior à promulgação da lei orçamentária.

No intuito de cortar qualquer controvérsia que ainda pudesse existir, o já citado Projeto de Código Tributário Nacional exige, no art. 70, que a lei do orçamento faça referência expressa às leis que tenham instituído as receitas tributárias, cuja arrecadação autorize.

É claro que essa exigência não visa apenas a comodidade do aplicador da lei na pesquisa dos textos: visa, muito mais do que isso, sublinhar que a autorização orçamentária de cobrança é vinculada às fontes de receita instituídas por leis anteriores à do orçamento (*Trabalhos*, cit., pág. 177).

7. *Majoração de tributos existentes*: Neste ponto da exposição da matéria pode encaixar-se uma dúvida: se o tributo já existia legalmente à data da promulgação do orçamento, e foi apenas majorado por lei posterior, poderá a majoração ser cobrada no próprio exercício em que foi aprovada? No pressuposto de que a lei orçamentária tenha autorizado a cobrança de tributo existente à sua data, essa autorização abrange a posterior majoração do mesmo tributo?

A pergunta já nos foi feita em outra hipótese e lhe demos resposta negativa: (Parecer na *Revista de Direito Administrativo* 15-387 e *Revista Forense*, 123-369, reproduzido, sob o título *Majoração de Tributos por Lei Posterior à Autorização Orçamentária*, em nosso livro "Estudos de Direito Tributário", São Paulo, 1950, pág. 259).

Nosso fundamento essencial foi então, e continua a ser hoje, o de que a autorização de cobrança, concedida pela lei orçamentária, é vinculada aos termos da lei tributária existente. Note-se que dizemos vinculada, não apenas à existência de lei tributária anterior, mas aos próprios termos em que o tributo esteja regulado nessa lei; compreendendo-se entre tais termos, como é lógico, o montante do tributo, expresso pela taxa ou alíquota fixada na lei.

Essa vinculação por sua vez decorre da própria natureza jurídica da lei orçamentária: simples ato de administração sem conteúdo jurídico substancial, do tipo daqueles que Duguit chama "atos condição", isto é, atos que fazem simples aplicação a determinada situação de fato, do regime jurídico preexistente, a lei do orçamento está, necessária e indissolúvelmente, ligada a esses dois elementos da sua própria conceituação: as circunstâncias de fato existentes e o re-

gime legal vigorante, à data em que é promulgada.

Na mesma ordem de idéias, o único efeito jurídico substancial que reconhecemos à lei do orçamento, no campo especificamente tributário — a autorização da cobrança dos tributos — é igualmente vinculado nos mesmos termos que vêm de ser expostos. A autorização orçamentária, como já assinalamos, destina-se a assegurar, no exercício, a plenitude dos efeitos da legislação tributária: por conseguinte, só se pode referir à legislação tributária então vigente, porquanto não se poderia cuidar dos efeitos de lei ainda inexistente. Isto se considerarmos a lei tributária como lei, isto é, sob o ponto de vista dos seus efeitos jurídicos. Mas a lei tributária, como qualquer outra lei, pode também ser considerada como um fato: os termos em que a norma jurídica esteja concebida em um determinado momento, abstraindo-se das conseqüências da sua aplicação, podem, como é lógico, ser encarados como fatos materiais. Neste sentido, a circunstância de determinado tributo ser de 5% e não de 10% em certo data constitui uma simples questão de fato.

Pelo exposto, é a própria natureza jurídica do orçamento, como simples ato administrativo de constatação legal de uma situação de fato, que o vincula às circunstâncias materiais existentes à sua data, inclusive no tocante à atribuição de efeitos jurídicos aos fatos materialmente constatados, atribuição essa que configura o conteúdo substancial da autorização orçamentária da cobrança de tributos. Se a autorização orçamentária atribui ou preserva o efeito jurídico pleno da lei tributária, é claro que só se pode referir à lei tributária tal como materialmente existente: não se pode atribuir ou reconhecer efeito jurídico ao que ainda não existe, ou a coisa diferente da que existe.

Esta conclusão, baseada na conceituação substancial da lei orçamentária, é ainda reforçada por disposições constitucionais de natureza formal, que con-

firmam a vinculação da lei orçamentária às condições materiais e jurídicas existentes à sua data. Referimo-nos, neste ponto, aos dispositivos que fixam prazo fatal para a proposição do orçamento e sua aprovação (Constituição federal, art. 74; Constituição de São Paulo, arts. 29 e 32). A inobservância desses prazos implicando em prorrogação automática do orçamento vigente, é claro que as regras formais a que nos referimos não só vinculam o orçamento ao estado de fato existente à data determinada, como ainda o definem como operando de pleno direito a fixação definitiva daquele mesmo estado de fato por todo o período da sua vigência. Este é um aspecto ao qual teremos de voltar, a propósito da emenda ou retificação do orçamento no decurso do exercício.

Estas nossas conclusões, que são as do parecer anteriormente citado, tiveram consagração na coincidência das conclusões dos pareceres proferidos, sobre o mesmo assunto, por Eduardo Espínola (*Correio Paulistano*, 18 de dezembro de 1948), Francisco Campos (*Revista de Direito Administrativo*, 14-447), Teotônio Monteiro de Barros (*Revista de Direito Administrativo*, 15-371), João Mangabeira (*Revista de Direito Administrativo*, 16-306 e *Revista Forense*, 124-376), Pedro Batista Martins (*Revista de Direito Administrativo*, 17-389 e *Revista Forense*, 121-373) e Carvalho Mourão (*Revista de Direito Administrativo*, 17-401). Todos esses juristas são concordes em que a exigência de prévia autorização orçamentária aplica-se tanto aos tributos novos, como aos majorados no decurso do exercício; ou, por outras palavras, que a lei tributária deve sempre ser anterior ao orçamento, quer se trate de lei criando tributo novo, quer se trate de lei majorando tributo existente. Note-se que todos os pareceres em referência foram proferidos em questão interessando o Estado de São Paulo: de modo que as suas conclusões refletem a interpretação, não só do art. 141 § 34 da Constituição federal,

como também do art. 63 da Constituição de São Paulo.

Expressamente neste sentido, regulou o assunto o já várias vezes citado Projeto de Código Tributário Nacional, no art. 70, § 1.º, combinado com o art. 63, relativo ao início de vigência da lei majoradora de tributo; neste último dispositivo, houve mesmo a cautela de ressaltar, no § 2.º, que a norma se aplica não só à majoração direta (acréscimo de taxa), como também à indireta (alteração da base de cálculo).

8. *Previsão da receita e autorização da cobrança*: Discrepante dos conclusões expostas no item anterior foi, no mesmo caso já referido, unicamente o parecer de Temístocles Cavalcânti, publicado na *Revista de Direito Administrativo*, 16-299.

Seu principal argumento é que a previsão da receita, por parte da lei orçamentária, é mera estimativa contábil a que não se pode atribuir efeito jurídico substancial. Sendo assim, conclui aquele autor, não se pode vislumbrar ilegalidade, muito menos, inconstitucionalidade, no fato da receita efetivamente arrecadada superar a receita orçada. E a consequência da opinião anteriormente exposta seria justamente essa.

A nosso ver, o argumento não procede, porque confunde a previsão orçamentária da receita com a autorização orçamentária para cobrança de tributos. Não se discute que a previsão da receita seja simples estimativa que não vincula o Executivo; neste sentido existe jurisprudência dos Tribunais de Justiça de São Paulo (*Revista dos Tribunais*, 175-545 e 213-275, *Revista de Direito Administrativo*, 33-179) e do Rio Grande do Sul (*Revista de Direito Administrativo*, 14-246). Entretanto, é preciso examinar, em cada caso, a origem do excesso da receita arrecadada sobre a receita orçada: quando esse excesso decorra de simples circunstâncias de fato, por exemplo, maior volume de transações tributadas, alta dos preços sobre os quais se calcula o imposto, revisão dos valores que sirvam de base ao lançamento, e semelhantes, nada haverá que

objetar. Mas, quando o excesso da receita efetiva sobre a prevista decorra de alteração da lei tributária, então poderá ter ocorrido inconstitucionalidade, quando aquela alteração tenha sido posterior à promulgação do orçamento. Exatamente isso é ressalvado pelo Tribunal de São Paulo nas decisões citadas, que dizem que o aumento de arrecadação que decorra exclusivamente de ato administrativo (revisão de lançamento) não é inconstitucional, desde que tenha sido observada a taxa legal indicada por lei anterior.

Aliás, a refutação cabal do argumento que confunde “previsão de receita” com “autorização de cobrança”, se bem que já antecipada em nosso trabalho anterior (*Estudos*, cit., pág. 264), pode ser feita com palavras mais autorizadas: Francisco Campos (*Revista de Direito Administrativo*, 14-466) assim se manifesta a respeito:

“A alegação de que a autorização orçamentária exigida pela Constituição é apenas qualitativa e não quantitativa estabelece uma discriminação arbitrária sem fundamento algum no critério constitucional ou em outro qualquer critério de senso comum. A Constituição exige, com efeito, que se englobem obrigatoriamente na receita todas 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 tais como se acham definidos, qualitativa e quantitativamente, na lei especial da sua criação.

Demais, o *quantum* do imposto é mais importante do 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 cota percentual.

Mediante a discriminação arbitrária que se pretende fazer, para efeitos orçamentários, entre qualidade e quantidade do imposto para o fim de, somente

pela menção do seu título se satisfazer a exigência de figurarem no orçamento todos os impostos, cuja arrecadação fica autorizada no exercício, aniquila-se de uma só vez todo o sistema do direito orçamentário, particularmente as suas funções constitucionais. Se assim fôsse, como pela primeira vez se pretende, não só no nosso País, como, no gôzo das instituições representativas, em todos os países conhecidos, ou dos quais nos chegam informações autorizadas, no curso mesmo do exercício orçamentário os impostos poderiam ser aumentados e arrecadada a sua majoração, desde que nas leis que lhes elevassem a taxa se mantivessem o nome, o título ou a qualidade mediante a qual são designados na lei orçamentária. De que valeria, então, a regra constitucional relativa à anualidade do imposto, se reduzida à mo-fina e fútil exigência de se reproduzir no orçamento pelo título que lhe cabe na nomenclatura dos impostos, apenas a sua qualidade ou a qualidade ou espécie da matéria designada à sua incidência?”

9. *Jurisprudência.* No Tribunal de São Paulo, a interpretação, quer do art. 141, § 34, da Constituição federal, quer do art. 63 da Constituição estadual, sempre foi e continua a ser no sentido de que o tributo (e não apenas “imposto”) criado ou majorado no decorrer de um exercício, somente a partir do exercício seguinte pode ser cobrado. O que significa, variando apenas a ordem do enunciado, que é inconstitucional, no plano federal, como no plano estadual, a cobrança de tributo novo, ou de sua majoração, no próprio exercício em que seja criado ou majorado. Ou ainda, reduzindo o princípio à sua expressão mais simples, que a cobrança de tributo novo ou majorado só é constitucional quando a lei que o institui ou majora seja anterior à lei orçamentária vigente no exercício.

São em tal número, e por tal forma concordes as decisões da justiça paulista, que nos limitaremos a indicar as revistas onde se acham publicadas, esclarecendo apenas que não conhecemos decisão divergente, neste Estado:

*Revista Forense*, 139-233.

*Revista de Direito Administrativo*, 26-188, 32-63 e 34-137.

*Revista dos Tribunais*, 189-892, 190-411, 190-867, 190-984, 191-329, 191-830, 193-202, 196-464, 199-566, 201-269, 203-544, 205-285, 205-487, 206-128, 208-380, 210-378, 214-473, 215-303, 215-304, 220-226 e 225-345.

Em divergência com o Tribunal de São Paulo conhecemos apenas duas decisões isoladas e, *data venia*, passíveis de crítica; uma do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, outra do Tribunal Federal de Recursos. Examinaremos a seguir cada uma delas, à luz dos princípios anteriormente expostos neste trabalho.

O Tribunal do Rio Grande do Norte (*Revista Forense*, 154-336) entendeu que o adicional de um imposto é simples acessório que segue o principal: estando a cobrança do imposto autorizada pelo orçamento, autorizada estará também a do adicional criado no decorrer do exercício. Parece-nos que o raciocínio peca pela base: se o adicional tem a mesma natureza jurídica do imposto existente, ao qual acresce como o acessório ao principal, não há como negar que o imposto existente tenha sido simplesmente majorado. Sendo assim, a decisão, pelo seu próprio fundamento, fere frontalmente o § 34 do art. 141 da Constituição federal, como bem observa o voto vencido, que adota a interpretação exata. A este aspecto particular do tributo criado como "adicional" teremos, aliás, ocasião de voltar.

O Tribunal Federal de Recursos casou mandado de segurança concedido pelo Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em São Paulo contra a cobrança da Taxa de Educação e Saúde majorada no decorrer do exercício (*Revista de Direito Administrativo*, 30-203). Fundamento único da decisão no mérito foi o de que a lei orçamentária, ao autorizar a cobrança do tributo, não fixa o *quantum* a ser pago em cada caso; apenas prevê a receita global. Trata-se, como é claro, da mesma indevida confusão já apontado: a receita global é mera previsão orçamentária; o *quantum* devido está fi-

xado na lei tributária, e a essa lei está vinculada a autorização orçamentária, que é o que importa no caso. As palavras de Francisco Campos, transcritas no item 8 supra, parecem escritas para mostrar o desacerto desta decisão.

O essencial, porém, é que essas decisões desgarradas, quer do Tribunal Federal de Recursos, quer de tribunais estaduais, não podem subsistir face à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Dêste, já referimos dois acórdãos que, embora por inferência, confirmam a tese de que a autorização anual para cobrança de tributos é condicionada à existência de lei tributária anterior ao orçamento (*Revista de Direito Administrativo*, 31-63 e 32-85). A decisão que diretamente enfrenta o problema específico é, entretanto, o acórdão no recurso extraordinário n.º 15.697, pelo qual o Supremo, em sessão plena, declarou inconstitucional, nos exercícios de 1947 e 1948, a cobrança da taxa especial sobre algodão em pluma, criada pelo Decreto-lei n.º 9.108, de 1.º de abril de 1946, por não ter sido autorizada pelas leis orçamentárias referentes àqueles exercícios (*Revista de Direito Administrativo*, 31-100).

Nesse acórdão, assim se expressou o Relator, Ministro Barros Barreto: "Na espécie, não se trata, sem sombra de dúvida, de diploma de vigência permanente, *ex-vi* do art. 2.º da Lei de Introdução do Código Civil, porém de lei de natureza tributária, disciplinada, principalmente, pela regra do art. 141, § 34 da Constituição federal, dispondo que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária. Ora, tal contribuição ou taxa, referente às safras algodoeiras, deixou de figurar nas tabelas orçamentárias para os anos de 1947 e 1948. Em parecer publicado no *Diário Oficial*, de 3 de maio de 1948, pág. 6.801, o Dr. Jorge de Godói, digno Procurador Geral da Fazenda, já havia ressaltado que não podia ser exigida essa cota especial sobre algodão, visto não constar da lei orçamentária. De sorte que, por falta de previsão orçamentária, considero flagrante a inconstitucionalidade da co-

brança da taxa questionada (o grifo é nosso). Com êsse voto concordaram todos os demais Ministros, com exceção apenas do Ministro Macedo Ludolf, que, sem contestar a inteligência dada ao art. 141, § 34, da Constituição, voltou a referir sua pretensa aplicabilidade apenas aos impostos, opinião, como vimos, já superada, como aliás bem ressaltou o Ministro Luis Gallotti em sua declaração de voto vencedor.

Essa é, portanto, a jurisprudência do Supremo. Apenas para evitar confusões, cumpre ressaltar que dela não diverge a solução dada pelo mesmo Tribunal à conhecida questão dos adicionais do imposto de renda criados em caráter temporário pelos Decretos-leis ns. 5.844, de 1943 e n.º 8.430, de 1946, e revigorados tardiamente pela Lei n.º 81, de 1947 (*Arquivo Judiciário*, 95-217; *Revista dos Tribunais*, 220-541). Nesse caso, como já salientamos em trabalho anterior (*Estudos*, cit., pág. 260), discutia-se hipótese exatamente inversa da que faz objeto do presente parecer: existia na lei orçamentária federal para 1947, autorização específica para a cobrança do adicional; o que faltava era a lei tributária instituindo ou revigorando êsse adicional, porque a vigência da lei anterior havia expirado em 31 de dezembro de 1946 e não fôra prorrogada.

Na questão federal suscitada pela Lei n.º 81, o que se discutia era, portanto, o princípio da legalidade. Ao passo que no caso presente o que se discute é o princípio da anualidade. A lei estadual n.º 2.412 foi sancionada em 15 de dezembro de 1953 para vigorar a partir de 1.º de janeiro de 1954; de modo que, desde o primeiro dia do exercício de 1954, existia lei tributária material ou substantiva, instituindo o adicional ou majorando os tributos a que se refere a consulta. O que não existia, porém, era a autorização orçamentária para cobrança daqueles adicionais e majoração no exercício de 1954, e isto porque, à data da promulgação da Lei n.º 2.412, que os instituiu, já estava aprovado o orçamento para 1954, pela Lei n.º 2.382, de 24 de novembro de 1953.

Em conclusão, e de acôrdo com os princípios já expostos e fundamentados, a Lei n.º 2.412, embora vigente no exercício de 1954, estêve, durante todo êsse exercício, com a aplicabilidade suspensa no tocante à cobrança do adicional e das majorações por ela instituídos, por falta de autorização orçamentária para tal cobrança, de vez que o orçamento aprovado pela Lei n.º 2.382, sendo anterior à Lei n.º 2.412, não continha, nem podia conter, semelhante autorização.

10. *Retificação do orçamento vigente*: Tanto é exata a conclusão que acaba de ser exposta, que o legislador estadual, prevenido suas consequências, procurou remediar a situação emendando o orçamento já aprovado. Com efeito, a própria Lei n.º 2.412 contém um dispositivo (art. 1.º, § 11) acrescentando à previsão da receita uma rubrica referente ao adicional por ela mesma criado, e majorando, de importância igual à prevista, a dotação correspondente ao serviço da dívida fluutuante, ao qual se destina especificamente o referido adicional (lei citada, art. 1.º e seu § 1.º). Todavia, essa emenda ao orçamento, além de parcial — porque só se refere ao adicional criado, silenciando quanto às majorações dos demais tributos — parece-nos inteiramente inoperante.

Em nosso trabalho anterior já várias vezes citado (*Estudos*, pág. 269), havíamos previsto a hipótese, em termos que se aplicam perfeitamente ao caso agora ocorrido: “Por outro lado, seria de admitir-se que a situação pudesse convaler desde que, alterada a alíquota de um tributo posteriormente à promulgação do orçamento, fôsse também emendada a própria lei do orçamento, para o efeito de ser prevista a necessária autorização orçamentária... No caso presente, entretanto, parece-nos que se oporia a essa solução o art. 32 da Constituição do Estado, que dispõe que “se o orçamento não fôr enviado à sanção até o dia 14 de novembro, ficará de pleno direito prorrogado o do exercício vigente”. A data referida nesse dispositivo constitui, portanto, o limite máximo de prazo dentro do qual

se poderá alterar, emendar ou adotar o orçamento, e o seu transcurso importa em preclusão, o que aliás se coaduna exatamente com o dispositivo do art. 29, que, como vimos, define o orçamento como a fixação definitiva de um estado de fato reportado a uma data determinada”.

Esta nossa afirmação da intangibilidade do orçamento encontra apoio em vozes muito mais autorizadas que a nossa; Aliomar Baleeiro a endossa e transcreve (*Limitações Constitucionais...*, cit., pág. 39). João Mangabeira, no parecer já anteriormente citado, escreve: “A situação jurídica, uma vez firmada pela sanção ou pela prorrogação do orçamento, é imodificável dentro do ano financeiro. Só no orçamento subsequente poderá o legislador autorizar a arrecadação de novo tributo ou do aumento, não inscritos na lei orçamentária. Fora daí, a anualidade do orçamento seria um contra-senso” (*Revista de Direito Administrativo*, 16-306, *Revista Forense*, 124-376). Igualmente Teotônio Monteiro de Barros no trabalho também já citado: “Não é possível admitir-se a faculdade de emenda do orçamento. A emenda seria a quebra da estabilidade temporária desejada pela lei; seria também o ensejo para agravações da situação do contribuinte, feitas de surpresa” (*Revista de Direito Administrativo*, 15-377).

Os monografistas do direito e da técnica orçamentária manifestam, em seus respectivos setores, opinião substancialmente concorde com êsses pronunciamentos baseados nos efeitos constitucionais do orçamento. Assim, Waline, estudando a fixidez do orçamento, observa que as cifras orçamentárias são estimativas apenas no tocante à previsão do rendimento das fontes de receita, sendo, porém, limitativas no que tange ao ordenamento legal das receitas cuja arrecadação autoriza. Dêsse princípio (já afirmado por nós nos itens 7 e 8 supra), decorre o da votação única do orçamento em cada exercício, tanto assim que o autor citado denomina os expedientes retificativos usuais (crédi-

tos adicionais) de infrações ao princípio da anualidade (Waline, *Le Budget*, em Laferrière-Waline, *Traité Élémentaire de Science et de Legislation Financières*, Paris, 1952, pág. 144, 71).

Na mesma ordem de idéias, Arísio de Viana oferece uma definição de “orçamento” que contém implícita a noção da sua intangibilidade durante o exercício: “Programa, para determinado período, de previsão de todos os recursos que uma entidade é autorizada a arrecadar e, simultaneamente, de fixação das quantias, que, ordinariamente, pode dispender” (os grifos são nossos). Mais adiante, o mesmo autor menciona os chamados “orçamentos retificativos” para os condenar sem ressalvas e concluir que, em nosso regime constitucional, os únicos processos admitidos para rever o orçamento no curso do exercício são os “créditos adicionais, suplementares, especiais ou extraordinários” (Arísio de Viana, *Orçamento Brasileiro*, 2.<sup>a</sup> ed., Rio, 1950, págs. 71 e 137 e segs.). Mas é claro que tais revisões, aliás sujeitas pela Constituição (arts. 73 e 75) a restrições de caráter substancial e formal, em nenhum caso se traduzem por uma alteração da estrutura do próprio orçamento anual aprovado.

Finalmente, o Tribunal de Justiça de São Paulo já confirmou de modo expresso a intangibilidade do orçamento, em função de suas conseqüências jurídicas: “O orçamento tem como característica essencial a anualidade. Durante o exercício êle é intangível. Com a promulgação do orçamento, nasce para o contribuinte o direito de só pagar durante o exercício o que no orçamento se consignou e na proporção consignada” (Agravo de Petição n. 51.825, *Revista de Direito Administrativo*, 26-188).

O que acabamos de expor justifica portanto plenamente a conclusão de que a emenda introduzida, pelo art 1.<sup>o</sup>, § 11, da Lei n.<sup>o</sup> 2.412, de 15 de dezembro de 1953, no orçamento aprovado pela Lei n.<sup>o</sup> 2.382, de 24 de novembro de 1953, é inoperante sob o ponto de vista jurídico-substancial. Encarado o orçamento, em seu aspecto material, como

previsão de receita e fixação de despesa, a emenda poderá servir como retificação das cifras e dotações constantes do documento original. Considerado, porém, o orçamento, em seu aspecto jurídico, como autorização para a cobrança dos tributos existentes à sua data, a sua retificação *a posteriori* é de nenhum efeito. Assim sendo, a própria retificação material a que nos referimos fica sem objeto, porquanto não se poderão efetivar legalmente, nem o acréscimo de receita nela previsto, nem, por conseguinte, o reforço de dotação da despesa a que o mesmo acréscimo está vinculado.

11. *Natureza jurídica do adicional*: Em complemento à matéria já exposta, convém tratar agora de um aspecto marginal do problema proposto, que é o relativo à natureza jurídica do “adicional” instituído pelo art. 1.º da Lei n.º 2.412, em seus reflexos sobre as conclusões já atingidas.

É usual, em nosso direito positivo, conceituar-se o “adicional” como um tributo autônomo em relação ao tributo a que se refere. Como exemplo dessa orientação podem ser citados os “adicionais” criados pela Lei federal n.º 1.474, de 25 de novembro de 1951, conjugados ao imposto de renda, mas de natureza diversa da deste, tanto assim que configuram empréstimos compulsórios e não tributos. Mais flagrante ainda é a hipótese de criação de “taxas” como adicionais a “impostos”, como a Taxa de Previdência Social, subordinada ao imposto de importação, e as numerosas “taxas” descritas como de “assistência”, “previdência”, “estatística”, e outras, frequentes nas legislações estaduais e municipais e geralmente conjugadas a “impostos” como o de vendas e consignações ou o de indústrias e profissões.

Em tais casos, o critério de distinção entre o tributo “adicional” e o tributo que lhe serve de base parece ser a destinação específica atribuída ao produto da arrecadação do primeiro. Dentro dessa ordem de idéias situa-se o adicional criado pelo art. 1.º da Lei n.º 2.412, cujo produto é vinculado ao pagamento da dívida flutuante do Estado. Entretanto, o destino da arrecadação, afetando

apenas o produto financeiro do tributo não é um elemento definidor da sua natureza jurídica; qualquer tributo pode ter o seu produto atribuído a qualquer fim determinado, e por outro lado o destino do produto de todos os tributos é essencialmente o mesmo: proporcionar receita ao Poder Público (Sá Filho, *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, 1942, pág. 450, e *Revista de Direito Administrativo*, 3-428; Francisco Campos, *Direito Constitucional*, Rio, 1942, pág. 169). Aliás, pelo princípio da universalidade do orçamento, a própria destinação específica de determinada receita a determinada despesa é sem efeito jurídico: as receitas de tôdas as origens confundem-se na receita geral (Arisio de Viana, op. cit., pág. 102).

Nessas condições, o adicional não se distingue do tributo de que depende, pelo fato de lhe ser atribuída destinação diferente. Sendo assim, e como por outro lado o adicional tem, necessariamente, a mesma incidência e a mesma base de cálculo que o tributo principal, só se pode concluir que o adicional é um tributo da mesma natureza do tributo principal; ou seja, o adicional não passa de majoração do tributo principal. Assim o definiu o já citado Projeto de Código Tributário Nacional, art. 24 (cf. *Trabalhos*, cit., pág. 122).

Esta conceituação está rigorosamente apoiada na jurisprudência. Anteriormente à Constituição de 1946, quando o imposto de indústrias e profissões era de competência privativa dos Estados, e os Municípios apenas participavam de sua arrecadação, vários Municípios entenderam de criar “adicionais” sobre aquele imposto, ou sobre a parte que lhes tocava. O Supremo Tribunal reputou sistematicamente inconstitucional essa prática, porque, tendo o adicional a mesma natureza do imposto a que adere, e sendo o imposto de indústrias e profissões privativo do Estado, a criação de um adicional sobre ele, pelo Município, equivalia à instituição indireta de imposto estranho à competência tributária municipal (*Revista Forense*, 97-629 e 99-83; *Arquivo Judiciário*, 69-103;

*Direito*, 26-212; *Revista de Direito Administrativo*, 1-63 e 3-126).

Estes precedentes tem aplicação ao caso da consulta, para dissipar qualquer dúvida que pudesse surgir em torno da natureza da figura tributária prevista no art. 1.º da Lei n.º 2.412. Na realidade, dizendo "Fica instituído o adicional de 10% sobre o valor integral de todos os impostos devidos a partir de 1.º de janeiro de 1954", aquêlo dispositivo disse, efetivamente, que "O valor integral de todos os impostos devidos a partir de 1.º de janeiro de 1954 fica majorado de 10%". Por outras palavras, através de um dispositivo único, majorou-se em 10% do seu valor ao tempo do aumento, a taxa ou alíquota de cada um dos impostos estaduais existentes. O chamado "adicional", é, assim, uma majoração genérica de todos os impostos estaduais, que se identifica e confunde com cada um deles a cada momento em que ocorra a respectiva cobrança.

Nem se pretenda que, pela forma por que está redigido o dispositivo, não tenha havido majoração direta da alíquota de nenhum imposto determinado, afetando-se apenas o resultado da aplicação da alíquota em cada caso. Seria o mesmo que dizer, por exemplo, quanto ao imposto de vendas e consignações, que 3% sobre Cr\$ 100,00, mais 10% sobre o resultado desse cálculo não é a mesma coisa que 3,3% sobre Cr\$ 100,00. Evidentemente, é a mesma coisa: a fórmula adotada no art. 1.º da Lei n.º 2.412 visou apenas a comodidade da redação, dizendo em uma única frase o que teria de ser dito repetindo a alíquota de cada um dos impostos existentes e acrescentando 10% em cada caso. O resultado é o mesmo: o que houve foi uma modalidade da "majoração indireta" prevista no já citado § 2.º do art. 63 do Projeto de Código Tributário Nacional.

Em conclusão, o chamado "adicional" do art. 1.º da Lei n.º 2.412 é na realidade uma majoração de todos e de cada um dos impostos estaduais existentes. E, como tal, essa majoração depende, para ser cobrada, do requisito de

autorização orçamentária, exigido pelo art. 141, § 34 da Constituição federal e pelo art. 63 da Constituição estadual. Mas, ainda que se queira, em contrário ao que acaba de ser exposto, conceituar o referido "adicional" como um tributo autônomo, ainda assim a conclusão será a mesma: porque então se trataria de tributo novo, e a cobrança dêste é igualmente sujeita ao mesmo requisito constitucional da União e do Estado.

12. *Medidas de defesa da consulente*: No tocante à matéria da última pergunta da consulta, cabe distinguir entre as hipóteses em que o adicional ou as majorações instituídas pela Lei n.º 2.412 porventura não tenham sido pagos pela consulente, e as hipóteses, em que, tendo sido efetuado o pagamento, caiba à consulente obter a sua restituição.

Quando a consulente não tenha efetuado o pagamento dos tributos referidos, e esse pagamento lhe seja exigido pelo fisco estadual, entendemos que será caso de mandado de segurança. Com efeito, não se tratará de mandato impetrado contra a lei em tese, hipótese em que já está assentado que o remédio é incabível. Como já deixamos demonstrado, a inconstitucionalidade decorrente da falta de autorização orçamentária não vicia a própria Lei n.º 2.412, mas tão-somente o ato administrativo da cobrança dos tributos por ela instituídos ou majorados. Nessas condições, o objetivo do mandado será apenas o de obstar a prática de ato da administração fiscal.

Nessa hipótese, o mandado é cabível, conforme jurisprudência pacífica do Tribunal de Justiça de São Paulo, que se funda na amplitude dos termos do § 24 do art. 141 da Constituição, que não permite a subsistência das restrições anteriormente previstas (Código de Processo Civil, art. 320), até mesmo porque, no regime da Lei n.º 1.533, de 31 de dezembro de 1951, o pedido não mais é dirigido contra a pessoa jurídica de direito público, mas contra a autoridade praticante do ato impugnado (*Revista dos Tribunais*, 182-681, 192-806,

193-772, 205-285, 208-366, 210-371, 213-497, 214-472, 214-473 e 217-373).

Outrossim, na vigência da atual Constituição, o pressuposto do cabimento do mandado é apenas o de que o direito do impetrante seja líquido e certo, não mais se podendo exigir, com aquêlê caráter de pressuposto, o requisito da “manifesta ilegalidade” (ou inconstitucionalidade) do ato “impugnado”, que figurava no texto anterior. Neste sentido, Seabra Fagundes é categórico e convincente (*O Contrôlo dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 2.<sup>a</sup> ed., pág. 255), mostrando o êrro em que incorre Castro Nunes (*Mandado de Segurança*, 2.<sup>a</sup> ed., pág. 162) quando insiste no requisito da “ilegalidade manifesta do ato”, no regime da atual Constituição. No mesmo sentido da exata interpretação do texto vigente é Vitor Nunes Leal, (*Algumas Questões Pertinentes ao Mandado de Segurança*, em *Revista de Direito Administrativo*, 11-75).

Direito “líquido e certo” é aquêlê contra cuja existência não se podem opôr objeções ponderáveis (Tribunal de São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 208-336 e 213-345). Por outras palavras, a liquidez e certeza do direito do impetrante, como pressuposto do cabimento do mandado de segurança, refere-se apenas às condições de fato das quais decorre aquêlê direito, e não à análise da própria situação jurídica controvertida (Seabra Fagundes, parecer em *Revista de Direito Administrativo*, 22-369). Isto significa que, “estabelecida a liquidez e certeza dos fatos como pressuposto de aplicação da norma escrita”, a dificuldade jurídica porventura ocorrente na sua aplicação não obsta ao conhecimento do pedido e seu julgamento (Seabra Fagundes, *Contrôlo*, cit. pág. 355).

Em resumo, a matéria jurídica, ainda que de alta indagação, decide-se no próprio processo do mandado de segurança: essa decisão constitui o objeto mesmo do pedido, e não uma preliminar do seu cabimento. A sentença que conceder (ou denegar) o mandado é que decidirá se o ato impugnado era (ou não) inconstitucional ou ilegal. Nessas condições, o mandado impetrado para

obstar à cobrança inconstitucional ou ilegal de um tributo não depende de que essa inconstitucionalidade ou ilegalidade tenha sido *prêviamente* declarada em outro processo. A própria sentença proferida no processo do mandado de segurança fará essa declaração ao decidir o mérito do pedido, e determinará simultâneamente os seus efeitos.

Cumpre, todavia, ponderar que, nos termos do art. 5.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> I, da Lei n.<sup>o</sup> 1.533 citada, o mandado de segurança é incabível contra ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo independentemente de caução ou fiança. Ora, em se tratando de cobrança administrativa de tributos estaduais, cabe reclamação ou defesa, com efeito suspensivo, para as Turmas Julgadoras do Departamento da Receita, na Capital, ou para as Comissões Julgadoras do Departamento dos Serviços do Interior (Código de Impostos e Taxas, Decreto n.<sup>o</sup> 22.022, de 31 de janeiro de 1953, art. 1.<sup>o</sup> do Livro XV, combinado com o art. 1.<sup>o</sup>, § 3.<sup>o</sup> do Livro XVI). Das decisões dessas autoridades cabe ainda recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas, com efeito suspensivo subordinado a prévio depósito da importância reclamada, ou prestação de fiança, unicamente no caso de ser cobrada multa juntamente com o tributo (Código de Impostos e Taxas, Livro XV, art. 11).

Nessas condições, muito embora a defesa administrativa provêlmente não seja conhecida, por estar baseada em matéria constitucional, ainda assim deve ser interposta *ad cautelam*, protelando-se a impetração do mandado de segurança para o momento em que seja exigível, no processo administrativo, a caução ou depósito, êsse momento será o do recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas, caso tenha sido imposta multa pela Turma ou Comissão Julgadora; caso contrário, será o do julgamento do recurso por aquêlê Tribunal. Desta forma evitar-se-á, no processo judicial, a invocação da preliminar de não cabimento do mandado de segurança, baseada no art. 5.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> I, da Lei n.<sup>o</sup> ... 1.533 citada.

Assentado, assim, o cabimento do mandado de segurança como meio de defesa contra a cobrança dos tributos criados ou majorados pela Lei n.º 2.412 e ainda não pagos pela consulente, vejamos agora a situação relativa a tais tributos já pagos, cuja restituição deva ser requerida. Desde logo cabe acentuar que a restituição não poderá ser pedida através de mandado de segurança; êste, com efeito, destina-se a impedir a prática do ato ou a produção de seus efeitos, mas não a corrigir os efeitos já produzidos por ato pretérito (Tribunal de S. Paulo, *Revista Forense*, 121-516, *Revista de Direito Administrativo*, 19-170, *Revista dos Tribunais*, 177-582).

A restituição deverá portanto ser pedida judicialmente por ação ordinária. O pedido por via administrativa, ainda que não prescrito pelo decurso do prazo de um ano, fixado no art. 6.º do Decreto federal n.º 20.910, de 6 de janeiro de 1932, não seria atendido sob a alegação de ser privativo do Judiciário decidir quanto à constitucionalidade de leis ou atos do Poder Público (Constituição federal, art. 200). Judicialmente, porém, a restituição não nos parece duvidosa em decorrência da declaração concomitante da inconstitucionalidade da cobrança.

Tampouco nos parece que possa constituir óbice à restituição, no tocante ao imposto de vendas e consignações, o disposto no art. 32 do Livro I do Código de Impostos e Taxas, que faculta ao Diretor da Receita autorizar “a compensação, na selagem de quinzenas futuras, do imposto pago indevidamente ou em excesso, há menos de um ano, nos livros fiscais usados para pagamento do tributo”. Trata-se, com efeito, de medida que o fisco poderá autorizar, sustentando-se que a requerimento do contribuinte, como prova o fato de estar circunscrita ao imposto pago “há menos de um ano”, porque, excedido êsse prazo, que é o fixado no art. 6.º do Decreto n.º 20.910 citado, o fisco não mais poderia atender administrativamente ao pedido de compensação equivalente à restituição. Nessas condições, a compensação não pode ser oposta pelo fisco ao

contribuinte, mormente à vista de uma decisão judicial que determine a restituição; e nem tampouco poderia ser alegada pelo fisco em defesa na própria ação de restituição, porque essa defesa equivaleria a uma reconvenção (que é justamente o meio processual de se efetivar a compensação). Ora, a reconvenção pressupõe direito atual do réu contra o autor, não sendo portanto cabível para proporcionar a compensação de impostos ainda não vencidos.

13. *Conclusões*: Resumindo todo o exposto, respondemos como segue aos três quesitos de que se compõe a consulta:

a) Para os aumentos de tributos feitos pela Lei n.º 2.412 foram atendidos os requisitos necessários para vigorar no ano de 1954, de acôrdo com as Constituições do Estado de São Paulo e da União Brasileira?

*Resposta*: Não. Sendo a lei do orçamento para 1954, (Lei n.º 2.381 de 24 de novembro de 1953) anterior à lei tributária (Lei n.º 2.412 de 15 de dezembro de 1953), os tributos criados ou majorados por esta última não podiam ser cobrados no exercício de 1954, por falta da autorização orçamentária prévia, exigida pelo art. 63 da Constituição do Estado de São Paulo e pelo art. 141, § 34 da Constituição federal.

b) A cobrança dos tributos criados pela Lei n.º 2.412, no exercício de 1954, pode ser considerada ilegítima?

*Resposta*: Sim, pela razão indicada na resposta ao 1.º quesito, completando-se o presente quesito para abranger na resposta também os tributos majorados pela lei nêle referida.

c) Quais as medidas a serem tomadas pela consulente, para a defesa de seus interesses, inclusive a eventual repetição dos aumentos de impostos que pagou por imposição da Lei n.º 2.412, em 1954?

*Resposta*: Quanto à cobrança dos tributos, ou suas majorações, devidos em 1954, e não pagos, caberá mandado de segurança, a ser impetrado depois de decididos os recursos administrativos que possam ser interpostos independentemen-

te de caução ou fiança. Quanto aos tributos, ou suas majorações, pagos em 1954, caberá pedido judicial de restituição por via de ação ordinária.

É o nosso parecer, s. m. j.

São Paulo, 18 de março de 1955. —  
*Rubens Gomes de Sousa*, Professor de  
Legislação Tributária na Faculdade de  
Ciências Econômicas e Administrativas  
da Universidade de São Paulo.