IMPÔSTO DE RENDA — TAXA ADICIONAL — ORÇAMENTO — LEI FORMAL E LEI MATERIAL — CRIAÇÃO DE TRIBUTOS MEDIANTE LEI ANTERIOR E COBRANÇA POR VIA DE AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA — MANDADO DE SEGURANÇA — DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

— *Interpretação dos arts.* 73, § 1.º, *e* 141, § 34, *da Constituição; idem da lei n.º* 81, *de* 1947.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

União Federal **versus** Carlos Mendes Campos
Rec. mandado de segurança n.º 90 — Relator: Sr. Ministro ARTUR MARINHO

ACÓRDAO

Vistos, examinados e relatados êstes autos de recurso de mandado de segurança n.º 90, do Distrito Federal, sendo recorrente a União e recorrido Carlos Mendes Campos:

Acorda o Tribunal Federal de Recursos, pela unanimidade de votos de seus Ministros, em desprezar as preliminares levantadas pela recorrente, assim pois conhecendo do caso, e, por maioria, em dar provimento ao recurso a fim de reformar a sentença do Juiz **a quo,** em consequência negando a segurança impetrada, tudo constante das notas taquigráficas juntas, condensadas no vencido, pela ementa ao alto. Custas **ex-lege.**

Distrito Federal, 24 de maio de 1948 (data da decisão). — **Afrânio Antônio da Costa,** Presidente. — **Artur Marinho,** Relator.

RELATÓRIO

O caso julgando versa recurso interposto pela União Federal e visa excluir a sentença de fls. 63 a 71, proferida pelo ilustre Juiz Raimundo Ferreira de Macedo, em exercício pleno na 2a. Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal. Aquêle magistrado concedeu mandado de segurança impetrado por Carlos Mendes Campos, ora recorrido, contra ato do Sr. Delegado Regional do Impôsto de Renda, autoridade apontada como coatora.

O impetrante se considerou com direito líquido e certo, amparável pelo **writ**, nos têrmos do art. 141, § 24, da Constituição de 1946, para isso expondo na inicial, em síntese :

Que o decreto-lei n.° 5.844, de 1943, criou uma taxa adicional de impôsto de renda destinada a vigorar nos exercícios de 1944 e 1945. Que, para o ano de 1946 aquela taxa foi autorizada pelo decreto-lei n.° 8.430, de 1945, e que para 1947 foi editada a lei n.° 81, de 29 de agôsto dêsse último ano, lei que entretanto foi votada e dada como definitiva quando já se achava iniciada e vigorante a lei n.° 3, de 1946

COMENTÁRIO

IMPÔSTO DE RENDA — COBRANÇA DE ADICIONAIS

SUMÁRIO : *Mandado de segurança em matéria tributária. Declaração de inconstitucionalidade. Orçamento. Lei formal e lei material. Interpretação do art.* 141, § 34, *da Constituição;* idem *da lei n.* 81, *de* 29-8-48.

1. Êste é o primeiro acórdão que vem a público, na íntegra, de longa série de outros similares, que o Tribunal Federal de Recursos tem lançado, nos diversos apelos com que a União Federal atacou decisões de primeira instância, concessivas da segurança impetrada contra a exigência das taxas adicionais do impôsto de renda, no exercício de 1947.

Cogita inicialmente de várias preliminares alinhadas pela recorrente, com o viso de mostrar descabido o "writ" na espécie, e furtar competência a juízes singulares para apreciar constitucionalidade de leis.

Andou bem o Tribunal em repelir tais alegações introdutórias do recurso da União, tôdas improcedentes.

(orçamentária para o exercício de 47); nesse último diploma se contém ou conteria o tributo, sendo, entretanto, de notar que isso não poderia ter ocorrido com acêrto visto o consignado nos arts. ns. 73, § 1.°, e 141, § 34, da referida Constituição, por outro lado a mensionada lei n.° 81 não podendo ter o resultado que se lhe pretende emprestar, isto é, o de revigorar o irrevigorável, tanto mais quanto, no tempo, se esgotara a autoridade de qualquer dos decretos-leis acima referidos. Que, assim, é ato de ilegalidade, sanável pelo mandado de segurança, querer o impetrado ou o fisco nacional que êle impetrante deva o tributo questionado.

A autoridade cujo ato se impugnou confirma a existência da notificação de lançamento do tributo, não deixando margem a qualquer dúvida sôbre pretender a cobrança atacada. Sustenta, porém, que tudo quanto fêz tem apoio em direito positivo; alude a disposições dos decretos-leis atrás convocados a debate, destacando os arts. 26, § § 3.° e 4.°, e 44 e parágrafo único do primeiro e o pertinente no segundo (referência, aquí, ao de n.° 8.430). Que, assim, está justificada sua atitude funcional, até porque é concebível que as taxas adicionais foram solenemente criadas em lei só a cobrança delas tendo precisado de ser

---

No que ao cabimento da medida se refere, entendemos que nenhuma restrição das constantes do Código de Processo Civil sobrevive ao texto amplo e irrestrito do art. 141, § 24, da Constituição vigente. Nesse sentido, aliás, já se registam pronunciamentos judiciais de variada procedência, como assinalamos em parecer publicado na "Revista Forense", vol. 115, p. 399. A exclusão única que nos parece suscetível de algum apoio razoável, no texto constitucional, e assim, ainda ocorrente, é a que se cifra à hipótese de ato disciplinar, e isso por ter sido na Carta de 1946 expressado o descabimento, no caso, do recurso ao "habeas-corpus", como complemento do qual foi previsto o mandado de segurança. Mas o próprio Supremo Tribunal Federal, julgando o mandado de segurança n.° 770, em sessão de 9-IV-1947, afirmou ser inextensível o impedimento explicitado para o "habeas-corpus", ao mandado ("Revista Forense", vol. 114, p. 68). Aliás, não se compreenderia a exclusão, nem mesmo no caso do "habeas-corpus", em que seria indisputável mercê da clara vedação constitucional, desde que num caso como no outro ("habeas-corpus" e mandado de segurança) a ilegalidade ou o abuso de poder são pressupostos necessários das medidas, e seria remarcado absurdo permitir tais, ilegalidade e abuso, em

cogitada, por duas vêzes, em decretos-leis. Analisa o § 34 do art. 141 da Constituição e de tudo tira a conclusão geral de que a lei orçamentária n.º 3 foi elaborada quando estava criado e em cobrança o adicional e deu vigência às referidas taxas para o exercício financeiro de 1947, isso se robustecendo pela lei n.º 81 citada. O mais são considerações tocantes à política financeira e outras, nas quais o impetrado caustica a contribuintes que resistem a pagamentos do tributo louvados "na eficiência de sutilezas ou filigranas jurídicas"; reporta-se também a pareceres do jurista Dr. Oto Gil em apoio ao que sustenta e pensa também, diante da evasão de rendas, numa prática do **salus populi suprema lex est.**

O provecto 3.º Procurador da República, Dr. Plínio Travassos, secunda as informações do impetrado, desenvolvendo-as com tecnicidade, após levantar a preliminar de não cabimento do mandado de segurança, ex-vi do art. 320, IV, do Cód. de Proc. Civil, até porque o interessado não fêz prova da exceção prevista no dito preceito legal (fls. 54 a 59). Outrossim : o Dr. Procurador também aflorou outra questão que importaria ou importará em preliminar, a saber — a possibilidade ou não de decretar-se inconstitucionalidade de lei em processo de mandado de

---

qualquer hipótese, sem cobertura pelos eficazes e prontos recursos dos § § 23 e 24, ao art. 141 constitucional. Como argumento em prol de certas das muitas restrições contidas no Código de Processo Civil, seria invocável o projeto de lei n.º 353A-48, em tramitação parlamentar, que as mantém, mas, ao nosso ver, sem conciliabilidade possível com o texto da Lei Maior.

No aresto sob comentário, as restrições de que se cogitou foram aquelas que consistem em exclusão do "writ" em se tratando de impostos e taxas, salvo se em xeque a liberdade profissional, e quando do ato visado caiba ainda recurso administrativo com efeito suspensivo da cobrança independentemente de depósito ou caução. À primeira alegação o Tribunal deu adequada repulsa, fundado não sòmente na inanidade do Código de Processo em confronto com a liberalidade da Constituição vigorante, tanto mais de se salientar quanto importaria a permanência da disposição adjetiva em excluir de plano a proteção contra exigência de tributos indevidos, reservada que seria aos casos de cerceamento de liberdade profissional (aliás, assegurada em outro inciso do mesmo art. 141 da Carta, § 14), como também na circunstância relevante de ter sido sempre aceita como adequada a medida em tais casos, quando vigente a Cons-

segurança. E outra, ainda : a da iliquidez e incerteza do direito pretendido pelo impetrante, o que afastaria uma prática do § 24 do art. 141 da Consttiuição.

A sentença recorrida (fls. cits.) está fundamentada com sobriedade e precisão, dentro do ponto de vista em que se colocou seu nobre prolator. O juiz sentenciante assinalou ser possível a decretação de inconstitucionalidade de leis por meio de mandado de segurança; interpretou também o art. 200 da Constituição, realçando porque, além dos Tribunais, pode um juiz de primeira instância apreciar e decidir questão de inconstitucionalidade como a focalizada, e com isso procurou resolver dúvida que resultaria implícita nos debates; realçou, finalmente, que a regra do art. 320, IV, do Cód. de Proc. Civil não se oporia ao conhecimento do caso dos autos. Vencidas as questões tidas como preliminares passou a estudar o mérito da causa. Lerei em mesa o texto da sentença cuja exclusão se pretende, ficando ela a fazer parte integrante dêste relatório, após seu histórico.

"Isto pôsto :

II — Além das preliminares arguidas, a matéria que objetiva o

---

tituição de 1934, que a previa em seu texto, ampla e ilimitadamente como a atual. Decisões diversas, dêsse jaez, foram alinhadas em nosso supracitado parecer. Apenas os votos dos Ministros Sampaio Costa e Cunha Vasconcelos basearam-se na consideração de que ocorriam, na hipótese, restrições à liberdade profissional dos contribuintes que não pagassem o tributo de que se cogitava, repelindo com essa consideração a preliminar, sem prejuízo de entenderem subsistente a ressalva do Código de Processo. Aliás, nota-se que o Ministro Sampaio Costa conjugou esta preliminar com a seguinte, pertinente à possibilidade de recurso com efeito suspensivo e independentemente de caução ou depósito, porque, para S. Excia. seria restrição à liberdade profissional justamente a inocorrência de tal possibilidade.

A outra alegação, consistente em que a decisão que importasse na exigência de recolhimento das taxas adicionais (lançamento) seria passível de recurso com suspensão da cobrança, não dependente de depósito ou caução, também não vingou. O Ministro Artur Marinho, relator, desenvolveu ao propósito argumentação interessante, salientando desde logo que dava por certo o haver sido essa exclusão revogada pela Constituição atual, a seguir mostrando quão absurdo seria postergar a ad-

presente mandado enseja a discussão de outras teses relativas à admissibilidade do remédio processual em questão.

Examinemos tôdas elas e apliquemos a solução à espécie dos autos:

A primeira é a de se saber se o mandado de segurança é meio próprio à declaração da inconstitucionalidade de uma lei em que se baseia o ato dito contrário ao direito.

Impõe-se a afirmativa, desde que o direito violado tenha apoio na Constituição. Se esta, por exemplo, assegura a livre manifestação do pensamento, independentemente de censura e uma lei ordinária dispõe o contrário, restringindo aquela liberdade, ninguém, de boa fé, há de pretender que tal lei prevaleça durante as delongas de uma ação ordinária, apesar de sua evidente inconstitucionalidade.

Dessa tese outra se origina : a de que, dispondo o art. 200 da Constituição que só pela maioria absoluta dos votos de seus membros pode o Tribunal declarar a inconstitucionalidade de uma lei, se tal declaração pode emanar de um juízo singular.

Antes de tudo, impõe-se a distinção entre declaração de inconstitucionalidade e a não aplicação de uma lei por contrária à Lei Maior.

---

missão do mandado à exaustão das instâncias administrativas quando isso se não faz com o processo ordinário, de índole muito mais lenta, e concluindo por afirmar, corretamente, que do lançamento não prevê a legislação do impôsto de renda recurso algum que prescinda de depósito ou fiança, mas tão sòmente a reclamação, feita à própria autoridade lançadora, e que nada tem de recurso. Os demais votos repudiavam a invocada preliminar por não se verificar, na hipótese, qualquer recurso independente de fiança ou depósito, deixando, assim, inatacada a exclusão prevista pela lei processual, que não davam por ilidida pela Lei Básica em vigor. Impõe-se assinalar que o Supremo Tribunal Federal também entendeu assim, ao julgar o mandado de segurança n.º 756, em 23-X-1946 ("Diário da Justiça" de 22-III-1948, apenso, p. 973). Estamos, neste passo, integralmente com o relator, Ministro Artur Marinho. Impor ao cidadão a espera de uma segunda decisão administrativa apenas porque o recurso fôsse admitido com efeito suspensivo e não dependesse de caução ou depósito, seria reduzir a eficácia do mandado, retardando a possibilidade de ser atalhada a ilegalidade desde logo pelo Judiciário, fomentar a intranquilidade e a incerteza, limitar a interferência dos juízes no deslinde de questões de direito in-

O primeiro ato — a declaração da maioria absoluta de um Tribunal — invalida a lei, que se torna nenhuma.

Enquanto isto, o Juízo singular apenas deixa de aplicar na espécie a lei ordinária para aplicar a Constituição, assim como deixaria de aplicar um regulamento que contrariasse a lei ordinária, ou uma portaria contrária a um regulamento.

A decisão limita-se ao estabelecimento da hierarquia das leis, sem, todavia, invalidar o ato legislativo, senão em frente ao caso julgado.

Uma terceira questão e esta arguida na defesa, é a de que é incabível o mandado de segurança quando se trata de cobrança de impostos.

Joga-se, assim, em causa a questão da validade do art. 320 do Cód. de Processo Civil, em face da generalidade dos têrmos do art. 141, § 24, da Constituição.

Dispõe aquêle artigo que não cabe mandado de segurança, entre outros casos, quando se tratar: "de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do requerente (n.º IV)".

---

dividual, largamente permitida pelo § 4.º ao mesmo art. 141 da Carta Magna, sem qualquer condição. Aliás, o mesmo Supremo Tribunal Federal repudiou, já, em 1942, a sujeição posta pela lei reguladora do Tribunal Marítimo, ao prévio pronunciamento dêste, para que o Judiciário pudesse julgar causas pertinentes a acidentes navegatórios, afirmando que "sofre entendimento restrito a lei que restringe o acesso ao poder judiciário" (recurso extraordinário n.º 6.573, *in* "Revista Forense", vol. 96, p. 80). Com maior razão deveria excluir a condição de anterior emprêgo de recurso administrativo quando se tratasse de medida da índole do mandado de segurança, cujo pressuposto é necessàriamente a ilegalidade ou o abuso de poder.

A terceira prejudicial, consistente na impossibilidade de ser declarada a inconstitucionalidade das leis pelo juiz singular, também repelida pelo Tribunal, já é hoje "vexata quœstio". Está suficientemente esclarecido que a regra do art. 200 da Constituição federal vigente, que aliás não é nova, requerendo pronunciamento favorável da maioria absoluta da totalidade dos seus membros, para que os tribunais decretem a inconstitucionalidade não importa em furtar competência aos juízes singulares para pronunciá-la. O voto do Ministro Artur Marinho argumenta

Êste dispositivo foi promulgado na vigência da Carta de 1937, que não tratou de mandado de segurança. Podia, pois, a lei ordinária impor ao instituto as restrições que entendesse.

Voltando, porém, o País a um regime de liberdade democrática, em que se incluiu, como princípio constitucional, o direito a mandado de segurança, contra ato ilegal ou abuso de autoridade: "para proteger direito líquido e certo não amparado por **habeas-corpus** (art. 141, § 24)", não há como se pretender que a lei ordinária possa limitar o exercício daquêle direito, impondo restrições outras além das que emergem do texto constitucional.

O inciso IV do art. 320 do Cód. de Proc. Civil é evidentemente contrário à Constituição, pois só admite o mandado de segurança contra a cobrança ilegal de impôsto como proteção a um único direito: o do exercício da atividade profissional, deixando ao desamparo da medida os outros direitos cujo exercício a incidência de impôsto limita.

Ora, se o mandado de segurança protege todo e qualquer direito, desde que seja líquido e certo, a lei que, antes da Constituição, restrinja aquela amplitude, está revogada.

---

bem, mostrando que entendimento contrário importaria em suprimir a primeira instância sempre que o conteúdo da controvérsia fôsse a constitucionalidade das leis e o juiz tendesse a concluir contra ela. A disposição do art. 200 o que visa é tão sòmente a que os órgãos colegiados ao declararem a lei inconstitucional o façam de modo que o julgado exprima o ponto de vista do tribunal e não de maioria transitória, ocasional de seus membros presentes. Basta notar-se tal objetivo para que de logo se evidencie quão absurdo seria excluir da competência do juiz singular a apreciação da matéria.

2. No mérito do recurso, *data venia* de seus integrantes, entendemos que o Tribunal não esposou a melhor doutrina, salvando-se apenas o voto do Ministro Armando Prado, vencido. De assinalar, mesmo, que o pronunciamento pela constitucionalidade da cobrança do tributo chocou frontalmente a opinião jurídica, que se manifestara em sentido contrário, através de decisões indiscrepantes dos três juízes da Fazenda Pública em exercício nesta capital, além de um substituto, do juiz efetivo e de seu substituto, da Fazenda Nacional em São Paulo, e pareceres do Instituto de Advogados desta cidade e de São Paulo, bem

Esta é a situação do art. 320, IV, do Cód. de Proc. Civil, que deixa de existir, para, que a proteção do princípio constitucional se estenda a todos os direitos certos e líquidos limitados pela cobrança do impôsto ilegal.

A esta conclusão os defensores da vigência da lei ordinária citada opõem a alegação de que esta não contraria a Lei Básica mas apenas a regula na sua omissão em definir o que seja direito líquido e certo (ver Dr. Plínio Travassos, in "Jornal do Comércio", dia 24 de novembro de 1947).

O argumento improcede. O conceito de que seja direito líquido e certo é genérico. Ao julgador é que cumpre especificá-lo em cada caso, no exame da existência do direito que se diga violado.

III — No mérito, a questão se cinge ao exame da existência do ato e da sua inconstitucionalidade.

O documento de fls. 10, por si só, não prova a cobrança da taxa incriminada. Mas os de fls. 11 a 13 demonstram que aquêle documento só se refere a adicionais, que são os do decreto-lei n.º 3.200, e os da lei n.º 81.

Está, pois, provada a cobrança do tributo impugnado.

---

como de todos os juristas que foram chamados a pronunciar-se, excetuadas apenas as opiniões divergentes do ilustre Oto Gil e, mais recentemente, a de João José de Queiroz, substituto da Primeira Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal. Nem no voto do relator nem nos de seus pares, que o seguiram na conclusão, vemos qualquer razão ou argumento que justifique a revisão da opinião que já manifestamos, em sentido oposto ao da decisão sob comentário. Registamos, ademais, uma variedade de motivações, de voto para voto, cada qual arrimado em mais flébeis razões de decidir, como passaremos a demonstrar, na análise de um a um.

O relator, Ministro Artur Marinho, em síntese o que diz é que o Orçamento, pelo menos em nosso sistema constitucional, é lei em sentido não só formal como também material : por isso, pode criar tributos, mesmo porque a proibição contida no art. 73, § 1.º, da Constituição vigente visou apenas coibir as "caudas orçamentárias"; e que a lei n.º 81, de 29-VIII-1947, só veio fomentar dúvidas, de nenhuma eficácia que é, porquanto já a lei n.º 3, de 1946, que aprovara o Orçamento para 1947, era bastante em si, para legitimar a arrecadação dos "adicionais".

Resta examinar a sua constitucionalidade, ou não, o que é tarefa muito simples.

A Constituição diz, no art. 141, § 34 : "Nenhum tributo será exigido ou aumenatdo sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

Dois são, de acôrdo com o dispositivo citado, os requisitos da legitimidade do tributo :

a) a sua criação por lei;

b) a sua inclusão no orçamento.

Excetuam-se, apenas, as hipóteses de tarifa aduaneira e do impôsto lançado por motivo de guerra. De uma nem outra das hipóteses tratou a lei n.° 81, que assim dispôs : "Art. 1.° Os adicionais relativos ao impôsto sôbre a renda de pessoas físicas e de pessoas jurídicas mencionadas na lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946, que orçou a receita e fixou a despesa para o exercício de 1947 abrangem os criados pelo decreto-lei n.° 5.844, de 23 de setembro de 1943, nos seus arts. 26, § § 3.° e 4.°, e 44, parágrafo único, revigorados para o exercício de 1946, pelo decreto-lei n.° 8.430, de 24 de dezembro de 1945".

Propomo-nos a demonstrar o desacêrto do raciocínio desenvolvido e da conclusão a que chegou.

O relêvo que o digno juiz relator deu à controvérsia sôbre ser ou não o orçamento lei, e em o sendo, se de índole apenas formal ou também material, não exaure o problema pôsto em tela no caso discutido. Reconhecendo a relevância da questão que se cifra em definir a natureza da lei orçamentária, entendeu êle de aderir à tese de Duguit, a que se antepõe de modo marcante a concepção de Jèze, o qual via no orçamento mero ato-condição. O problema é de fato apaixonante, e S. Excia. o Ministro Artur Marinho honestamente reconhece que grandes valores formam nas hostes que se contrapõem à definição material da lei de meios. É de imperiosa necessidade assinalar que a conceituação deve atender, para que seja profícua, à contextura jurídica e ao direito positivo vigentes em cada país. Entre nós, pode-se considerar, por exemplo, que Dídimo da Veiga, afirmava a natureza ampla da lei, quanto ao orçamento, o que se entende, porque ao seu tempo de fato êle era a lei da receita, que disciplinava em seus mínimos detalhes cada tributo, no que não sofria refreiamento por qualquer disposição constitucional em contrário. Ainda assim aquêle insigne financista observava :

Resta examinar se ocorreram, na espécie, os requisitos do inciso 34 transcrito acima.

Embora se pretenda tenham sido incluídos na lei orçamentária n.° 3, de 1946, para vigência em 1947, os adicionais em questão, o que aliás não ficou bem esclarecido, daí a razão da lei n.° 81, não houve lei criando tal tributo para o exercício de 1947, pois as anteriores que o criaram tiveram a sua vigência limitada ao tempo que os seus dispositivos indicavam.

Eram leis destinadas a vigência temporária (art. 2.° da Lei de Introdução ao Cód. Civil).

Faltou, dêsse modo, uma lei criadora do tributo, antes de inclusão no orçamento.

Argumenta-se que o inciso 34 do art. 141 da Constituição não especifica a natureza da lei estabelecedora do tributo e que, sendo o orçamento uma lei, pode êste criar o impôsto.

O argumento é falho por dois motivos fundamentais : posterga o princípio contido no art. 73, § 1.°, da Constituição e relega à inutilidade a primeira parte do inciso 34 do art. 141. O § 1.° do art. 73 citado declara que : "A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previ-

---

"A prática adotada de alterar o regime tributário na lei da receita não se ajusta à índole do impôsto — que não deve deixar de ser permanente . . ." ("Ensaios de Ciência de Finanças e Economia Política", 1927, p. 137).

De outro lado, e muito embora a Constituição não tivesse, antes de 1946, coisa alguma que se pareça com o duplo requisito contido no art. 141, § 34, da atual, ainda assim Agenor de Roure já entendia que : "A Constituição da República fala hoje em "orçar a receita"; "orçar" ou "repartir" não é "fixar ou criar". A criação de impostos ou a modificação dos impostos criados só seria possível em lei de orçamento, se as Constituições de 1824 e 1891 houvessem mantido o princípio do projeto Antonio Carlos em 1823 — "fixar anualmente as contribuições e a maneira de cobrá-las" (n.° III do art. 42), princípio êsse que o mesmo projeto desenvolvia no art. 315, falando em "estabelecer ou confirmar as contribuições" — estabelecer novas e confirmar as existentes : "tôdas as contribuições devem ser cada ano estabelecidas ou confirmadas sem o que cessa a obrigação de pagá-las". O Dr. Dídimo Agapito da Veiga, no seu projeto de Código de Contabilidade, pretendia fazer adotar entre nós o princípio de que as rendas que não fôssem impostos, quando

são da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados".

Daí a conclusão de que o orçamento não pode criar impôsto.

E pensar o contrário é, como foi dito, considerar letra morta a parte do inciso 34 que condiciona a legalidade do tributo à sua criação por lei. Bastava que a Constituição falasse na inclusão no orçamento. Incluído, aí, o impôsto ou a taxa, estava criado o tributo por lei.

Interpretação viciosa porque atribui à lei uma inutilidade, o que é contrário aos princípios de hermenêutica.

A lei n.° 81, portanto, é inconstitucional. Contraria, flagrantemente, os arts. 73, § 1.°, e 141, § 34, da Carta Magna.

Quando fazia eu parte da Comissão de Estudos de Negócios Estaduais, tive oportunidade de participar de uma discussão, alí, em tôrno de um projeto de lei do Estado de Sergipe, em que se pretendia, depois de vigente o orçamento de determinado exercício, legitimar um tributo nêle incluído, sem prévia criação por lei especial.

Adotei, então, a orientação que mantenho de que a legitimidade do tributo assenta na prévia criação por lei e na sua inclusão no orçamento.

---

criadas por lei ordinária deveriam ser cobradas ainda que não estivessem contempladas no orçamento da receita (art. 502). Nenhum impôsto porém seria cobrado "senão quando criado em lei ordinária e autorizada a sua exação no orçamento" (arts. 204 e 209), seguindo o mesmo preceito todos os casos de agravação de impostos. A lei financeira de 1862 ainda foi mais clara na definição da anualidade dos impostos, mostrando que essa "anualidade não está na decretação anual dos impostos, pois êstes devem constar de leis permanentes, cabendo às leis anuais a autorização para a sua cobrança no exercício". Se um impôsto não figurar na receita, não poderá ser cobrado no exercício, mas a lei que o criou não fica revogada. A receita, segundo Jèze, citado por Duguit para contestar-lhe a doutrina, é *"la condition de l'application de la loi d'impôt, la condition de la naissance de la compétence des fonctionnaires chargés d'établir et de léver l'impôt"*. Não é, pois, a lei de criação do impôsto, embora o impôsto não incluído nela deixe de ser cobrado no exercício financeiro. Para contrariar a doutrina de Jèze, Léon Duguit vai ao absurdo : a receita, para êle, é uma lei material, criadora de impostos e passível de conter disposições que modi-

Fora disso não há como se permitir a sua cobrança.

O que a Diretoria Regional do Impôsto de Renda exige do impetrante é ilegal.

Para amparo do direito líquido e certo de não pagar tributo indevido, concedo ao impetrante mandado de segurança, que se executará na forma da lei.

Condeno a União nas custas".

As razões da recorrente são as constantes das fls. 81 a 87, já agora produzidas por outro Procurador, o ilustre Dr. Fábio de Andrada, que secundou e desenvolveu os argumentos do primitivo patrono da União. Não se registra, porém, argumento novo que precise ser historiado de logo. Respondeu o recorrido, defendendo a sentença do juízo **a quo** (fls. 90 a 93), com contingente a mais, em reforço elucidativo de seus pontos de vista, juntando o teor integral de duas sentenças versando as mesmas relações de direito : uma do eminente juiz Elmano Martins da Costa Cruz, titular da Primeira Vara da Fazenda Pública, proferida em 31 de dezembro da ano passado ("Diário da Justiça" de 9-1-1948) e outra do brilhante juiz Alcino Pinto Falcão, em substituição plena ao magistrado daquela mesma vara, prolatada em 13 de fevereiro de 1948

---

fiquem ou suprimam leis ordinárias existentes". ("Orçamento", 1926, p. 22).

Portanto, colhe-se que a opinião do ilustre financista já trazia o lastro doutrinário do sistema criado pelos arts. 141, § 34, e 73, § 1.º, da atual Carta Constitucional, que por antecipação justificava amplamente. Vê-se, também, que Dídimo da Veiga entendia do mesmo modo, tanto que elaborando projeto de Código de Contabilidade já nêle inseria a necessidade de observância do duplo requisito para a arrecadabilidade dos tributos : criação por lei ordinária e previsão orçamentária em cada exercício.

Aurelino Leal, tão citado nos votos da decisão em tela, admitia, por outro lado, ser dominante a corrente que propugnava o caráter não legal do orçamento, como se apura do seguinte trecho : "Orçamento é tido para muitos como coisa diferente. Se há uns que sustentam que êle é — "uma lei pròpriamente dita", outros para quem — "ora é uma lei, um ato particular, um ato de administração", outros, enfim, para quem êle — "não é nunca uma lei", é certo que esta é a opinião admitida pela grande maioria dos jurisconsultos dos Estados modernos : franceses, alemães, italianos". ("Técnica Constitucional Brasileira",

("Diário da Justiça" de 16-2-1948), ambos aquêles dignos juízes concedendo mandados de segurança a partes alí requerentes (fls. 94 a 97).

Perante esta instância **ad quem**, o provecto Sub-Procurador Geral da República, Dr. Alceu Barbedo, ofereceu o parecer de fls. 101 a 117. Trabalho que deveria ser transcrito neste relato porque, como as demais peças do processo, da parte oposta, decorre a orientação do julgamento, mas que já foi publicado em órgão oficial, ao qual me reporto ("Diário da Justiça" de 24-4-48, pp. 2.768-70), reservando-me, pois, para sua leitura em mesa e, de futuro, para inclusão neste informe.

As questõess apontadas como preliminares deverão, a meu ver, ser debatidas e julgadas prèviamente. Assim o proponho, da mesma maneira que indico uma prática do art. 97 do Regimento Interno dêste Tribunal.

É o relatório. Peço inclusão do caso na pauta. — **Artur Marinho**, Relator.

ADITAMENTO AO RELATÓRIO

O Sr. Ministro Artur Marinho (Relator) — Com a publicação do relatório no "Diário da Justiça" de 5 do corrente, ordenada pelo plená-

---

edição de 1914, de conferência feita no Instituto dos Advogados, p. 58).

Dentre autores estrangeiros, que em teoria ou comentando suas próprias legislações, afirmam o caráter apenas formal do orçamento, poderíamos enunciar sumàriamente: o já citado Jèze, que intitula o orçamento de simples ato-condição ("Los principios generales del derecho administrativo", edição Reus, traduzido para o espanhol por Carlos Garcia Oviedo, p. 57, e "Cours de Science des Finances", p. 24); Trotabas, que até certo ponto acompanha Jèze ("Précis de Science et Législation Financière", edição Dalloz, 1947, pp. 30-42 e segs.); Baudhuin, que admite não ser lei em sentido amplo, pelo menos o orçamento da receita ("Précis de Finances Publiques", edição Bruylant, 1945, vol. I, p. 7); Bonnard, que adota a teoria do ato-condição ("Précis de Droit Public", edição Sirey, 1946, p. 336); Laufenburger, que se inclina pelo caráter administrativo ("Précis d'Économie et de Législation Financières", edição Sirey, 1946, vol. III, p. 16); Esmein, que propende para o caráter formal ("Eléments de Droit Constitutionnel Français et comparé", edição Sirey, 1928, p. 458); D'Alessio, pela lei formal ("Corso di Diritto Finanziario", notas de aulas recolhidas por Ruggiero, edição

rio em apoio à proposta formulada nos têrmos do art. 97 do Regimento Interno dêste Tribunal, integram-se os informes necessários ao julgamento.

Como marquei, cogita-se de examinar a sentença de 29 de janeiro dêste ano, publicada naquêle órgão oficial em 12 do mês seguinte, dela tendo recebido cópia o representante da União em 17 de fevereiro, recorrendo no decêndio subsequente. Sentença que a recorrente propugna por substituir por outra em contrário, caso não vençam as preliminares levantadas, e que o recorrido visa manter, **de meritis**, sem preliminares que sacrifiquem a apreciação respectiva.

São três as questões preliminares a que me reporto: duas alusivas a uma prática do art. 320, IV e II, do Cód. de Proc. Civil e outra concernente à inteligência do art. 200 da Constituição de 1946.

Outrossim: não me parece que se deva dar atenção de maior a duas outras questões que também seriam preliminares: uma alusiva a ser ou não possível decretar-se inconstitucionalidade de leis em processo de mandado de segurança (já temos reiterado a solução afirmativa, sendo que em cheio no mandado de segurança n.° 61) e outra acêrca da iliquidez e incerteza do direito postulado (a meu ver isso im-

---

Jovene, 1938, p. 243); Matton, também pela lei formal ("Précis de Droit Budgetaire Belge", edição Misch & Thron, 1908); Graziani, ainda pelo caráter formal ("Primo Trattato Completo di Diritto Amministrativo Italiano" de Orlando, vol. IX, pp. 376 e segs.); Dertilis, pela lei formal ("Le Droit Budgétaire en Grèce", artigo em "Revue de Science et de Législation Financiéres", vol. XXXVI, p. 20).

Entre nós assim também se tem entendido. Lê-se em Carlos Maximiliano: "Não se confunde o poder de aprovar a receita e fixar a despesa com o de legislar; porque rigorosamente o orçamento não é lei. Quando muito será lei "sui generis", de duração prevista, e destinada a fornecer os meios para que as outras sejam cumpridas" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1946", vol. II, p. 120).

Oto Prazeres, em artigo publicado no "Jornal do Comércio" de 25 de julho do corrente ano, à página 3, sob o sugestivo título: "O orçamento de um país é ou não uma Lei ?", conclui assim: "É assim que está na vigente Constituição brasileira, o que dispensa ou torna inútil tôda e qualquer excursão através de autores de finanças e orçamentos, comentadores e tratadistas, nacionais e estrangeiros, que, na maior parte das vêzes, sòmente

porta em questão sôbre mérito). Assim informado, porém, o Tribunal decidirá.

Podemos agora ouvir as razões orais dos Srs. representantes das partes.

VOTO

1.ª Questão preliminar

O Sr. Ministro Artur Marinho — Entende a recorrente que o mandado de segurança é meio judicial inviável para afastar a cobrança de tributos, salvo se uma lei restringir a atividade profissional de contribuinte. Propugna, pois, pela persistência do art. 320, IV, do Cód. de Proc. Civil.

Não dou pela preliminar.

Quando a Constituição de 1946 mandou que o Poder Judiciário, provocado, protegesse, pelo mandado de segurança, a qualquer direito líquido e certo não amparado pelo **habeas-corpus**, desde que ameaçado ou violado por um ato ilegal ou abusivo de autoridade (art. 141, § 24), **não fêz a reserva pretendida. Nem encamparia à formulada naquêle**

---

servem para atrapalhar coisas simples e perfeitas. É o caso do debate presente sôbre o orçamento brasileiro, hoje organizado com o fito de não ser uma lei no sentido ordinário da palavra e sem fôrças para alterar qualquer texto ou dispositivo legal e, muito menos, para criar legislação . . .".

O deputado Aliomar Baleeiro, fiscalista de mérito e renome, pensa de idêntica maneira, como manifestou em debates travados na Comissão de Constituição da Assembléia Constituinte de 1946. São suas as seguintes palavras : "O orçamento, na opinião hoje mais aceita, não é uma lei, ou melhor, só é lei no sentido formal. Não pode criar impôsto, desde que não é lei no sentido material". ("Diário do Congresso Nacional" de 10-V-1946, p. 1.620).

O Ministro Rubem Rosa, do Tribunal de Contas, exprimiu-se sem discrepar, em parecer emitido sôbre os balanços gerais da República, relativos ao exercício de 1947 : "A prerrogativa de que goza o Poder Legislativo em tema orçamentário se não confunde com a sua função legislativa — formal-material. Embora expresse um simples "balanço dos elementos ativos e passivos da gestão financeira" — *"financial plan for the operation of the government"* — e não reuna os requisitos essenciais das

Código. Uma lei ordinária nova não conteria vàlidamente a restrição, da mesma maneira que, em consequência, não poderia sobreviver a da anterior.

A Lei Suprema assegurou, com efeito, uma série extensa de direitos e garantias individuais, enumerando-os explìcitamente (art. 141, cit. § §), e também advertindo que uns e outros poderiam resultar implícitos da índole do regime e dos princípios que o informam (art. 144). Entre tais asseguraçõe básicas se acha a da liberdade de exercício de qualquer profissão lícita (§ 14 do art. cit.). Mas não é sòmente aquela liberdade que ese protege por via de mandado de segurança, em têrmos apropriáveis, **senão tôdas as demais e aos diferentes direitos reconhecidos ou reconheciveis sem demora.** Preponderasse a restrição defendida pela recorrente, o **writ** não garantiria ao contribuinte contra o pagamento de tributos ilegais senão quando uma lei tributária restringisse a atividade profissional daquêle; enfim, só garantiria à liberdade de profissão e não, como é inequívoco, contra a própria cobrança de impostos ou taxas ilegais. Absurdo marcante.

Outrora, o Código de Processo, lei ordinária, pôde fazer aquela restrição, como acentua corretamente o Dr. Juiz **a quo,** porque foi decre-

---

"leis pròpriamente ditas", o orçamento é promulgado sob a forma de lei" ("Diário Oficial" de 5-VI-1948, p. 8.387).

O Supremo Tribunal Federal, em acórdão de 3 de novembro de 1906 já qualificava o orçamento de "mapa de coordenação da receita e da aplicação de seus recursos e das despesas", afirmando que o mesmo ". . . não obstante a sua origem, a sua forma e as solenidades de sua promulgação e publicação, é um ato parlamentar, mais administrativo do que legislativo" ("Direito", vol. 104, p. 220).

Mas, já o dissemos, ainda quando se deva concluir que em face de nosso direito positivo o orçamento é lei, e não sòmente em sentido formal como também no material, isso não significaria jamais que êle possa ser a lei do impôsto, como Rui Barbosa entitulou-o, em que pesassem opiniões já então divergentes, dentre as quais citamos a de Roure, em época na qual nenhuma proibição expressa existia, de índole constitucional, e assim imanente, ao revés das que hoje vigem, e são representadas pelos arts. 141, § 34, e 73, § 1.º da Lei Maior. Atualmente, não se pode admitir na lei de meios a criação de tributos, ou sua revigoração ou prorrogação. O voto sob comento procura demonstrar o contrário, entendendo seu digno prolator bastan-

tado ao tempo da Carta de 1937, que não incluiu o mandado de segurança entre os direitos e garantias constitucionais, deixando portanto margem à legislatura para decidir como decidiu. Isso possibilitou que o **writ**, deslocado da Carta, tornasse a surgir no decreto-lei n.° 6, de 1937, daí passando para o Código de 1940.

O art. 320 em análise repetiu em parte o art. 4.° da lei n.° 191, de 1936, **introduzindo, porém, a exceção debatida**. Medida nova que em 1936 não seria consentida pela Constituição de 1934.

O Judiciário já se defrontara com a hipótese antes do advento da Carta. A então Côrte Suprema vacilou no começo. Mas terminou por fixar o legítimo curso do direito nacional e não se embaraçou com preliminares assemelhadas às ora discutidas. Um exemplo entre muitos é o seguinte: quando Juiz Federal Seccional, eu levei de vencida várias questões sôbre o assunto e, **de meritis**, concedi mandado de segurança por sentença de 9 de dezembro de 1936, mesmo num caso de impôsto de renda; em sessão de 2 de junho de 1937 aquela egrégia Côrte, em grau de recurso interposto pela União, me honrou com a ratificação unânime de minha sentença (mandado de segurança n.° 350, relatado pelo eminente Ministro Eduardo Espínola).

---

tes a êsse escopo a conclusão de ser o orçamento, em nosso regime, lei material, apta assim a criar impostos, e de a vedação contida no § 1.° ao art. 73 fundar-se apenas no propósito de coarctar as caudas orçamentárias. Inadmissíveis, ambas as afirmativas. O § 34 ao artigo 141 exige claramente, para que qualquer tributo seja cobrado, dois requisitos: haver sido criado por lei, e, para a cobrança em cada exercício, sua inclusão na receita orçamentária. Se prevalecesse a opinião do Ministro Artur Marinho, o constituinte teria sido supérfluo no alinhar os dois requisitos, porque sendo a lei orçamentária capaz para criar, revigorar ou prorrogar tributos, o requisito da previsão em cada exercício seria suficiente, eis que o impôsto renasceria e ganharia existência legal cada ano, pela promulgação da lei de meios. Mas o que se apura é justamente o oposto, vale dizer, a necessidade de que exista lei tributária, criadora ou revigorante do impôsto, porque a previsão da receita pressupõe sua arrecadabilidade por fôrça da pré-existência do direito de percebê-la. Prever, já salientava Agenor de Roure, no trecho acima transcrito, que se ajusta com precisão ao sistema estabelecido pela Carta de 1946, não é sinônimo de criar, muito ao contrário, é operação que não prescinde da prévia criação. Quanto a ser o

A posição atual é idêntica.

Em tudo por tudo, pois, é inequívoco que se deve ter como cancelado o inciso IV do art. 320 do Cód. de Proc. Civil, incompatível com a Lei Suprema de 1946. Assim voto neste momento.

2.ª Questão preliminar

Postula-se por uma prática do art. 320, II, do Código de Processo Civil : impraticabilidade de mandado de segurança contra ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução.

Considero que aquêle preceito da lei ordinária, outrora válido, já não prevalece em face da amplitude com que o § 24 do art. 141 da Constituição mandou amparar aos jurisdicionados por meio do mandado de segurança. Amplitude do estatuído no parágrafo em caso, afora tudo mais que promana da lei viva — **lex animata,** a serviço das garantias institucionais integradoras do direito de regime adequado. Tenho votado assim em casos anteriores e não encontro motivo para retificar-me.

---

§ 1.º do art. 73 meramente vedador da inserção nos orçamentos, de caudas que contenham disposições estranhas à matéria nêle cogitável, a afirmação levaria à conclusão oposta, porque a criação de tributos estaria no caso, não sendo como não é, o mesmo que previsão da receita. O argumento histórico, invocado, dos esforços para a supressão dos orçamentos "rabilongos" como tendo resultado em dispositivo similar ao do § 1.º atual, nas Cartas anteriores, com o sentido que lhe empresta o voto em tela, isto é, pressupondo que a exclusão de matéria estranha não abrangeria a criação de tributos, encontra formal desmentido no mesmo campo de investigação histórica pelos subsídios de trabalhos elaborativos da Lei Básica vigente.

Das discussões na Comissão de Constituição, ao elaborar o projeto da Carta vigente, colhem-se os seguintes trechos :

"O Sr. *Gustavo Capanema* — . . . A lei do orçamento não é uma lei tributária e não pode entrar nesta matéria".

"O Sr. *Prado Kelly* — Em outras palavras : o impôsto deve ser criado por lei especial — lei instituindo o impôsto.

Agora, na lei orçamentária, conforme o artigo H, é obrigatória a inclusão do impôsto votado por lei distinta". ("Diário do Congresso" de 10-V-1946, p. 1.620).

Um recurso administrativo nem sempre é ato jurisdicional **obrigatório.** Talvez nem mesmo para funcionários públicos sujeitos a um regime de disciplina e hierarquia funcionais. Se nesta última hipótese, que não é a dos autos, o problema se prestaria a controvérsias, impondo a fixação de distinções que eu me aguardaria para outro lugar, na primeira hipótese não me resta dúvida sôbre a impossibilidade da lei inferior estreitar onde a Constituição não estreitou.

Quando um postulante se tem em conta de titular de um direito que considere líquido e certo, salvo se amparável pelo **habeas-corpus,** negado ou em via de ser negado por um ato injustificável de autoridade, é a êle que toca eleger o meio de defender-se. Recorrerá a autoridades administrativas se tiver por conveniente. Lançará mão das vias ordinárias perante o Judiciário se preferir maior demora na investigação de fatos que conduzam ao reconhecimento de seu direito pretendido. Utilizar-se-á desde logo do mandado se o preferir : nesse caso cabe ao magistrado ver, com prudência, se o direito invocado reune ou não os requisitos constitucionais indispensáveis ao amparo imediato da segurança; não prejudicará o pedido respectivo; não decidirá que o interessado legítimo adie, aguarde ou espere o momento para

---

Assim, também em doutrina. Carlos Maximiliano entende, em "Comentários à Constituição Brasileira de 1946", vol. II, p. 129 : "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, à página 131 : "A chamada lei de meios só encerra umas como "instruções" para os órgãos do Estado. Não pode conter normas que afetem as relações entre êste e os cidadãos. O orçamento fica sendo o que deveria ter sido sempre — ato de administração; lei *formal,* não, *material".*

Ainda, de modo mais incisivo, à página 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".

E Pontes de Miranda : "Orçamento não pode interpretar leis, nem as revigorar, nem as restringir, ou, sequer, as reconciliar ou esclarecer". ("Comentários à Constituição de 1946", vol. II, p. 86).

Temístocles Cavalcânti : "De um modo geral, entretanto, a subordinação do orçamento a prévias autorizações legislati-

provocar o litígio, adiando, aguardando ou esperando o direito à paz entre litigantes, paz que, na concepção geral realçada pelo famoso Ihering, é o mundo da ordem mesmo, desejável sem delongas.

A Constituição deu o mandado de segurança, em tese, para que o invoque quem precise de um pronto e heróico reparo a lesões de direitos individuais. Se êstes forem evidentes, a limitação de lei ordinária não se justifica, e em última análise importa, além do mais, em excluir, ainda que temporàriamente da apreciação do Poder Judiciário uma lesão de direito daquela índole. Demora é, às vêzes, equivalente a denegação de justiça. Interferir o legislador na escolha livre do **remedium juris**, outorgada à parte, é abuso. E é nisso que agora importa a velha preceituação do Código ordinário : vê-se, com efeito, que se prescinde do recurso administrativo anterior para o aforamento de ações ordinárias e não se o dispensa para o pedido de mandado de segurança, exatamente quando um postulante, em aflição de maior, mais precisa de pressa. Exigir o esgotamento de recursos administrativos como condição **sine qua** para a possibilidade do conhecimento do **writ**, quando a parte se pretende um direito líquido e certo, é bem o mesmo que, por via oblíqua, instituir a obrigatoriedade daqueles recursos que

---

vas decorre de sua própria natureza, tabela discriminativa de todos os recursos já autorizados em lei e das despesas necessárias à manutenção dos serviços públicos". ("A Constituição Federal Comentada", vol. II, p. 168).

O argumento trazido a cena, da prorrogação do orçamento de um ano a outro, se o dêste não fôr enviado à sanção dentro do prazo do art. 74 da Carta, como significando prorrogação de lei tributária por orçamentária, é de fragilidade patente. Nessa hipótese, aliás excepcional, não teria sido prorrogada a legislação tributária pelo orçamento, e isso se colhe com facilidade por duas razões : a legislação da receita, sejam as leis tributárias, criadoras de impostos, não expirariam com o decurso do ano orçamentário, porque no nosso sistema não têm caráter anual (a anualidade é apenas da autorização orçamentária) prevalecendo, ao revés, até revogadas, se indeterminada a respectiva duração, ou decorrido seu tempo, se com vigência fixada (seria o caso dos adicionais). O que teria sido prorrogado seria tão sòmente a autorização para a cobrança no exercício seguinte, não provido de orçamento próprio, e coberto pelo anterior. E mesmo quando assim não fôsse, a prorrogação da legislação tributária não seria obra da lei orçamentária, senão do dispositivo

entretanto são **voluntários**: não sei de qualquer regra, na hipótese, justificando semelhante atitude, isto é, a da **obrigatoriedade** do recurso. Um douto especialista, Seabra Fagundes, traçou com mão de mestre as mais salutares das distinções entre revogação e anulação do ato administrativo; estas se exercem como faculdades do Poder Administrativo, enquadráveis no âmbito da competência discricionária e também da vinculada. Se bem que o problema seja outro para nosso caso, da lição daquele sabedor resulta, por simetria, que a faculdade de recorrer é uma certeza quando a parte jurisdicionada resolva, ela mesmo, procurar obter que o Poder Administrativo exerça aquela prerrogativa; quando não, logo recorre ao Judiciário, sem obstáculo algum. Por outro lado, "se foi para coibir o excesso de poder da administração que se instituiu o mandado de segurança", como sublinhou o provecto Castro Nunes, não sei como se deveria obrigar a parte, sempre e sempre, antes de apêlo ao Judiciário, apelar para uma nova conversa administrativa com o poder cujo abuso em concreto provocou o desequilíbrio do direito e dos direitos postuláveis. Já na vigência da Constituição de 1934, doutrinadores de mérito reclamavam contra o excesso do art. 4.°, II, da lei n.° 191, de 1936. Entendia um dêles que o ali disposto

---

constitucional, do aludido art. 74, que só êle teria fôrça para gerar a prorrogação.

Aliás, sempre se entendeu que o orçamento não pode criar tributos, entre nós, tanto assim que os adicionais, originados no decreto-lei n.° 5.844, de 23-IX-1943, para serem arrecadados em 1944 e 1945, foram prorrogados expressamente pelo decreto-lei n.° 8.430, de 24-XII-1945, para o exercício de 1946, não tendo sido reputado bastante prever-lhes a arrecadação no orçamento para tal ano, em que pesem as circunstâncias de nessa época não existir na Constituição vigente o duplo requisito do art. 141, § 34, da atual, e do caráter discricionário do Govêrno. Na Exposição de Motivos n.° 522, de 13-XI-1946, o Ministro da Justiça subscrevia parecer unânime da Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais, que o presidente da República aprovou. Nesse parecer, a C.E.N.E. salientou: "*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 na lei orçamentária,

feria "o preceito constitucional sôbre o mandado de segurança", explicando porque assim. (Melquíades Picanço — Mand. de Seg., p. 71). E Adolfo Bergamini acentuava : "é inconstitucional e iníqua a restrição", assinalando porquês de alta cogitação e, na ordem prática, lembrando, ademais, o risco de burlas. "Bastaria, escrevia êle, que o Executivo, usando do poder regulamentar, à revelia até do Poder Legislativo, estabelecesse **liberalmente** (ironia que o autor grifou) que de todos os atos da autoridade cabe recurso sem necessidade de fiança, depósito ou caução, para que farta messe de direitos certos e incontestados fôssem suprimidos ao conhecimento da Justiça" (**Proc. no Mand. de Segurança**, p. 51).

Permita-se-me ainda uma outra ponderação de natureza pragmática. A legislação federal dá competência a juízes de primeira instância com funções federais para conhecerem de mandado de segurança contra atos de autoridades federais inferiores em geral, aquí só chegando os casos respectivos mediante recursos voluntários das partes. E estatui competir, originàriamente, a êste Tribunal e ao Supremo as espécies em que autoridades coatoras sejam, respectivamente, Ministros de Estado e o Presidente da República. Pois bem : se lograsse

---

lei autorizativa, mais formal do que material". ("Revista de Direito Administrativo", vol. IX, p. 270).

O Ministro relator confundiu vigência de lei tributária, criadora do impôsto, com cobrança do mesmo, em exercício dado. Se o orçamento para certo período prevê 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. Daí não resulta que a lei fiscal haja perdido a vigência, ou que deva ser restaurada antes que a arrecadação do impôsto possa voltar a ser prevista. Os dispositivos da lei em causa continuam em vigor mesmo enquanto a cobrança não seja autorizada na lei de meios. As regras processuais, repressivas, regulamentares e quaisquer outras subsistem eficazes, inclusive para o efeito de disciplinarem o recolhimento de encargos pertinentes a exercícios nos quais legitimado pela inclusão na receita. Mas, se a lei tributária criadora do impôsto se extinguiu por fôrça de revogação expressa ou tácita, ou ainda pelo simples decurso do período fixado para sua vigência (é o caso dos adicionais, que

foros de cidade a tentativa da prejudicial ora debatida, isto é, obrigatoriedade de recursos administrativos nos têrmos em estudo, ter-se-ia, pràticamente, a supressão da primeira instância ordinária numa vasta cópia de casos e também, em numerosas hipóteses, o apagamento da competência dêste Tribunal para o mandado de segurança. Realmente, recursos administrativos como regra chegam a Ministros de Estado, e em tal emergência, com a doutrina de preliminar, juízes singulares raramente senão nunca conheceriam do **writ**; também como regra dos atos daqueles Ministros há um possível apêlo ao Presidente da República, donde ficar armada, sempre a só competência do Supremo para o conhecimento originário de mandado a solicitar. Medito em tais absurdos antes de dar mão forte a uma tese que desmancha o **quantum** lógico do direito. A arte de argumentar, conforme maior ou menor habilidade de quem conduz o argumento pode atingir resultados contrários mas não será ciência, ciência do direito. O sutil Anatole diria : "L'art n'a pas la verité pour objet", acrescentando : "il faut demander la verité aux sciences, parce qu'elle est leur objet; il ne faut pas la demander à la littérature, qui n'a pas et ne peut avoir l'objet que le beau".

---

só tinham existência legal até o exercício de 1946), não será bastante a previsão de sua arrecadação, porque em falta de diploma constitutivo do encargo, a lei orçamentária não será suficiente.

Nessa mesma ordem de idéias, o relator dá realce ao argumento do Dr. Sub-Procurador Geral da República, no sentido de que, além de prever-lhe a arrecadação, o orçamento revigorou os adicionais, pela menção feita no ementário da legislação da receita fiscal que o acompanhou, aos decretos-leis ns. 5.844 e 8.430 citados. Já demonstramos que o orçamento não pode criar tributos, mas ainda quando assim não fôsse, seria prontamente rejeitável a alegação. Primeiramente, porque a relação das leis em que se funda a previsão da receita não faz corpo com a lei de meios, é mero anexo elucidativo da mesma, como salienta Afonso Almiro, em "Técnica Orçamentária", Editora Atlas, com as seguintes palavras : "A inclusão de longas tabelas e regulamentos não é recomendável. Alguns Municípios transcrevem, a título de "Tabelas explicativas da receita", tôda a legislação tributária vigente, sob a alegação de que êste é um meio eficiente e econômico de divulgá-la. Realmente, sendo obrigatória a publicação do orçamento, dificilmente se encontra-

Enfim, a tudo sobreleva, no caso particular dêstes autos, e êsse é um dado realista de subido prol, ver que a hipótese não era de recurso no sentido próprio **e sim de mera reclamação.** Recurso (sentido vulgar) **de quem não tem recurso.** Segundo o regulamento a que se refere o decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, baixado para aplicação da lei n.º 154 do mesmo ano, o capítulo IV, sob a rubrica **das reclamações e recursos,** inclui, nos arts. 155 e 156, como **reclamação,** o apêlo de que aqui se cogitaria.

Reclamação, não recurso, repito. E isso refugiria ao próprio sentido do inciso II do art. 320 em causa, ainda que êle sobrevivesse. Por outro lado, se o julgamento da reclamação que se concretizasse caberia ao Delegado Regional do Impôsto de Renda (art. 156, cit.), isto é, ao aqui apontado como coator, e se o Sr. Delegado foi muito explícito em informar que mantinha o lançamento impugnado, defendendo fortemente a seu ato em concreto (fls. e fls.) ao invés de reconsiderá-lo, o que importaria em prejudicar o pedido do mandado, — tem-se, em verdade, que aquela autoridade **não proveria à reclamação,** mesmo equiparável a recurso que fôsse. Para que mais ? Para que fazer

---

ria melhor e mais apropriado veículo para dar conhecimento ao público das leis que regulam a cobrança dos impostos e taxas. Não obstante, além de contrariar a boa técnica e tornar excessivamente volumosos os folhetos dos orçamentos, esta prática, entre nós, tem o grave inconveniente de facilitar a alteração das taxas e incidência dos tributos sem lei. Os índices da legislação, recomendados expressamente pelo excelente ante-projeto de Código de Contabilidade da União, organizado por Morais Jr. e Ubaldo Lôbo, representam o que os inglêses e americanos chamam de "clerk work", não votados pelo Legislativo mas apenas publicados como elemento esclarecedor" (p. 46).

Ademais, o argumento contradiz a tese principal do voto em análise, porque admite a remissão a leis pré-existentes, o que vale por negar a possibilidade preconizada, de criação de tributos na própria lei orçamentária. E, finalmente, quando não ocorressem os motivos acima enunciados, a referência aos decretos-leis ns. 5.844 e 8.430 justificar-se-ia por serem essas duas leis reguladoras de outros aspectos do impôsto de renda, além de aludirem aos adicionais, pelo que continuavam em vigor, sem prejuízo de já não subsistirem êstes.

ouvido duro à realidade, retardando, discricionária e ilògicamente, a apreciação do mandado de segurança ?

Creio fundamentado meu voto, no sentido de desprezar a preliminar.

3.ª Questão preliminar

Em face do que dispõe o art. 200 da Constituição de 1946 volta-se a debater acêrca da só possibilidade de tribunais declararem a inconstitucionalidade de lei, ou de ato do poder público. Juiz singular de primeira instância não decretaria inconstitucionalidade.

Digo que se volta a debater o assunto porque já na vigência do art. 179 da Constituição de 1934 o problema veio à tona, da mesma maneira por que foi focalizado quando vigorava o art. 96 da Carta de 1937. E às vêzes até quando, ao tempo da Constituição de 1891, nesta não se consignava preceito como o atrás acentuado : sabe-se a respeito que o Supremo Tribunal Federal e outros Tribunais menores tiveram que decidir sôbre apelos referentes à matéria, entendendo que não se poderia suprimir o poder da instância inferior sem êrro grave, talvez grosseiro.

Também cogitou o Ministro Artur Marinho de alegação feita em prol dos adicionais, consistente em se tratar de tributo criado por motivo de guerra, o qual poderia persistir, mesmo após o ensarilhamento das armas, em seus efeitos e consectários. Aquí o ilustre relator equivocou-se por completo, pois a consideração em nada aproveitaria à sua tese, que é a de ser possível a criação de impostos pelo orçamento, eis que a exceção aberta aos tributos estabelecidos por motivo de guerra é quanto à previsão, não à criação por lei.

E pretende outrossim S. Excia. que os adicionais não constituíam surprêsa para os contribuintes, já a êles afeitos pelo pagamento em exercícios anteriores. Como não ? Justamente o que os contribuintes esperavam, porque era a resultante lógica de princípio constitucional em vigor, seria a extinção das sôbre-taxas, a partir de 1 de janeiro de 1947, que sòmente até o escoamento do exercício de 1946 estava assegurada sua vigência!

No que andou certo, o ilustre juiz, foi em asseverar a nenhuma validade da lei n.º 81, de 29 de agôsto de 1947, a qual em nada beneficiou o fisco, quer fôsse considerada como interpretativa da orçamentária (e êsse é nosso entendimento), quer como lei tributária, criadora de impôsto.

Questão sem relevância, de facílimo deslinde, não mais preocupante dos realmente doutos.

Já em decisão antiga, quando passei pela primeira Vara da Fazenda Pública desta Capital, tive oportunidade de pôr de lado questão idêntica. Escrevi :

"O art. 96 da Constituição de 1937 não pode ser entendido ao pé da letra, ou fora do sistema que o informa. Referindo a "tribunais" não afasta do juiz singular a possibilidade de declarar, em espécie, inconstitucionalidade de leis. Isto seria o mesmo que mandar aforar originàriamente perante os tribunais superiores tôdas as causas em que houvesse debate direto em tôrno da Constituição, o que não está legislado e seria absurdo legislar sem fazer desaparecer os órgãos singulares do Judiciário, ou mesmo sem suprimir o recurso extraordinário contemplado na Carta. Se o texto fala em "tribunais", para exigir a cautela do número de juízes que a julgaram, é porque o julgamento é um **todo** do juízo coletivo e foi pensamento assegurar, pelo processo previsto, uma prudência especial contra a versatilidade do número ou a excessiva dispersão de votos, dada a relevância da matéria de interêsse estatal. Não tem em conta os juízes isoladamente e sim o juízo cole-

---

O voto vencido do Ministro Armando Prado parece-nos exato, quando afirma que a Constituição (art. 141, § 34) exige dois requisitos, e que o essencial, da existência de lei tributária, não se verificou, dada a expiração de vigência das anteriores, pelo simples decurso do período para o qual estabelecidas. Divergimos, porém, de S. Excia., em dois aspectos de sua argumentação, a saber : não nos parece que seja constitucionalmente indispensável que a lei tributária preceda a orçamentária. É claro que em boa técnica financeira assim deve ser, porque prever a arrecadação de receita importa em possibilidade de havê-la, e essa só resulta da própria lei tributária, tratando-se de impostos, e seria incurial, senão mesmo inepto fazer estimativas de renda, não fundadas na sua arrecadabilidade. Mas no texto do § 34 ao artigo 141 da Carta vigente, a palavra "prévia" está visìvelmente ligada à cobrança para significar que a previsão deve antecedê-la; não à lei criadora do tributo, em si mesma. E a ordem em que os requisitos do parágrafo — lei criadora e autorização — vêm enunciados volta-se para o curso lógico que o processo de formação do crédito fiscal deve seguir, no roteiro intuitivo de seu nascimento, sem que a inversão dessa ordem —

tivo, ao passo que o juízo singular é **uno** e sua decisão é naturalmente um **todo** intrínseca e formalmente equivalente a de tribunal, desde que transite em julgado.

"Quando muito à orientação do regime atual tenderia a **obrigar** os juízes singulares a recorrerem de ofício para o juízo **ad quem** sempre que seu julgamento envolvesse matéria de inconstitucionalidade por êles apreciada e decidida. A legislação mais remota esboçara a tendência e a nova a fornece. É proveitosa a consulta exemplificativa do parágrafo único do art. 19 do decreto-lei n.º 6, de 1937, e a do parágrafo único do art. 74 do decreto-lei n.º 960, de 1938 (desfecho de 12 de junho de 1939, no caso F. Púb. do D. F. **versus** espólio de José Antônio Martins Pôrto)".

A questão do art. 200 da Constituição de hoje comporta idênticas ponderações. O que escrevi há cêrca de nove anos atrás, quando o problema era mais instante, e o que produziu o digno Dr. Juiz **a quo**, com inteiro acêrto, repelem inexoràvelmente a questão preliminar.

É como voto.

---

previsão e posterior criação —, não deixando, embora, de constituir um ilogismo, possa reputar-se afrontosa à Constituição.

Afastamo-nos também do entendimento do Ministro Armando Prado, que nega à lei n.º 81, de 29-VIII-1947, caráter interpretativo. Desde logo pensamos (conforme parecer citado) que a lei n.º 81 justamente tivera por exclusivo efeito tornar indiscutível o haver sido prevista no Orçamento para 1947 a arrecadação dos adicionais, que era disputável em vista do laconismo e síntese das rubricas pertinentes ao impôsto de renda. Assim, considerávamos que êsse escopo poderia ter sido atingido pela lei n.º 81, visto como nenhuma contradição palpável com conteúdo da lei orçamentária, apenas impreciso e sucinto, mas não irremediàvelmente lacunoso, obstava à aceitação da afirmativa no sentido da previsão. E como tal, não vimos inconstitucionalidade de lei mas do ato que visasse a cobrança das sôbre-taxas sem que o requisito substancial da Constituição — a existência de lei tributária, vigente em 1947, uma vez que a prorrogação do decreto-lei n.º 8.430 fôra circunscrita ao exercício de 1946 — houvesse sido atendido, como lei tributária não podendo evidentemente valer a 81. É certo que nem mesmo quando o diploma não fôsse interpretativo, mas de conteúdo cria-

Mérito

O Sr. Ministro Artur Marinho — **De meritis**, Sr. Presidente, comenta-se que nós nos defrontamos com um dêsses casos apontados como instantes.

É e não é exato, sem que isto se torne contraditório. Para alguns êsse Tribunal deveria optar mais por um critério de oportunidade do que pelo estritamente jurídico, falando-se mesmo, em reforço, num apêlo ao **salus populi suprema lex est.** Para outros, os juízes deveriam decidir limitando-se ao papel de aplicadores mecânicos do direito positivo; nessa ordem de idéias até se falaria no **fiat justitia pereat mundus.**

Ambos os lados exageram, **data venia.** E nesse transbordamento, compreensível mas não ratificável, dramatizam interêsses que não impugnamos mas que, em têrmos de serenidade, se reduzem a uma simples categoria técnica na qual o direito revelando só precisa ser encarado tendo-se em mira um daqueles conselhos certa vez ministrados por Goulart de Oliveira : "a lei, que era preciso outrora afirmar como um dogma, parece necessário agora demonstrar-se como um teorema".

---

dor, revigorador do impôsto, poderia êste ser cobrado, porquanto ao tempo de seu advento já ocorrera o fato gerador do impôsto, com a consequente constituição de direito adquirido em prol dos contribuintes, e já haviam sido feitos e comunicados os lançamentos, que vinculam o fisco. Mas êstes são novos e longos temas, que mais adiante desenvolveremos, ao propósito do voto do Ministro Sampaio Costa. Voltemos ao caráter interpretativo da lei n.º 81.

Entendíamos que essa fôsse sua natureza, porque isso resultava de seu texto e do tratamento que lhe deu o Legislativo que a elaborou. Ei-la : "Os adicionais mencionados na lei n.º 3, de 2 de novembro de 1946, que orçou a receita e fixou a despesa para o exercicio de 1947, *abrangem* os criados pelo decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, nos seus arts. 26, § § 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único, revigorados para o exercício de 1946 pelo decreto-lei n.º 8.430, de 24 de dezembro de 1945". (Grifamos).

Se fôsse propósito do legislador declarar que os adicionais estavam com vigência prorrogada para 1947, êle por certo teria dito coisa diferente, tal como : "Continuarão em vigor . . .", "Serão exigíveis . . .", "São revigorados . . .".

Isso mesmo relembraríamos por outras palavras de um mestre mais antigo já lembrado pelo insigne Pimenta Bueno : **"à la loi son empire, aux hommes leur dignité"** e é para tanto que nós, como juízes, como observou Orosimbo Nonato, exercemos uma profissão "a que nenhuma outra sobranceia", por isso mesmo chegando a ser legítimo sacerdócio.

O povo ainda não estaria em crise mais aguda pelo desfalque em alguns milhões de cruzeiros na previsão orçamentária, outros e bem mais agudos sendo seus problemas atuais. Nem ainda desabaria o mundo se prevalecesse a inconstitucionalidade que tivéssemos o dever de decretar atento ao princípio, também invocado por Pimenta Bueno e segundo o qual **"la constitution est l'expression des droits, et des obligations des differentes pouvoirs publiques"**. Numa tal emergência, tomaríamos, sossegadamente, a atitude assumida pelo nobre juiz **a quo**, idêntica à de outros brilhantes magistrados da primeira instância, êle a êstes, sem dúvida, cônscios de que cumpriram um dever de fidelidade à sua judicatura. Mas também se poderia esboçar conjuntura diversa. Os responsáveis pelo desacêrto técnico na elaboração do orçamento — inépcia ou propósito deliberado de fazer o irregular para proveito remoto de beneficiários ? não me cabe opinar — foram respon-

---

Mas declarando que os adicionais mencionados na lei de orçamento "abrangem" aquêles criados pelos artigos que cita dos decreto-lei n.º 5.844, e cuja vigência foi prorrogada para o exercício de 1946, não pode haver dúvida quanto a ter pretendido explicitar o que poderia estar implícito, pois, passível de dúvida, na pauta da receita. Até mesmo porque seria acentuada imperfeição fazer, com tais palavras, vigente em 1947 um tributo que no próprio texto estava dito haver sido revigorado apenas para o exercício de 1946.

Nem é outra a conclusão a que se chega, compulsando-se o elemento histórico. A Exposição do Ministro da Fazenda, que o Presidente da República encaminhou ao Congresso com sua mensagem, diz : "Nenhuma dúvida haveria sôbre a legitimidade da cobrança dos adicionais em aprêço, no corrente exercício, se a Lei de Meios houvesse a êles feito taxativa referência. Havendo, porém, o Orçamento revigorado apenas implicitamente êsses adicionais, vêm as Associações de Classe aconselhando aos seus associados o seu não pagamento, perturbando sobremodo a arrecadação da receita no corrente exercício.

Urge, dessarte, um novo pronunciamento do Congresso Nanal a respeito.

sáveis por litígios como êste, porquanto estava evidente que poderiam contemplar o tributo sem aquêle desacêrto, de difícil reacêrto que caiba por policiamento pelo Judiciário. Em tudo isso, porém, conforme veremos, repor-se-á a exata situação sustentando a ordem individual, que tenha direitos acolhíveis, ou a coletiva, que os tenha preponderantes. Qualquer que seja o ângulo em que se coloquem os juízes, seu comportamento é, deve ser, o de interpretar a Constituição à luz de princípios informativos adequados — nem jurismo, nem politicismo — que a consagrem um legítimo instrumento de Govêrno ao mesmo tempo em que tutelar de direitos de indivíduos, que êstes não se prejudicam por não serem acolhidos excessos individualistas : **toujours il a fallu, toujours il foudra, tanto qu'il aura des sociétés humaines, concilier la liberté des individus avec les necessités de la vie en commum** (Gaston Ary)".

Vejamos como o caso se esquematiza :

a) Dispondo sôbre cobrança e fiscalização do impôsto de rendas, o decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, frisou que as taxas progressivas contidas em tabela, a partir de Cr$ 200.000,00, seriam pagas acrescidas de um adicional sôbre a renda, cobrável com o im-

---

A lei *esclarecedora* ora pedida ao Congresso Nacional . . ." (grifo nosso), ("Diário do Congresso Nacional" de 3-V-1947, p. 1.416).

Encaminhando a votação, o Deputado Barreto Pinto disse : "Sr. Presidente, o projeto 134 dispõe sôbre os adicionais do impôsto de renda. Trata-se de lei interpretativa . . ." ("Diário do Congresso Nacional" de 13-V-1947, p. 1.634).

E o Senador Aluísio de Carvalho Filho : "O Sr. Aloísio de Carvalho Filho lê o seu parecer referente à proposição n.º 30, de 1947, que dispõe sôbre os adicionais do impôsto de renda. Iniciando o seu trabalho, salienta que a proposição reveste o caráter de uma lei interpretativa de dispositivo orçamentário . . ." (Trecho da ata da Comissão de Constituição e Justiça do Senado, relativa à sesão de 19-VI-1947, *in* "Diário do Congresso Nacional" de 24-VI-1947, p. 2.974).

Do parecer da Comissão de Finanças do Senado, destaca-se o seguinte : "Trata-se de esclarecer o conteúdo de disposições orçamentárias concernentes à arrecadação . . ." ("Diário do Congresso Nacional" de 22-VIII-1947, p. 4.977).

Estamos, portanto, em que a lei n.º 81 só veio dizer que a n.º 3, orçamentária para 1947, apesar de pouco explícita no par-

pôsto complementar para vigorar nos exercícios de 1944 e 1945 (art. 26, § 3.°), quer para as pessoas físicas, o que se percebe, quer para jurídicas, o que está explícito (art. 44, parágrafo único). Esgotar-se-ia a autorização no último daqueles anos. Mas o decreto-lei n.° 8.430, de 24 de dezembro de 1945, dando nova redação a dispositivos daquele outro diploma, se referiu às mencionadas disposições, acentuando que elas passariam a ser observadas, a partir de janeiro de 1946, com o adicional sôbre a renda para cobrança com o impôsto complementar e que vigoraria no exercício de 1946 (art. 1.°) : reproduzem-se os arts. 26, § 3.°, e 44, parágrafo único, citados, regras preceptivas substanciais, sendo que no primeiro daqueles artigos (o 26 explícito) estão òbviamente contidas as bases de percentagens de cobrança de seu antigo § 4.°, não só por se tratar de disposição secundária ou acessória — **ut res magis valeat quam pereat** — mas porque nunca as configuraria, num caso assim, uma hipótese caracterizante de lei ou disposição inane, cujo sentido proveitoso é bem outro.

Estava em curso o ano financeiro ou orçamentário de 1946, coincidente com o civil, vigorando ainda o decreto-lei n.° 8.430 citado, quando veio a lei n.° 3, de 2 de dezembro daquele ano, ou orçamentária que

---

ticular, nos impostos adicionais que mencionara, abrangera as sôbre-taxas em causa.

O Ministro Abner de Vasconcelos manifestou-se, a seguir. S. Excia. declarou : "Prorrogado de forma incompleta em 1946, quando já implantada a ordem constitucional, faltou ao impôsto a lei complementar que o permitisse".

E, mais : "Está assim afastada da esfera da interpretação a hipótese de dizer-se que o impôsto constante ùnicamente do Orçamento está, na realidade, autorizado por lei".

Ainda : "Não se pode, contudo, negar no caso a omissão da lei prévia".

Mas entendeu que a lei n.° 81 teria efeito de revigorar os adicionais, não importando que o houvesse feito após a inclusão dêles no Orçamento. O argumento não merece nossa acolhida pelas duas razões já enunciadas, de ser a lei n.° 81, a nosso ver, interpretativa da n.° 3, e pois, como aquela, de natureza orçamentária, inepta para criar ou revigorar tributos, e de haver sobrevindo quando já ocorrido o fato gerador, com a consequente aquisição de direitos, feitos e notificados aos contribuintes os lançamentos do impôsto de renda do exercício, circunstâncias cujo valor operante mais adiante analisaremos.

dominaria em 1947. Tal lei contemplou o tributo debatido, sôbre o que não é possível hesitar. Seu art. 1.° orçou a receita em Cr$ . . . 12.003.650.000,00; seu art. 2.° estatuiu que um dos elementos contábeis daquela importância, traduzido em renda ordinária genérica, era de Cr$ 11.348.782.000,00, sendo Cr$ 10.167.997.000,00 renda específica tributária, arrecadável **"na forma da lei em vigor"**, segundo "especificações do anexo n.° 1"; em tal anexo se contemplam em estimativas o previsível **no alusivo ao atributo questionado, além disso no referente à legislação da receita, estão relacionados explìcitamente os decretos-leis em caso,** quer para o geral induvidado quer para o particular ora em causa neste pleito (ver D.O. de 10-12-1946, p. 1 e segs.).

Em presença dêsses dados preciosos, e verificando-se que a legislação da receita (tributária prévia) só abrangia os anos de 1944, 1945 e 1946, **a pesquisa decisória consiste em saber se a lei n.° 3 invocada podia ou não contemplar o tributo impugnado e mandar cobrá-lo em 1947, ou ainda, se aquela lei orçamentária era ou não jurìdicamente idônea para incluir o tributo impugnado, revigorando leis cuja eficácia no tempo se apagaria exatamente quando a de orçamento passasse a vigorar.**

Pelo mesmo diapasão afinou o Ministro Edmundo Ludolf, que acentuou o caráter tributário da lei n.° 81 e escudou-se em parecer de Temístocles Cavalcânti, no qual aquêle digno Procurador da República afirma não haver vedação alguma ao efeito retroativo da lei tributária baixada durante o exercício, sôbre a parte dêste já transcorrida, ou em outros têrmos, não haver proibição a essa retroação, não violadora de direito adquirido, que ninguém o tem a não pagar impôsto. No que se refere à natureza atribuída à lei n.° 81 cabe aquí o mesmo rebate já feito aos votos dos Ministros Armando Prado e Abner de Vasconcelos. À questão de direito intertemporal, volveremos depois.

Passando por sôbre os votos dos Ministros Sampaio Costa, deixado deliberadamente para o fim, e Cunha Vasconcelos e Henrique D'Ávila, que se limitam a aderir ao do relator, chegamos ao do Ministro Cunha Melo. S. Excia. detém-se, tal como o fizera o Ministro Artur Marinho, no exame do caráter do orçamento, que entende ser lei em sentido material. Cabem-lhe, pois, as objeções já feitas à tese do relator. Mas o Ministro Cunha Melo afirma que os adicionais já vinham sendo cobrados há três anos, para os quais foram orçados de modo idêntico sem que qualquer dúvida toldasse seu cabimento. Assim, sua pre-

Não podia, é a resposta dos que interpretam literalmente o § 1.º do art. 73 da Constituição de 18 de setembro de 1946, assim portanto, ex-vi do art. 141, § 34, dêsse mesmo Ordenamento Supremo, cabendo o writ postulado pelo impetrante e por outros em idênticas circunstâncias. **Podia,** resolveu o Congresso, com a sanção de seu ato pelo chefe do Executivo, quando os dois poderes competentes tomaram a atitude de proposta, voto e apoio da lei n.º 3 e quando, depois, reiterando, deram à Nação a lei n.º 81, de 29 de agôsto de 1947, dispondo "sôbre os adicionais do impôsto de renda".

Sentenciando em primeira instância, o digno Juiz **a quo,** Dr. Raimundo Ferreira de Macedo, por feliz coincidência para mim ora me substituindo no exercício da 2a. Vara da Fazenda Pública desta Capital, inscreveu-se entre os que patrocinam a primeira daquelas correntes. Lavrou uma sentença cujo brilho máximo está em sua firme convicção, sem qualquer dúvida sincera e respeitável. Idêntico comportamento funcional tomaram outros magistrados de Varas especializadas, noutros casos de igual orientação, consoante já referi em raltório neste feito (refiro-me aos eminentes Elmano Cruz e Alcino Falcão, agora também, ao que me consta, apoiados pelo já provecto — João Frederi-

---

visão para 1947 legitimou-lhes a coleta. Mas é objeção irrespondível, a êsse raciocínio, que nos exercícios anteriores para os quais não havia em vigor requisito duplo similar ao do art. 141, § 34, da atual Lei Básica, a lei instituidora do tributo estava em fôrça. Pretende S. Excia. que as condições contidas no citado § 34 se referem a tributos novos, não anteriormente orçados. Essa distinção nenhuma base de aceitabilidade oferece, mas quando a tivesse, pergunta-se, em que difere um impôsto que nunca existiu, de um cuja vigência determinada se escoa com o decurso do respectivo prazo, para efeitos de, num e noutro caso, impedir-se a ocorrência do elemento surprêsa ? S. Excia. repudia a lei n.º 81, e contradiz os argumentos expendidos por Temístocles Cavalcânti, quanto à possibilidade de retroagirem as leis fiscais, na hipótese considerada por aquêle Procurador da República. Tem-se, portanto, em síntese, que o Ministro Cunha Melo se ajusta, em seu entendimento, ao Ministro Artur Marinho.

Deliberadamente deixamos para o fim o voto do Ministro Sampaio Costa. S. Excia. de início afirma que ao ser votada e promulgada a lei orçamentária — dezembro de 1946 — ainda estavam em vigor os adicionais, e que o texto legal restaurador

co Mourão Russell); li suas primeiras decisões com o acatamento e aprêço que êles me merecem e com a admiração a que fazem jus.

b) Afasto-me, porém, da doutrina patrocinada pelos doutos colegas e cedo à profunda convicção de que, no ponto questionado, a lei n.° 3, de 1946, deve ser sustentada, se bem que ofereça flanco a ataques — desvirtualidade técnica — porquanto não se apresenta viciada de inconstitucionalidade proclamável.

Condenso minhas razões da seguinte maneira:

Assinalando que **"nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça"**, a Constituição de 18 de setembro de 1946 (art. 141, § 34, 1a. parte), ratifica um velho princípio sempre presente como tendência, aspirando prática, na luta entre excessos do poder tributário e os direitos do povo: sem lei, efetiva ou presumida vontade da Nação, não há tributos, nem seu aumento possível. E quando acentua que **"nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária** (art. e § citados, 2a. parte, menos ressalva)", além de fortalecer àquele princípio, cuja efetividade dinâmica sufraga, traça um método, que é também uma ordem **sem a qual não se realizaria, em regra, o ativo devido em cada período financeiro**: cogita-se ainda de re-

---

só perderia a vigência em 31 de dezembro de 1946. Portanto, havia, a êsse tempo, lei tributária. A fragilidade da construção é óbvia. Se a lei orçamentária entraria em vigor a 1 de janeiro de 1947, e se nesse mesmo dia já não estava em fôrça o tributo, é claro que a sua arrecadação seria impossível, porque quando ela fôsse feita já inexistiria a lei tributária. Evidentemente a duplicidade de requisitos — existência legal do tributo e sua previsão orçamentária — refere-se à possibilidade de sua cobrança, como se apura do § 34 ao art. 141 constitucional, e não basta que a lei de meios quando promulgada alcance vigente a tributária. É mister que ao tempo da arrecadação coexistam os requisitos.

Mas, o que êste voto tem de interessante é haver aflorado, sem lhes dar o merecido relêvo, dois aspectos de excepcional merecimento, a saber, o eventual direito adquirido do contribuinte e a inalterabilidade do lançamento.

3. Questionou-se sôbre se o contribuinte tem e pode invocar direito adquirido, contra o fisco, à imutabilidade da sua situação fiscal. Contestação do Dr. Temístocles Brandão Cavalcânti, em ação anulatória de débito fiscal, com ampla divulgação, chegou mesmo a afirmar que não se compreenderia in-

vitalizar a prática de leis referentes a tributos, cada ano, balanceadas as necessidades da Administração.

Não se registra novidade em nada disso. Bem ao contrário, nota-se uma coordenação tradicional de atividades entre finanças e administração, anterior mesmo, ainda que em germe, ao sempre alegado domínio das democracias modernas. As pugnas históricas a respeito, até antecedentes à vitória das aspirações políticas do século XVIII, informam ao observador senão ao erudito da singeleza com que essas afirmativas se apresentam como fatos inocultáveis. Sem recurso a concepções alienígenas, na antiguidade ou no presente, entre nós mesmos encontrados a miúdo as denominadas leis financeiras, ou em sentido abrangedor ou genérico, isto é, qualquer lei referente a uma receita ou a um despesa do Estado, ora em sentido limitado ou específico, isto é, as que entendem com o orçamento pròpriamente, em ambos os casos se registrando sujeição a regras comuns e também, é óbvio, a particulares de índole especial, tudo visando, de um lado assegurar ordem administrativa e possibilitar impôsto, "alimento do Estado", e, de outro, integridade de direitos de contribuintes, na medida do justo. Em qualquer situação o direito sempre procura, como uma constante, con-

---

vocar direito adquirido a não pagar impôsto, em última análise, direito adquirido a não fazer coisa alguma. É evidente a erronia da asserção, em seu sentido genérico e ampliativo. A todo direito correspondendo uma obrigação — a paciência de seu exercício, quando menos —, é claro que alguém pode ter direito adquirido a que lhe não imponham fazer o a que não está obrigado. Na hipótese, ocorrendo êsse direito, manifestar-se-ia sob a forma de só ser possível ao fisco exigir do contribuinte o impôsto por êle devido, e não mais do que êsse, resultando incontestável o direito adquirido ao não pagamento de qualquer excesso. Onde o contrassenso? Afirmou-se, e o voto sob comentário o encampou, que não há direito adquirido em matéria de tributos, nem se proíbe às leis que dêles cogitam, retroagirem. Isso não é integralmente exato. As opiniões invocadas e transcritas no voto em tela, de Carlos Maximiliano e Roubier, não são ajustáveis à hipótese. Ambas, o que dizem, é que as leis tributárias que se refiram a taxas, isenções e outras circunstâncias, relativas a um período ou exercício, mesmo que promulgadas no seu curso, atingem trechos dêsse período ou exercício já decorridos. Assim, se em junho sobreviesse uma lei que fixasse novas taxas de impôsto de renda, para

ciliar interêsses que, em última análise, pertencem à Nação. Os arts. 170, 171 e 172 da Carta de Direitos de 1824, do Império, combinados com o 179, n.° 15, se ocupavam do assunto; os arts. 34, inciso 1.°, e 72, § 30, da Constituição de 1891, e reforma de 1926, da mesma maneira; os arts. 50 e 114, combinados, da Constituição de 1934 firmavam iguais predicamentos; os arts. 68, 69 e 70 da Carta de 1937, não ousariam cancelar, em princípios, as leis básicas anteriores antes possibilitando certa atividade racionalizadora mais bem estudada do que outrora (v. g. decreto-lei n.° 2.026, de 1940). Depois dêsse escôrço histórico, chega-se à Constituição atual, cujos predicamentos são os sabidos.

Em resumo: a par de preceitos que toquem à técnica elaborativa de orçamentos e de política financeira, com uma vasta repercussão sôbre o domínio da economia, o problema jurídico ou aspectos jurídicos do orçamento é o de **tributos consentidos**, velha locução consagrada e ainda bem viva. Previstos em leis, executáveis, por cobrança, em exercício certo quando constem ou se consignem em leis orçamentárias nos casos adequados.

Mas estamos numa época em que os povos esclarecidos repensam o seu direito, advertiam os mestres, entre os quais Andrade Bezerra.

---

incidirem sôbre os resultados do exercício que terminaria em 31 de dezembro, é claro que atingiriam parte de tais resultados já produzidos desde janeiro, porque o conceito de rendimento, sendo ânuo, de exercício até seu encerramento seria lícito ao fisco alterar-lhe a incidência. Cogitar-se-ia, aqui, antes de aplicação imediata, que de retroatividade. O próprio Trotabas, tão citado pelo Tribunal, exclui, em princípio, a retrooperação da lei fiscal, embora admita que ela deva ter aplicação imediata. (Ob. cit., p. 292). De igual teor, os acórdãos citados, do Supremo Tribunal Federal, que deram a dequada exegese à matéria, como se colhe do exame que a seguir procuraremos fazer, das razões determinantes dêsse conceito de direito adquirido, em matéria tributária.

Hoje, ninguém em dia com os conceitos e princípios básicos do direito tributário ignora ou contesta que êste se aplica à investigação dos fatos econômicos, ou ao conteúdo econômico dos fatos jurídicos, aspectos únicos capazes de exercer influência sôbre o nascimento da obrigação de impôsto. Nessa conceituação, aliás, repousa a teoria vitoriosa da autonomia do direito tributário como ciência. Portanto, o ponto de partida de qualquer consideração em tôrno da obrigação fiscal está ligado à

Acontece até que nesse domínio baixado a casos como o nosso, anoto que os príncipes da cultura especializada mais se preocupam com outros processos de vida do direito financeiro do que com os estritamente jurídicos clássicos: utilidade técnica, organização de conjunto, arrumação de categorias de emergência, necessidades reveladas, cooperação entre governantes e governados, racionalizações, etc. É mesmo característico o fato de escritores modernos, especialistas de nomeada, muito se demorarem no estudo de problemas da índole ao invés do jurídico já construído. Exemplos marcantes: Henry Laufenburger, em obra cujo 3.° vol. apareceu em 1946 (**Précis d'Economie et de Legislation Financières**), ou noutra do ano passado (**Finances Comparées**), tendência que já em obra de 1927 dominava os estudos de um W. F. Willoughby, diretor do Institute for Government Research (**The National Budget System: with suggestions for its improvement**).

Voltemos, porém, a nosso caso. E fixemos de logo que na construção geral nossa luta sempre foi contra as antigas e viciosas caudas orçamentárias, contra as delegações injustificadas, contra os orçamentos **rabilongos** no dizer de Rui, que nem por isso deixou de acentuar que **o orçamento era a lei do impôsto**, assertiva destinada a fortalecer

---

conceituação do fato gerador do impôsto, expressão que o voto do Ministro Sampaio Costa menciona como se fôsse exotismo muito avançado e que nada mais é do que uma designação feliz de Jèze àquilo que constitui o cerne da ciência tributária. Trata-se, porém, em realidade, de uma premissa necessária, que Jarach erigiu (chamando-o de "hecho imponible" — fato tributável) em título de uma obra na qual parte de sua definição como base de uma teoria geral do direito tributário substantivo. Portanto, da fixação do fato gerador do impôsto decorrem consectários de grande relevância. Para Jèze ("Le fait générateur de l'impôt", *in* "Revue de Science et Législation Financières", vol. XXXV, p. 604, e tradução nesta revista, vol. II, fasc. 1, p. 50), o fato gerador do impôsto precede a criação da respectiva dívida, e resulta apenas da reunião em um determinado indivíduo, dos requisitos enunciados pela lei orgânica dêsse impôsto, permissivos de os agentes do fisco declararem tal indivíduo sujeito ao tributo (definição perfeitamente aceitável para os casos de tributos lançados). Assim, constitui o fato gerador a integração das condições das quais a lei faz defluir a obrigação genérica de pagar o impôsto, sem que dêle resulte qualquer débito individual. Êste só nascerá, no caso de tributos lançados,

a tese que sustentaremos adiante. Se realmente lutarmos para que não se volte a insinuar na lei de meios a ex-legislação **per saturam** atingiremos objetivos superiores e generosos.

Que é que se veda pelo § 1.º do art. 73 da Constituição de hoje ? Eis o que cumpre ver. O estudo da matéria engendra o da tese, **inequìvocamente fundamental,** acêrca do tema, gasto mas não esgotado, de ser ou não ser a lei orçamentária uma das que comportam, além do sentido formal induvidável, o sentido material.

Em regra, um tributo não deve ser exigido do contribuinte sem lei que o autorize. Diga-se mesmo por compreensão que em lei **anterior** à orçamentária e, se quiserem, lei **especial.** Não é conclusão que repugne. É mesmo a da garantia máxima. Importa numa política legislativa capaz de cortar cerce quaisquer controvérsias como as em estudo e em tranquilizar a efetivação da primeira parte do § 34 do art. 141 da Lei Suprema.

Essa, porém, como política legislativa, não é um roteiro absoluto para o elaborador da lei. É, **si et in quantum,** relativa porque há ângulos interpretativos superiores, e autorizados, conducentes a que, con-

---

como são as taxas adicionais em discussão, com o lançamento, que é o ato pelo qual a autoridade competente liquida a obrigação fiscal de cada contribuinte e fá-la exigível. Assim, o fato gerador, no caso do impôsto de renda, cogitado na decisão em foco, consistiria na verificação, em 1 de janeiro de 1947, de uma renda líquida (pessoas físicas) superior ao mínimo de isenção, ou de um lucro líquido (pessoas jurídicas) qualquer, apurados no período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 1946 (consulte-se, não sòmente para ampla compreensão do conceito de fato gerador em geral, mas principalmente em espécie, quanto ao do impôsto de renda, o insigne Rubens Gomes de Sousa, em "O Fato Gerador no Impôsto de Renda", nesta revista, vol. 12, p. 32, e em "Revista da Ordem dos Advogados", seção de São Paulo, vol. III, n.º 10, p. 7 e n.º 11, p. 9). Mas a exigibilidade de seu pagamento só correria do lançamento comunicado ao contribuinte.

Dessa conceituação do que seja o fato gerador, Jèze tirou como principal aplicação prática a noção de direito adquirido, que para êle assistiria ao contribuinte, de que a dívida fiscal fôsse criada segundo os elementos — inclusive a taxa — ocorrentes ao tempo em que se verificou o fato gerador, no caso em lide, em 1 de janeiro de 1947, quando, pelo encerramento do

ceituada a fôrça da lei orçamentária, se atinja a um resultado dêste tipo de síntese :

a) **nenhum tributo poderá ser realmente criado ou aumentado senão por lei anterior à orçamentária;**

b) **a lei orçamentária, entretanto, também encarável como de sentido material em face de consequências sòmente dela deriváveis, poderá, em circunstâncias como a concretizada nos autos, revigorar, para cobrança de tributos, leis tributárias próprias, sem ultrapassar à previsão da receita, isto é, contanto que não se refira a matéria estranha à receita indispensável para o exercício financeiro. A norma do § 1.º do art. 73 da Constituição, entendida em têrmos, visou erradicar o abuso das chamadas caudas orçamentárias e o de delegações viciosas; não visaria coartar o justo necessário à Administração para sustentar e prover os encargos do Estado : interpretação histórica e ao mesmo tempo teleológica, conciliatória do § cit. com o 34 do art. 141 da referida Lei Suprema. No caso dos autos não se cogita de tributo novo senão de um antecedentemente incorporado ao patrimônio legislativo nacional, tanto que repetido em lei posterior a tôdas as contempladas nos debates, assim, portanto, não surpreendendo a contribuintes nem**

---

exercício financeiro do contribuinte, em 31 de dezembro de 1946, se manifestou a disponibilidade de uma renda líquida ou de um lucro líquido, tributáveis segundo a lei orgânica do impôsto. É oportuno assinalar aqui que o voto do Ministro Sampaio Costa, para repelir a construção sistemática de Jèze, da qual cogitamos, cita opinião de Carlos da Rocha Guimarães, em tradução de artigo do financista francês ("Nature et Régime Juridique de la créance d'impôt", *in* "Revue de Science et de Législation Financières", vol. XXXIV, p. 195) que se encontra nesta revista, vol. III, p. 58, na qual sustenta que o crédito fiscal deve reputar-se criado pela simples ocorrência do fato gerador, independentemente da exigibilidade específica pela cobrança a cada contribuinte. E transcreve, o voto em análise, trecho no qual o tradutor lembra a hipótese do impôsto de renda retido e pago pela fonte, evidentemente inajustável ao caso em tela, que é justamente de impôsto lançado.

Mas o que importa é que a objeção de Carlos da Rocha Guimarães, longe de reforçar o ponto de vista do Ministro Sampaio Costa, viria reforçar o nosso, porque assimilando ao fato gerador pura e simplesmente verificado, sem mais necessidade da liquidação da obrigação fiscal individual pelo lançamento, o nas-

lhes extorquindo o injusto : não se justificaria o hiato para o exercício financeiro de 1947, contra interêsse nacional prevalente; a lei n.° 81, de 1947, só ratificou a orientação já antes reconhecível, valendo, pois, como índice interpretativo autêntico que o Legislativo entendeu proveitoso, sem o qual, entretanto, o Judiciário revelaria o direito".

Capacito-me de que semelhante resultado é o realístico e justo. Atende ao estatuído na primeira parte do § 34 do art. 141, combinado com o ordenado ou previsto no § 1.° do art. 73 da Constituição, atendendo igualmente, em garantias individuais, às implícitas nos têrmos do próprio art. 144 do mesmo Pacto de Direitos.

Conciliam-se interêsses, chamo bem a atenção para o ponto. Os administrados beneficiam-se de seguranças adequadas, porque não é curial que uma lei, tal como a orçamentária, votada solene e escorreitamente, possa surpreender ou tiranizar a alguém num problema com as peculiaridades do debatido : o tributo questionado não era uma invenção de alguém, ou um devaneio discricionário do legislador. Não era novo na legislação geral do país, não é anti-social nem anti-econômico. Bem ao contrário : participa de profundo senso de justiça social, com a vantagem de não dever ser suprimido para dar lugar a su-

---

cimento daquela obrigação, retiraria a possibilidade de prevalecerem condições novas, supervenientes à verificação do fato gerador e existentes quando do lançamento, e tornando assim mais inexplicável que a lei posterior ao fato gerador, ainda quando fôsse anterior ao lançamento (que não foi, no caso em foco, como mais adiante se demonstrará), pudesse afetar uma obrigação fiscal que se reputasse já aperfeiçoada.

Jèze declara que sòmente uma lei formal que dispusesse em contrário poderia autorizar a aplicação de uma taxa criada por lei posterior ao dia em que se aperfeiçoou o fato gerador, ao nascimento da obrigação tributária. De igual modo se manifesta Rubens Gomes de Sousa, em o artigo supracitado, assinalando que o direito adquirido do contribuinte se revela : quanto à avaliação da matéria tributável, que deve ser feita à base de seu valor ao dia do fato gerador; quanto às condições pessoais do contribuinte capazes de influir em sua obrigação fiscal, e que serão as ocorrentes ao dia do fato gerador; quanto à taxa, que será a aplicável nesse mesmo dia; e quanto à não exoneração das obrigações existentes no dia do fato gerador, pela circunstância de posterior revogação da lei. É certo que Trotabas afirmou que o contribuinte não tem direito adquirido em

cedâneos menos defensáveis (os sucedâneos viriam fatalmente para integrar o necessário à receita indiminuível). O tributo conta ainda como norma permanente para certos grupos de indivíduos, v. g. artigos 32 e 33 do decreto-lei n.º 3.200, de 1941, até 1944 tratados com desigualdade. E em têrmos de inteligência legislativa geral liga passado a presente porque repetido na lei n.º 154, de 1947, e seu regulamento baixado com o decreto n.º 24.239 do mesmo ano. Continuidade que ostenta a incorporação da exigência do acêrvo legislativo permanente. Em resumo e me repetindo num **slogan** necessário: as denominadas taxas adicionais não representam novidade, surprêsa ou o que fôr, nem injustiça senão um apêlo ao corpo social para cobrir necessidades públicas inexcluíveis e até relaciona o que era com o que é e com o que parece continuar a ser, **de sorte a não se justificar o hiato de 1947 na receita** pelo só literalismo jurídico sem fomento de justiça. E ainda: com aquela concepção, que marquei para solucionar o problema, o poder tributário fica coibido de arbítrio, porque não introduzirá no orçamento, como outrora, matéria-estranha à sua índole e finalidade: o Estado e a Administração ficam providos de meios demonstradamente indispensáveis para o custeio de serviços e encargos

---

matéria de impôsto, porque sendo êste uma manifestação de soberania do poder estatal, êsse poder compreende a possibilidade de alterar a situação objetiva legal, a cada passo. Essa concepção não se ajusta à realidade do Estado de Direito, que é a base filosófica das organizações contemporâneas, porque o próprio fisco, embora êle seja o Estado, não pode fugir às regras que, pelo seu ramo legislativo, notadamente o constituinte, estabeleceu. Ora, desde que é assegurado o respeito ao direito adquirido (Lei de Introdução do Código Civil, art. 6.º, com sua fórmula moderna de "situação jurídica definitivamente constituída", e Constituição federal de 1946, art. 141, § 3.º), não pode o Estado violá-lo.

É ponto indisputável que ninguém tem direito adquirido à estabilidade das leis, no sentido de que a ninguém compete alegá-lo para impedir ao legislador que modifique a norma legal existente. Negá-lo seria impedir a evolução jurídica, que a cada passo encontraria situações reguladas pelas leis anteriores. E no plano especializado que nos interessa, do direito tributário, foi Jèze, ainda uma vez, quem deu adequada aplicação dessa teoria, afirmando que o direito adquirido não ocorre quanto à permanência das normas fiscais, ocorre todavia quanto à aplicação

públicos, com isso beneficiando, mediatamente, a coletividade da qual os contribuintes também fazem parte. Nesse último ponto lembraríamos, com G. Renard, que **"le droit n'a pas seulement pour objet la distinction du "mien" et du "tien" mais le discernement du "nôtre".**

Que o orçamento é lei não se duvida: êsse é o lastro comum da quase totalidade. Assim o denomina a Constituição mesmo e sobretudo assim resulta de sua votação pelo Congresso com o rito que dá vida às leis em geral, além de tudo mais que o caracteriza. O exagêro dos que, em doutrina, ainda negam semelhante evidência, para só considerarem o orçamento um mero ato administrativo, um ato-condição, ou só uma lei com o acréscimo de um **sui generis** inexpressivo, não merece um instante de meditação.

Surge, porém, a controvérsia e essa é realmente séria. Diz-se que o orçamento é uma lei, mas só no sentido **formal** por ser um ato legislativo com a forma de lei sem todavia reunir as características, próprias das leis no sentido material, isto é, generalidade, constância ou permanência, conteúdo jurídico. É grande a corrente dos que assim opinam, mas também são numerosos os que afirmam o sentido material da lei orçamentária, quando nada no concernente à receita. Um

---

já feita dessas normas a um determinado contribuinte, para um dado período, de sorte que, se é certo que a lei pode ser modificada, para que venha a regular uma situação jurídica de modo diverso, não menos certo que o contribuinte pode exigir a estabilidade da situação jurídica individual, pessoal, que para êle decorrer da aplicação da lei anterior ao seu caso concreto, para o exercício ou período, ou campo imponível, de que se trate.

Essas considerações respondem àqueles que, vendo na lei n.º 81 uma lei tributária, material, não apenas como nos parece, uma lei interpretativa da orçamentária, sujeita às mesmas restrições daquela, que levariam uma e outra à inaptidão para autorizarem a cobrança dos adicionais, conforme anteriormente vem exposto, entendem-na bastante para preencher a assinalada lacuna, consistente na falta de lei autorizadora, criadora, do impôsto. Com efeito, desde que a lei n.º 81 só entrou em vigor em setembro de 1947, é fora de dúvida que encontrou os contribuintes com o direito adquirido ao nascimento da obrigação fiscal com base nas condições vigentes à data do fato gerador, 1-1-1947. Julgando embargos ao agravo de petição n.º 11.740, o Supremo Tribunal Federal afirmou, acertadamente, que prevalece a lei vigente ao tempo do fato tributável, e não outra a

esfôrço de erudição oporia nomes a nomes, estrangeiros ou brasileiros, muitos dêles mestres conspícuos. Mas, **nemo jurare in verba magister** e, assim, é preferível analisar razões ou fundamentos de opinar. Mais valem argumentos, a que adiramos conscientemente, do que rol de nomes de autoridade. "A democratização dos processos de revelar o direito", para a qual avançamos, "se consegue pela investigação científica que, no direito, etc., independe de corpos deliberantes" (Pontes de Miranda: em seu monumental **Sistema de Ciência Positiva do Direito,** vol. 1.º, ed. de 1922, p. 458): o mesmo dir-se-ia do "valor opinativo ou autoritário" dos indivíduos, mesmo os mais bem credenciados.

Quem apreciar os aspectos **jurídicos** do orçamento, notará, a meu vêr, que êle é lei formal e material ao mesmo tempo.

Haenel, um mais antigo que às vêzes ainda é atual, achava que bastaria o orçamento revestisse forma de lei para constituir preceito jurídico, indutor de conteúdo jurídico: formulando-se regra jurídica no orçamento **êle é lei material.** Eis a substância de sua doutrina. Não me basta a explicação, embora favorável à corrente que sustento porquanto revestir aspecto de lei é próprio de uma série doutros atos que nem por isso induzem o sentido material duma lei. Mas já me

---

êle superveniente (vol. X desta revista, p. 152). Em nada influiria a adoção da outra tese (a esposada por Carlos da Rocha Guimarães) de que o fato gerador já cria o débito de impôsto independentemente do lançamento, porque ela viria em refôrço da plenitude dêsse direito adquirido, nunca contra ela. Seria, pois, inconstitucional a lei n.º 81, como tributária.

4. Há mais, e de suma importância: quando adveio a lei n.º 81 já haviam sido feitos e expedidos os lançamentos aos contribuintes, tanto assim que o fisco exigiu os adicionais em lançamentos suplementares, de sorte que a situação individual, subjetiva, a que alude Jèze, já havia sido criada, com a resultante inalterabilidade por ato unilateral do fisco, fora dos casos em que a lei expressamente admite a revisão dessa situação.

Há controvérsia sôbre os efeitos do lançamento fiscal. Alguns entendem que êle tem caráter constitutivo da obrigação, ao passo que outros afirmam ser êle meramente declaratório. Não caberia dentro do âmbito dêste comentário a análise de tais correntes doutrinárias, nem ela se impõe, porque nos basta tomar para premissa do desenvolvimento destas considerações o que ambas as teses têm de comum. De qualquer forma, a exigibilidade do crédito fiscal, quer êle já pré-exista ao lança-

importa em muito o argumento do insigne Vitagliano quando salienta que o sentido material do orçamento resulta da circunstância de ser êle uma lei **atributiva de competência** sem a qual servidores públicos do Estado não agiriam escorreitamente. Sim, por via de consequência, porque, realmente, sem inclusão de leis tributárias nos orçamentos os agentes do poder não poderiam cobrar o impôsto, embora autorizados pela lei financeira prévia; isso explica à crítica de Gaston Jèze a observação daquele eminente financista. Jèze afirmara que eram as leis anteriores e não a orçamentária que assinalavam ou marcavam a competência, o que não é bem exato, visto como, repito, só com a existência da lei orçamentária consignando as leis anteriores são arrecadáveis os tributos, dando autoridade à mera indicação de quem possa cobrá-los, até porque competência para não fazer seria absurdo ostensivo : não importaria competência, inconfundível com proibição. Aliás, Jèze, que em essência considera orçamento como ato de simples administração, por vêzes se mostra um eclético eminente quando marca que na maioria dos Estados modernos **não é êle apenas um balanço, índice ou avaliação aritmética de ordem financeira** tendo, como tem, **uma significação de ordem jurídica** maior. Tal significação, obtempe-

---

mento (efeito declaratório), quer êle nasça conjuntamente (efeito constitutivo), só decorre do lançamento. Antes dêle o contribuinte já será sujeito passivo de uma obrigação tributária resultante da verificação dos elementos integrantes do fato gerador, mas a situação jurídica individual, com a consequência de lhe ser exigível o pagamento do impôsto só resultará após sua liquidação pelo lançamento.

Outra premissa que se faz necessário assentar é a já enunciada, de que ao direito tributário os atos jurídicos só interessam em seu conteúdo econômico, ou ainda, o direito tributário trata os atos e fatos jurídicos como fatos econômicos, sòmente êstes sendo como são a base concreta de tôda a imponibilidade.

É claro que o direito tributário atua na constituição dos débitos de impôsto, segundo regras jurídicas disciplinadoras das relações entre os sujeitos ativo e passivo. Mas a incidência decorre necessàriamente da circunstância de um ato ou fato jurídico oferecer conteúdo econômico. Portanto, à medida que variam essas condições de fato, que servem de base à tributação, devem variar também paralelamente os consectários fiscais de ditos fatos econômicos. Tem-se, em conclusão, que o lançamento apurando as circunstâncias do fato gerador, aferindo-lhe

ro, realmente não conduziria à doutrina do sentido material que defendo. Mas por isso que se cogita de esclarecer qual a natureza jurídica do orçamento — a pergunta era : **quel est la nature juridique du budget ?** —, combinada com aquela outra assertiva, excludente de simples operação contábil, ou arrasta à substância da doutrina do sentido material ou entra em choque com a oposta. Seria ainda em Jèze, em seu outro brilhante estudo sôbre o fato gerador do impôsto, que firmaríamos em muito a teoria de nossa adoção, sendo pena que não me possa deter na análise daquele trabalho, hoje bem divulgado no Brasil mercê de publicação na **Revista de Direito Administrativo.** Creio bem, remato, que a contradição é mesmo um dos traços inevitáveis dos formalistas **à outrance.** Exemplos : onde é que não se encontraria **generalidade** no orçamento (não se confunda anualidade ou periodicidade com generalidade) encontrando-se-a em leis tributárias anteriores **mas dêle dependentes** para terem execução regular, isto é, para não serem temporàriamente inanes ? Onde existiria **permanência** nessas mesmas leis se os orçamentos não vivificassem cada **exercício financeiro,** dando franca impressão, na matéria, que o acessório dominasse o principal ? E não é exato que pode haver leis tributárias vigorantes por

---

as proporções econômicas, com base na declaração do contribuinte (no caso de impôsto de renda pessoal, em contraposição ao "real", designação tècnicamente imprecisa mas de qualquer forma suficiente para caracterizar os tributos de fonte, não relacionados com os contribuintes considerados como unidades tributárias) e liquidando-lhe a obrigação de impôsto pela aplicação, ao líquido, de uma taxa legal vigente, corresponde a criar-lhe uma situação jurídica individual que só pode ser alterada em relação ao mesmo exercício se se apurar que a base material consistente nos fatos econômicos (como tais se considerando, para o direito tributário os atos e fatos jurídicos de conteúdo econômico) deveria ter sido outra para consideração quando do lançamento, e pois que êste se fundou em pressupostos fácticos errados, inverídicos ou falsos. A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e assim o êrro de direito que êstes cometam no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação jurídica individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é presumido que os agentes do fisco houvessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo do lançamento. Outro tanto não se pode dizer das circunstâncias

tempo limitado sem que isso tire o sentido material nelas inquestionáveis, sem aquêle engano evidente de Esmein quando, embaraçado, doutrinou que uma regra permanente era a **etablie à toujours**, um **toujours** precário — por soar como uma imutabilidade negada ao direito técnico e até mesmo ao chamado direito natural de **conteúdo positivo** ? E não teria **conteúdo jurídico** de fundo uma lei como a orçamentária que entra no conceito amplo do **direito financeiro** (direito orçamentário que é), tão importante cujas normas gerais, a despeito do regime federativo e do municipalismo, recai na competência cuja assinalação e lugar adequados, na Lei Máxima, só enumeram que o Legislativo faz ou providencia **como direito material** (ver art. 5.°, XV, **b**) ?

Entre muitas outras que poderiam ser realçadas grifo algumas observações sem qualquer dúvida militantes em favor do sentido material da lei orçamentária :

1.°) Só pode ser lei material a que, como a orçamentária, ato legislativo, se atribui o dom constitucional de conduzir a que outras leis (tributárias anteriores) se apliquem ou não no exercício financeiro. Isso resulta do consignado na segunda parte do § 34 do art. 141 da Constituição e o argumento, dos bons, já se lia em Aurelino Leal, que

---

de fato, que o contribuinte oferece ao conhecimento do fisco com a declaração, por êste aceita sob reserva de que os retificará, corrigirá ou repelirá, se dentro do prazo de prescrição apurar-lhes a deficiência, falsidade ou êrro. O prazo prescricional é, assim, o têrmo dentro do qual pode o fisco rever os elementos de fato que serviram de base ao lançamento, pressuposto que seja caso de revisibilidade. Desacêrto flagrante existe, pois, em pretender-se, como decisões administrativas têm feito, que dentro daquele prazo seja ilimitado o direito de revisão, mesmo quanto aos elementos jurídicos que presidiram ao processo de lançamento. E isso porque não há falar em perempção de direito inocorrente, como tal devendo-se considerar o de rever lançamento por êrro de direito.

A legislação entre nós reconhece implìcitamente êsse sistema, porque o art. 77 do atual regulamento do impôsto de renda (decreto n.° 24.239, de 22-XII-1947), idêntico ao de mesmo número da lei anterior, vigente ao tempo em que ocorreu o problema em foco (decreto-lei n.° 5.844, de 23-IX-1943), enunciando os casos em que é cabível o lançamento *ex-officio*, cogita sempre de fornecimento pelo contribuinte, dos elementos de fato, referindo-se a hipóteses nas quais se apure que tais elementos

assim entendia para decidir-se pelo sentido material da lei de meios" (**Teor. e Prát. da Const.**, p. 499). Se alguém tentar cobrar impôsto em cada exercício financeiro sem prévia autorização orçamentária, isto é, sem que a lei de meios o consigne, orce e tabele, salvo tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra, o contribuinte não o pagará, **assim entendia para decidir-se pelo sentido material da lei de meios ria anterior.** Mas então, numa semelhante emergência, não se vê que o contribuinte, pela ausência de autorização orçamentária, obteve uma situação jurídica como essa de não ser intranquilizado e que, assim, êsse sossêgo resultou, **só e só,** da lei orçamentária cujo silêncio, **por si só,** bastou para criar-lhe ou quando não firmar-lhe o direito de não contribuir ? Dir-se-ia que as exceções defensórias do contribuinte numa hipótese como a versada nasceriam do texto constitucional e não da ausência de previsão do tributo no orçamento. Talvez, tècnicamente. Mas o exato é que só aquela previsão daria vida à lei tributária **para o exercício,** lei que, por certo lapso de tempo, se tornou letra morta. Tal importância é o efeito inequívoco de lei material, **no caso a orçamentária.** Uma lei puramente formal, ou um mero ato-administração, gestão, condição, de simples forma de lei, não suspenderia a execução

---

oferecidos pelo contribuinte são inexatos ou mesmo inexistentes (falta de declaração). Todos os casos, pois, cogitam de êrro, inexatidão, insuficiência ou falta de discriminação de circunstâncias *de fato*. E, note-se, o contribuinte acha-se em situação pior do que o fisco, porquanto nem mesmo em caso de erros de fato pode êle pleitear retificações após o lançamento ou o início do processo para o *ex-officio*. É, pois, de indisputável evidência que o fisco não pode restaurar a situação criada pelo lançamento feito para um determinado exercício, a não ser que apure modificação dos elementos de fato que serviram de base a dito lançamento, nem pode fazer lançamento suplementar para o mesmo exercício, cobrando diferença de taxa não resultante de mudança da base material da tributação, como seria o caso das notificações complementares que enviou, contemplando apenas as taxas adicionais, após remetidas as notificações para o exercício. Nem seria cindível o lançamento porque a base do impôsto, segundo disposto nos arts. 22 e 43 do decreto-lei n.º 5.844, então vigente, seria dada pelo lucro ou pela renda auferidos no ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o impôsto fôsse devido, e essa base é una e indivisível.

de uma outra daquela categoria. Somos levados a sintetizar, com Rui, que a lei orçamentária da receita é mesmo a lei do impôsto. Repare-se ainda esta diferença entre 1891 e 1946 ; a Constituição daquêle ano dizia, **tout court,** que nenhum impôsto de qualquer natureza poderia ser cobrado senão em virtude **de lei que o autorizasse** (art. 72, § 30), creio que lei tributária própria; a de 1946 explicitou **autorização orçamentária,** precisamente para a cobrança, donde, entre as duas épocas, marcasse o considerado como lei tributária anterior se equiparou à orçamentária, **uma e outra tratadas em pé de igualdade material.** Era, pois, preciso rever doutrinas feitas e não repetí-las sem exame de maior, ou só lançando mão de velhas construções nem sempre bem claras (exemplo disso : o constante da obra de Laband, **Le Droit Publique de L'Empire Allemand,** tomo 6.°, § 130, e sobretudo apêndice naquele vol., pp. 357 e segs., em que as doutrinas se apresentam nebulosas e até, a crer no testemunho de Duguit, interesseiras pro-estatismo, etc.);

2.°) Repare-se também, ilustrativamente, que o art. 74 da Constituição vigente reza o seguinte : "Quando o orçamento não tiver sido

---

Na hipótese, de resto, nem teria havido divisibilidade cronológica, mas apenas de lançamentos.

A escassa doutrina que se encontra entre nós, sôbre o particular, reconhece a inalterabilidade da situação individual criada pelo lançamento, fora dos casos de erros de fato, aliás previstos expressamente em lei. Merece especial destaque o trabalho de Rubens Gomes de Sousa que esta revista publicou no vol. , p. , e a "Revista dos Tribunais de São Paulo", no vol. 175, p. 447, sob o título "Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos".

Já em parecer de 1943, Costa Manso afirmara : "O lançamento "ex-officio" é admissível ùnicamente nos casos que o art. 77 enumera taxativamente — falta de declaração de rendimentos, declaração inexata, recusa de esclarecimentos ou esclarecimentos não satisfatórios". ("Revista dos Tribunais de São Paulo", vol. 148, p. 481).

Tullio Ascarelli, em artigo publicado na "Revista Forense", vol. CV, p. 233, expressou-se assim : "A meu ver o Fisco pode, no prazo do art. 188, proceder a novo lançamento, caso se verifique divergência entre os fatos declarados pelo contribuinte e os fatos apurados na revisão, que precede o lançamento, sendo,

enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-á para o exercício seguinte o que estiver em vigor".

Aquêle **o que** se refere ao Orçamento em seu todo e não ao que nêle se contiver como adminículos.

Numa semelhante emergência, e visto como o Orçamento prorrogado é lei, sem dependência do ato Executivo, do Legislativo ou de qualquer das Câmaras dêste (prorrogação **ipso jure**), como se ficaria numa hipótese como a focalizada nos autos ? A lei tributária anterior se esgotaria, não podendo constar de novo orçamento, diz-se. É sugestivo. Mas, **quid juris** para afirmá-lo, se o orçamento prorrogado **ipso jure,** lei inequívoca para o exercício seguinte, a consignava com regularidade inimpugnada ? Tôdas as rendas e suprimentos de fundos a êle estavam incorporados **obrigatòriamente** (art. 73 da Const.), não havendo possibilidade do veto parcial, nem de ato legislativo orçamentário corrigendo. A receita não se alteraria em seu **quantum** sem desequilíbrio que ninguém se abalançaria a postular. Eis pelo menos um caso de revigoramento da lei tributária por um orçamento e isso por fôrça da Constituição dos fatos, donde o desprestígio da assertiva, com ar absoluto incomportável, segundo o qual lei de orçamento não

---

em consequência dessa divergência, os lucros tributados no primeiro lançamento inferiores aos reais".

. . . . . .

"Não pode, a meu ver, o Fisco proceder a segundo lançaçamento com fundamento na invocação de critérios jurídicos diferentes dos que aceitara quando expedira o primeiro lançamento. Os prazos prescricionais dizem respeito ao direito do Fisco ao lançamento, não à possibilidade de segundo lançamento, ou a lançamento suplementar, depois de efetuado o primeiro, nem tampouco à possibilidade do Fisco anular "ex-officio" o primeiro lançamento para o substituir por um segundo, mais oneroso para o contribuinte, em virtude de mudança na orientação jurídica da autoridade lançadora".

À mesma conclusão já haviam chegado Ascarelli, Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida, em "Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda", edição Martins, 1944, p. 241.

Concluiu de modo idêntico o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, julgando o agravo n.º 1.653 ("Revista Forense", vol. CIX, p. 148). Em direito comparado encontram-se símiles dêsse entendimento.

revigora leis. Talvez mesmo nem lei especial pudesse modificar semelhante estado de coisas, isto é, decretar revogada a tributária para o exercício, até porque alterar o **quantum** contábil ou a estimativa da receita para menos fôra tirar meios da Administração atender aos encargos e serviços públicos, regularmente estipulados num orçamento perfeito e em vigor, por prorrogação **ipso jure.** E nem sei, porque não me cabe aprofundar estudo neste momento, se o próprio Judiciário poderia repor direitos individuais que num caso semelhante se alegassem postergados, dada a índole eminentemente política da questão formal derivada de ordenamento explícito da Lei Suprema. Verdadeiro caso, aí sim, em que o direito se construiria no sentido de sufrágio à regra **salus populi.**

Muita razão assistia ao insigne Duguit quando insistia fortemente em atribuir sentido material às leis orçamentárias no tocante à receita, sempre que nelas se enumeram anualmente impostos e taxas, naturalmente estabelecidas em leis tributárias de vigor efetivo dependente daquela enumeração. Em sua obra mais antiga, **L'Etat,** êle se interrogava sôbre a natureza jurídica do orçamento : **"est-il une loi au sens matérial, ou simplement une loi du sens formal ?"** E apreciava vas-

---

No *Reichsabgabenordnung* (ordenamento financeiro do Reich), que é a lei básica tributária alemã, há dispositivos que patenteiam ser o lançamento declaratório da situação decorrente do fato imponível, e, assim, só alterável quando êste deva sê-lo.

Na Argentina há, na lei reguladora da arrecadação dos impostos federais (decreto n.º 14.341, de 20-V-1946) o art. 23, que diz : *"La determinación de oficio, cierta o presuntiva, no podrá ser modificada por la Dirección en perjuicio del contribuyente por aplicación de nuevas interpretaciones de las normas impositivas o por el empleo de otros procedimientos técnicos en la determinación del impuesto, salvo quando deban considerarse nuevos elementos de hecho"* ("Boletin del Ministerio de Hacienda de la Nación", ano I, n. 10, p. 882).

E o recente Código Fiscal da Província de Buenos Aires (lei n.º 5.246, de 1948), apesar de marcado por diversas disposições autoritárias, também estabelece em seu art. 28, que uma vez feita a notificação do lançamento, êste não sendo impugnado dentro de 10 dias pelo contribuinte, nem o fisco poderá alterá-lo, salvo *"el caso en que se descubra error, omisión o dolo en*

tamente todos os detalhes pertinentes; estabelecia as dúvidas e controvérsias possíveis e emergidas, estudando-as; debatia doutrinas e, como sempre, com o espírito de polemista que o acompanhou na vida, nunca afirmou nem negou sem motivar, sem fazer frente a dificuldade antes de opinar. Sua resposta ao correr do desenvolvimento do estudo ia sendo exarada em vacilações, assim: **"les dispositions de la loi budgétaires, qui énnumerent les impôts et taxes qui pourront être perçues pendant l'année, sont bien des règles legislatives au sens matérial"**; ou então, falando da concepção francesa, o que serve aos princípios da minha tese: **"il y a incontestablement une loi au sens matérial"** (pp. 523, 525, 526, ob. cit.). E o mestre provecto, cuja vida foi a de um combatente impávido contra o arbitrário, anos depois, só se reafirmou. Escreveu êle já na terceira ou última edição de seu monumental **Traité de Droit Constitutionnel**, tomo 4.°, p. 438, êste resumo de sua convicção renovada após debates famosos em que levou de vencida grandes adversários: **"je crois avoir démontré au tome II, pags. 155 et 156, que la partie du budget qui fixe les impôts est une loi materielle**, parce que l'impôt n'étant établie que pour un an, la loi budgétaire **crée l'impôt à nouveau"**. Estou a ouvir a réplica dos opostos: na França, as leis

---

la exhibición o consideración de datos y elementos que servieron de base para la determinación".

O Tribunal Fiscal de la Federación do México, em inúmeras decisões também afirmou ser inalterável pelo fisco a situação individual criada pelo lançamento. Exemplos de tais entendimentos são os arestos nos Expedientes 5.661/37, *in* "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", ano I, tomo II, n. 12, p. 5.968, e 58/37, mesma revista, ano I, tomo I, n.° 4, p. 828.

O administrativista alemão Otto Mayer diz: *"Mais l'exclusion de la perception supplémentaire repose uniquement sur la force de l'acte administratif emis. Il ne s'agit ici que d'omission partielle. Quand il n'y a pas eu de cotisation du tout, la perception supplémentaire, moyennant un acte administratif nouveau est possible jusqu'à la prescription. De là résulte la règle, si souvent réjétée, qu'une perception supplémentaire pour omission de la constatation de la dette d'impôt n'est admissible, pour les impôts directs, qu'aux cas d'omission et de fraude. Ou mieux encore: la cotisation effective de l'impôt direct libère le débiteur de l'excédent de sa dette d'impôt, le cas de la fraude excepté"* ("Traité de Droit Administratif Allemand", tradução francesa, edição Giard, vol. II, p. 234).

tributárias mesmo não continuavam leis senão quando renovadas pelas orçamentárias. Um conhecedor sabe disso e um duguista sabe quando Duguit se torna ou não oportuno em teoria de direito brasileiro. Treplicar-se-ia : no Brasil elas também só vigoram, só se praticam, cada ano, quando o orçamento as autoriza, ou, em essência, quando as revitaliza, e tal poder é inquestionàvelmente de essência do direito material. Repito-me para ser exato ou compreensivo. E tanto faz revigorar como, no caso da França, criá-las cada ano. Recorrendo-se ao tomo II para o qual remeteu o autor mesmo, vê-se no lugar por êle indicado, entre outros pormenores um escôrço do que é **função legislativa,** do que é **função administrativa,** do que é **função jurisdicional** do Estado : no primeiro ponto, há o ato-regra, a formulação de disposição normativa ou construtiva, **"modifiant sur un point quelconque et d'une manière quelconque le droit objectif, tel qu'il existe au moment ou il intervient",** tal como ocorre, lembro eu, nas autorizações orçamentárias como passo **sine qua** para que uma lei tributária, cada ano, possa ser posta em ação; no segundo ponto, há sòmente um ato-condição ou ato subjetivo ou uma atitude de agente "pour assurer le fonctionnement d'un service public, à l'accomplissement d'actes puremente matériels

---

Fritz Fleiner, em "Droit Administratif Allemand", tradução francesa de Eisenmann, edição Delagrave, afirma : *"De la même façon, un "acte d'imposition (Steuer-Veranlagung)" qui acquis la force de droit formelle protège la contribuable si la loi n'en décide pas autrement, de façon exprèsse contre une imposition ulterieure — à supposer que l'autorité ait connu ou eu du connaitre lors de l'imposition les faits à prendre en consideration pour la determination de la dette d'impôt".*

Nem se objete, contra essa estabilidade do lançamento, que ato administrativo, no sistema vigente de nosso direito, não poderia fazer coisa julgada, e, assim, tornar-se insuscetível de modificação. É certo que os atos administrativos não se tornam irremovíveis, podendo sempre ser atacados no Judiciário, e, via de regra, alterados, pela própria Administração. Em doutrina e na jurisprudência de nossos tribunais o que voga é de fato essa norma, salvo quanto àqueles atos administrativos que criam situações jurídicas individuais, êstes inatingíveis pela revogação da própria entidade da qual emanam. Seabra Fagundes em poucas palavras define a regra aplicável : "No nosso sistema jurídico, onde se tem como irretratável, por ato unilateral, todo ato gerador de direitos, não há como abrir exceção

(só **accomplissement**, marque-se bem)". Isso nada tem com o nosso problema, isto é, não modifica, antes fortalece, nossas conclusões.

Afigura-se-me que de todos os modos resulta bem saliente qual a índole, o papel, a função, o prestígio e significação jurídica da lei orçamentária. Ou ela é encarada como lei no sentido material em vários detalhes ou não teria fôrça para os resultados inequívocos que lhe emprestam a Constituição e o direito em geral. Lei no sentido material, pode o orçamento revigorar leis tributárias **em via de desaparecerem**, desde que o legislador, perscrutando altos interêsses nacionais, decida que a receita, por um **quantum** necessário, exige o sacrifício do contribuinte, sacrifício sem o qual o Estado não preencheria seus fins. Não se amarraria a Administração ao pelourinho da inatividade, que ela é ativa por essência, gerando uma desordem nacional incompatível com o instinto de vida da Nação. Fenômeno de vitalidade, que a anarquia, essencialmente individualista, nunca poderia estancar por invocar um individualismo jurídico discricionário e hoje marchando para a perempção senão perempto, pelo menos quando se opõe ao interêsse coletivo. Como resumia o eminente Amaro Cavalcânti, o Estado precisa de **serviços e meios econômicos** para manter a própria subsistên-

---

para os atos administrativos. Nem importa o cunho de unilateralidade pertinente à maioria dêstes, pois a unilateralidade, aquí, como observa Recaredo F. Velasco, não significa que o ato administrativo (de efeito jurídico) independa da existência de dois sujeitos (essencial à manifestação de efeitos jurídicos), mas que sòmente uma parte (a Administração Pública) o pode emitir. Desde que o ato crie direito subjetivo para alguém, não decorre do caráter unilateral qualquer possibilidade particular de revogamento. Aquí, não importa invocar-se a existência dum interêsse público à revogação. Tal interêsse será apenas aparente, pois o real interêsse público estará na preservação da situação juridica individual, nascida à sombra do direito" ("Revogação e anulamento do ato administrativo", nesta revista, vol. 3, p. 4).

No mesmo sentido Rubens Gomes de Sousa, *in* "A coisa julgada no direito tributário", "Revista Forense", vol. CVIII, p. 240; Francisco Campos, em parecer contido na coletânea editada pela "Revista Forense" sob o título "Direito Administrativo", p. 59; A. Gonçalves de Oliveira, em pareceres publicados em "Arquivos do Ministério da Justiça", vol. 20, p. 134, e nesta revista, vol. I, fasc. II, p. 688; Alcino de Paula Salazar,

cia e preencher os múltiplos fins (exigência, dir-se-ia melhor) desta, tanto quanto os indivíduos particulares. Consegue-o pela fixação, entre outras, das rendas tributárias, hoje em grande cópia fornecidas pelo impôsto de rendas, ligado àquela "política social moderna", que poderá ser ajudada pela "legislação tributária" de que em obra recente, e de grande valor, nos fala o eminente Erimá Carneiro (**A Nova Lei do Impôsto de Renda**, ed. 1948, p. 11).

O obstáculo formalista para realizar-se tal política no caso concretizado era, alegadamente, a impotência duma lei orçamentária para fazer como aconteceu na n.º 3 em estudo. Mas, se demonstradamente era falsa ou inoperante a causa alegada para a impossibilidade cessou o efeito impugnatório de fundo, donde a validade da recondução do tributo pela dita lei. Consequentemente, e dentro dêsse entendimento, é firme a assertiva ditada pelo zêlo do provecto Sub-Procurador Geral da República, Dr. Alceu Barbedo, **in verbis** : "a lei n.º 3 não se limitou a prever ou autorizar a cobrança, pois, em verdade, no comentário da legislação em que se basearam as suas previsões, houve referência expressa aos citados decretos-leis ns. 5.844 e 8.430", donde, "sem qualquer esfôrço", continua aquêle douto jurista, "conclusão em prol da in-

---

em comentário nesta revista, vol. I, fasc. I, p. 174, e diversas decisões judiciais, tais como as proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na apelação n.º 7.704 (nesta revista, vol. I, fasc. I, p. 174), pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos embargos n.º 1.636 (mesma revista, vol. e fasc., p. 187), e pelo próprio Tribunal Federal de Recursos, no agravo de petição n.º 2, cuja ementa diz : "As decisões administrativas não constituem coisa julgada. A irrevogabilidade dos atos administrativos se apóia em outros fundamentos, entre os quais está o respeito a situações jurídicas individuais oriundas do ato. Fora dêsses casos, à autoridade administrativa é lícito modificar e até mesmo revogar os seus próprios atos". (Diário da Justiça de 11-VI-1948, apenso, p. 1.625).

Assim, é claro que o segundo lançamento por via do qual o fisco pretendeu cobrar os adicionais, quando já procedera anteriormente a outro, para o mesmo exercício, não poderia vingar porque se fundava em mudança de critério jurídico — a exigibilidade dos mesmos no exercício de 1947 — e não na de elementos de fato.

tenção de revigorar o diploma, mesmo porque doutra forma não se explicaria a referência (parecer, fôlhas 112)".

Creio mesmo que a lei n.º 81, de 1947 — eis o outro setor em que se coloca o debate —, pouco ou nada tem a fazer na hipótese focalizada nos autos. É como me parece. Com ou sem ela atingiríamos a conclusão a que chegamos, desde que situado o problema em têrmos mais característicos, como o fizemos. Aquela lei, pouco classificável no rol da ciência do direito, se apresentou tão apenas como mera ratificação de ânimo de servir a uma causa justa, a um inconcusso interêsse nacional em via de decesso merecido. Puro ato legislativo de conteúdo material só aparente porque, sabe-se bem, destinado a resolver, a afastar ou a eliminar **dúvidas de funcionários executores de lei orçamentária** quando aquêle não era meio apropriável para tanto. Lei pouco técnica e até perturbadora, que só ostenta como os agentes superiores do poder pela expressão de seus representantes ligados a proposta do orçamento e também do Parlamento quantitativo descuidaram de detalhes que poderiam aparecer certos e sem necessidades de apelos ao excepcional, nem a litígios como os que de agora se cogita. Lei que mais parece obediente a um programa de êrro propositado, **data venia, para**

---

5. Por tantos motivos e fundamentadas razões, não podemos reformar nossa convicção e ter por bem decidida a controvérsia pelo Tribunal Federal de Recursos.

Verifica-se — já o dissemos — que todos os defensores da legalidade dos "adicionais" procuram construí-la sôbre argumentos entre si discrepantes. Mas nenhum dos caminhos leva a essa Roma.

Recentemente o Dr. João José de Queiroz, magistrado que se afirma dia a dia mais e mais, teve ensejo de manifestar-se sôbre a hipótese (sentença publicada neste mesmo volume, adiante), concluindo pela licitude da cobrança do tributo, através de argumentação original.

A demonstração do digno magistrado é a seguinte : segundo o sistema inovado pela Constituição de 1946, passou a ser função do Orçamento dar vigência às leis tributárias, por via da previsão ânua, da arrecadação dos impostos. Quando a Carta passou a vigorar, em 18 de setembro de 1946, ainda estavam em fôrça os "adicionais", porquanto os arts. 26, § 3.º, e 44 e parágrafo único do decreto-lei n.º 5.844, com a alteração introduzida pelo decreto-lei n.º 8.430, de 24-XII-1945, haviam-lhes estabelecido a subsistência até o exercício de 1946, inclusive.

desencadear a tempestade que estava em preparo : ter-se-ia sua alegação de inconstitucionalidade no futuro, como a da própria n.º 3, insanável pela questionada 81; ter-se-ia, quando em elaboração a de n.º 3, a vantagem de manter o difícil sem a desvantagem, de logo, de procurar-se tributo sucedâneo do que saísse. Pouco importariam, depois, apelos e outros meios excepcionais para tapar o desfalque nas rendas públicas, talvez empréstimos onerosos, talvez emissões que só aumentariam a inflação com que lutariam o Govêrno e o povo.

Mas não é só.

No fundo, o § 1.º do art. 73 da Constituição proibindo que o orçamento contenha dispositivo estranho à previsão da receita (não é caso dos autos, repito, no qual a revigoração é pertinente à receita) é apenas freio para que não ressuscitem as caudas orçamentárias à antiga, a que se elaborem orçamentos **"rabilongos"**, como os chamava Rui em 1900, isto é, "contendo disposições alheias a sua especialidade (tornei a ler a advertência em J. X. Carvalho de Mendonça, **Trat.**, vol. 1.º, p. 62, 1a. ed.)". É, pois, disposição que não deixando de ser garantia **mediata** ao contribuinte é antes uma garantia **imediata** formulada no interêsse público. Acontecia até que o prematurismo errado a maior

---

Ora, segundo a versão de S. Excia., desde que se tornou privativo da lei de meios dar exigibilidade aos impostos, em cada ano, pela respectiva previsão, efeito da Lei Maior sôbre os dispositivos citados, dos decretos-leis ns. 5.844 e 8.430, teria sido o de suprimir dos respectivos textos as limitações à vigência dos "adicionais", subsistindo os mesmos como disposições permanentes, que passariam a ser, da lei orgânica do impôsto de renda. Tendo, pois, sido prevista a arrecadação do tributo pela lei de meios, para 1947, estariam preenchidos os dois requisitos constitucionais : lei tributária e autorização orçamentária. Nesse raciocínio vai implícita uma grave confusão, entre anualidade da cobrança, que é peculiar ao nosso atual sistema, e anualidade da lei tributária, que entre nós não ocorre. A lei tributária sem prazo de existência prefixado não caduca, não desaparece, com a falta de previsão orçamentária da cobrança do encargo em um exercício dado; como também aquela lei com vigência estabelecida não ressurge após seu têrmo, apenas pelo fato da autorização da cobrança em orçamento.

Dir-se-ia que uma vez tendo a Constituição de 1946 feito depender a arrecadação dos tributos em cada exercício, da previsão pela lei de meios, inútil ter-se-ia feito estabelecer leis fis-

das vêzes era para servir a indivíduos, exatamente os que mais resistem na invocação de garantias contra êles instituídas no começo. A história da luta a respeito é velha e longa, e sabida, não precisando ser recapitulada. E é mesmo generalizada por tôda a parte, tanto se expandem vícios e êrros inveterados: os inglêses dão combate aos **tacks,** os americanos do norte aos **riders,** os alemães aos **bopachung.** Vê-se, pois, que a disposição, encarada sob prisma finalístico (interpretação teleológica, autorizada), serve ao fisco e nunca ao contribuinte, porquanto, na espécie, não se debate orçamento rabilongo senão falta de autoridade de lei orçamentária para o fim particular nela visado, o que improcede em espécie.

Deter-nos-íamos ainda assinalando que se o tributo questionado surgiu também por motivo de guerra, o que está discutido, nem sempre é preciso que a guerra militar lavre, ceifando vidas e obstruindo interêsses legítimos, para que se justifique a taxação. Uma vista dolhos à expressão literal do texto mostraria que a Lei Máxima fala em **motivo de guerra,** cujos efeitos podem perdurar e perduram em essência legitimando o tributo. Já aconteceu isso, mesmo no caso de que se trata nos autos, quando apareceu o próprio decreto-lei n.º 8.430, de

---

cais com prazo determinado. Isso não é exato. Não há incompatibilidade alguma entre o regime que exige autorização ânua para a cobrança, e a prefixação de vigência para as leis de impôsto. O legislador pode muito bem, atendendo a circunstâncias de oportunidade, criar tributo para viger em certo número de exercícios, muito embora não ignore que, em qualquer dêles será mister ainda a autorização orçamentária. Com tal êle se assegurará desde logo, que decorrido o período para o qual fez vigente a lei tributária, ainda que se apure a autorização pelo orçamento, o impôsto não será exigível.

Ademais, ao tempo em que se originou a lei tributária, não existia em texto constitucional o duplo requisito, e lei que fixara têrmo de vigência para o impôsto, mesmo que a situação superveniente a houvesse tornado desajustada dos quadros recém-estabelecidos, não seria inconciliável com a Constituição, devendo a ela subsistir.

De nenhum modo é admissível inferir, como fez o ilustre juiz, que a Carta de 1946 operou o milagre de converter em disposição permanente, sem vigência prefixada, aquela que a lei estabelecia como válida para período certo. Não se pode falar em revigoração de diploma legal, por essa forma. Nem proce-

1945, **após cessado o estado jurídico de guerra,** sem reclamação de contribuintes, então compreensivos. Mas não quero insistir nisso, encontre embora autoridade pessoal para fazê-lo, tal o modo porque, em trabalho desenterrado, encarei em 1946 o que é a guerra e o que são processos de guerra, **cujos efeitos perduram para além do conflito armado** (Conferência no Inst. dos Advogados do Brasil, **Rev. Forense,** fasc. de janeiro de 1947, pp. 30 e segs.). N ão estou, entretanto, para entrar por subvias quando encontro, na via larga do direito, como explicar a permanência do tributo. Só não é aconselhável que se transforme em regra o excepcional acontecido na lei orçamentária n.° 3, o que só serviria para levar vento aos moinhos de tempestades francamente afastáveis : os individualistas jurídicos se lançariam sempre à controvérsia. Mais cuidado na política orçamentária e sobretudo em sua elaboração nunca é demais, nem subestimável.

Cada um dos aspectos sob os quais aflorei o problema decisório se prestaria a mais largos comentários. Não posso conduzi-los neste voto restrito ao mais imediatamente objetivo.

Mas creio que fundamentei o bastante o meu modo de ver, justificando meu voto cujo tipo de ementa é o que já produzi no começo.

Em consequência de tudo, e **data venia** das respeitáveis doutrinas em contrário, sérias mas não adotáveis em concreto, deploro afastar-me de doutíssimos colegas a quem tanto prezo e admiro, sem embargo do brilho que êles e provectos advogados trouxeram para o debate.

Dou provimento ao recurso e, assim, nego a segurança impetrada.

---

de a afirmativa de que atualmente é encargo do orçamento dar vigência às leis tributárias. Estas continuam reguladas pelas regras tradicionais, pertinentes à eficácia das leis no tempo. Apenas os impostos não autorizados anualmente deixam de ser exigíveis, sem que com isso as leis orgânicas dos mesmos pereçam. Ao contrário, continuam em pleno vigor, disciplinando relações jurídicas a elas correspondentes, e não carecem de efetividade suas normas regulamentares e punitivas. Recìprocamente se se tratava de dispositivo de duração determinada, o simples decurso desta acarretará seu perecimento, de nenhuma eficácia resultando o haver sido prevista a arrecadação para exercício subsequente ao respectivo têrmo.

GILBERTO DE ULHOA CANTO
Advogado no Distrito Federal

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Armando Prado — É a do não cabimento do mandado de segurança, em face do disposto no art. 320, IV, do Código de Processo Civil.

A hipótese vertente não depende da questão ampla de saber se o disposto no art. 141, § 24, da Constituição vigente revogou o estatuído no art. 320, IV, do Código de Processo Civil, elaborado na vigência da Carta de 1937.

Vigorando a Constituição de 1934, a lei n.º 191, de 16 de janeiro de 1936, estabeleceu em seu art. 4.º várias restrições ao uso do mandado de segurança. Não incluiu, porém, a que depois apareceu no art. 320, IV, do Código do Processo Civil (decreto-lei n.º 1.608, de 18 de setembro de 1939). Aquelas restrições, o egrégio Supremo Tribunal Federal as admitiu; assim também sempre considerou a idoneidade do mandado de segurança para evitar a cobrança de impostos não devidos, como se verifica, entre outros julgamentos, pelos dos mandados de segurança 316 e 338, cujos acórdãos, proferidos, respectivamente, em 30 de dezembro de 1936 e 26 de junho de 1937, foram publicados pelo "Jornal do Comércio", de 17 e de 26 de junho dêste último ano.

Omitido pela Carta de 1937, o mandado de segurança passou a ser medida processual, até que a Constituição de 1946 o elevou, de novo, ao realçado nível de garantia individual, dotando-o de uma amplitude que, a meu ver, não tolera os freios criados pelo Código de Processo Civil e muito menos aquêle que êsse diploma adjetivo, para fortalecer sempre mais a supremacia do Fisco, acrescentou aos prescritos na lei 191, de 1936.

Rejeito a preliminar.

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos — Rejeito também a preliminar.

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Macedo Ludolf — Neste Colégio Judiciário, por mais de uma vez já se admitiu, se me não engano, o conhecimento de assunto de natureza fiscal objetivado em pedido de mandado de segurança. Para isso, considerou-se insubsistente, hoje, a restrição contida no art. 320, IV, do Código de Processo Civil, por contravir o que vem

preceituado no art. 141, § 24, da Magna Carta de 1946, atendendo à conceituação ampla que se tem dado a êsse dispositivo.

Todo e qualquer direito, não amparado por **habeas-corpus**, deve ter a proteção do **writ** de que se trata, dês que se apresente com os requisitos de liquidez e certeza, isto é, não dependendo o caso de outra indagação senão aquela que, diante do fato comprovado no petitório ajuizado, caiba ser feita sumàriamente, através dos textos legais pertinentes à matéria que se ventila.

Desprezo, pois, a preliminar arguída.

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Sr. Presidente, a respeito do assunto já me tenho manifestado várias vêzes em votos, aqui, proferidos por ocasião de julgamentos anteriores. No mandado de segurança n.º 12, do Distrito Federal, por exemplo, de que fui relator, deixei bem claro o meu ponto de vista. Tratava-se, então, de mandado de segurança contra ato administrativo-fiscal versando matéria de impôsto. Dêle conheci por estar compreendido na hipótese prevista na parte final do inciso IV do art. 320 do Cód. de Proc. Civil. Haviam os requerentes sido condenados, em processo administrativo de revisão, a pagar ao Fisco determinada taxa aduaneira. O recurso que interpuseram para o Ministro da Fazenda lhes havia sido indeferido. Restava-lhes, na hipótese, recurso para o Conselho Superior de Tarifas. Mas, para tal, forçoso seria, na forma da lei depositarem prèviamente as quantias exigidas ou prestarem fiança bancária ou idônea, sob pena de se verem apanhados pelos rigores das prescrições contidas no art. 1.º do decreto-lei n.º 5, de 1937, que prescrevia: "Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem solvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas alfândegas ou mesas de rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer forma, com as repartições públicas do País".

Estava-se diante de um caso em que a lei para compelir ao cumprimento da exigência fiscal empregava um modo de execução a que Mirbach denomina política, criando uma verdadeira inibição à atividade profissional, lícita, do contribuinte.

Daí, ter reputado idôneo o recurso ao **writ**, dêle tendo tomado conhecimento.

Mas, nessa mesma ocasião, não circunscrevi meu exame apenas à matéria então em debate. Fui além: apreciei face à Constituição as disposições constantes do art. 320 do Código de Processo Civil, para

concluir que elas não haviam perdido o seu vigor. Sem embargo dos que pensam em contrário, e cumpre assinalar que de respeito ao assunto, por ocasião do referido julgamento, apenas os eminentes Ministros Macedo Ludolf e Artur Marinho fizeram restrições, não vejo motivos ou razões para modificar o meu convencimento. Não desejo renovar, aqui, todos os argumentos então expendidos, mas apenas invocar alguns, já que, no caso **sub judice**, se debate amplamente a matéria e há mister de fixar o sentido exato e verdadeiro de meu voto.

Em voto proferido então, assim me expressava :

"Há quem sustente que, diante da amplitude da norma contida no art. 141, § 24 da Constituição vigente, as restrições impostas à concessão do mandado de segurança pelo art. 320 do Código de Processo Civil não podem mais prevalecer. Não acompanho êsse entendimento. Acho, ao contrário, que as aludidas restrições continuam de pé, em plena vigência, não só porque não estão em conflito com o mencionado texto constitucional, como porque, por assim dizer, o completam.

O princípio estabelecido na norma constitucional em questão é idêntico ao que se continha na Constituição de 1934, art. 113, n.° 33, que criou o mandado de segurança, entre nós. Não é mais nem menos amplo. Basta cotejar os dois textos para chegar-se a essa certeza.

Ora, na vigência desta última Constituição, o Congresso, regulamentando o instituto por ela criado, votou a lei n.° 191, de 1936, que, logo após, entrou em execução, estabelecendo, no seu art. 4.°, as seguintes restrições à concessão do **writ**, que sempre foram aceitas e acatadas por juristas e Tribunais do País, como acordes com o princípio geral estabelecido na Constituição e conformes à natureza e finalidade do instituto : **a**) quando se tratasse da liberdade de locomoção exclusivamente; **b**) no caso de ato de que coubesse recurso administrativo, com efeito suspensivo, independentemente de caução, fiança ou depósito; **c**) nas questões puramente políticas; **d**) no caso de ato disciplinar.

Logo, o disposto no art. 320 do Cód. de Proc. Civil não pode ser tido como colidente com o que preceitua o art. 141, § 24, da atual Constituição . . ."

O Sr. Ministro Artur Marinho — V. Excia. me permite um aparte ? O art. 4.° da lei n.° 191 — é exato. Mas não consta a restrição do n.° II do art. 320 do Código de Processo. Êste foi explicitamente excluído da lei n.° 191. Desculpe-me interromper V. Excia.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — V. Excia. não me interrompe. V. Excia. sempre ilustra o meu voto quando me honra com seus apartes.

". . . de vez que outra coisa não é que a reprodução quase fiel do art. 4.° da falada lei n.° 191. A alteração existente consiste na substituição do inciso III, daquela lei, referente às questões puramente políticas, por outro, que tomou o número IV . . ."

— é justamente o aparte de V. Excia.

". . . e já foi por nós transcrito no comêço dêste voto".

Reporto-me a um voto anterior, em que eu assim me manifestara :

"O conteúdo dêste último inciso em nada modificou o entendimento já assente em nossa jurisprudência sôbre o emprêgo e cabimento do mandado de segurança em matéria fiscal. O princípio nele esposado é o de, em **regra**, não permitir-se o **writ** para os casos de impostos e taxas, admitindo-o, como exceção, sòmente naquelas hipóteses em que a lei fiscal, para assegurar a cobrança houver estabelecido medidas restritivas da atividade profissional do contribuinte.

A norma é lógica e consequente com a índole e finalidade do instituto, criado, como sabemos, para preencher uma grave lacuna de nossa legislação processual e, ao mesmo tempo, evitar os inconvenientes da brilhante, mas por vêzes perturbadora doutrina de Pedro Lessa a respeito da extensão e emprêgo do **habeas-corpus**. Com efeito, o impôsto e a taxa, assentando na lei, têm, a seu favor, a presunção de constitucionalidade e de legalidade. Se o lançamento houver sido ilegal ou inconstitucional, tem o contribuinte, na ação executiva que lhe fôr movida, a oportunidade e os meios próprios para defender-se, sem lesão irreparável de direitos.

O mesmo, porém, não acontece quando a lei, ou a administração, para assegurar a cobrança da taxa ou do impôsto, recorre a meios coercitivos da atividade profissional do contribuinte, ora lhe cassando ou ameaçando cassar a carta patente, ora lhe proibindo despachar nas alfândegas suas mercadorias, adquirir estampilhas de impôsto de consumo, de vendas mercantis, transigir com repartições públicas, etc. Nesses casos excepcionais, o recurso ao **writ** é considerado idôneo, não pròpriamente como instrumento de oposição à cobrança mas como remédio protetor da liberdade profissional coartada ou ameaçada".

No caso, S. Excia. o eminente Sr. Ministro Relator levantou a preliminar em tese, à feição de uma indicação, porque conclui por propor o cancelamento da restrição.

O meu voto em tese é o que ora acabo de enunciar. Acontece, no entanto, que, na espécie, há modificação, porque na espécie se trata de matéria fiscal, em que o recurso depende de caução ou depósito.

O Sr. Ministro Artur Marinho — V. Excia. me permite um aparte ? Essa é a hipótese da enumeração IV do art. 320. É outra preliminar. O que está em debate é a enumeração II. Eu compreendo perfeitamente o engano da oportunidade . . .

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Mas não há inoportunidade nenhuma, porque, dentro do enunciado e das considerações do seu voto, V. Excia. abrangeu todos os incisos da Constituição. E de respeito ao inciso II...

O Sr. Ministro Artur Marinho — É o primeiro que está autorizado pela Constituição.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — ... já tenho voto proferido neste Tribunal, no mesmo sentido, e em que assim me pronuncio: "O art. 320, inciso II, do Código de Processo Civil, proíbe o mandado de segurança quando se tratar de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo".

É a hipótese de V. Excia.?

O Sr. Ministro Artur Marinho — Essa é matéria da outra preliminar. A matéria da preliminar é a constante do item IV do art. 320 citado — se cabe ou não o mandado quando se tratar de impostos ou taxas, não a questão de recurso com efeito suspensivo.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Mas é o que observei, justamente.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Peço desculpas pela interrupção.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — V. Excia. não me interrompeu, mas parece que não tive a honra de ser entendido por V. Excia. ou estou completamente equivocado. No voto que acabei de proferir, abordei a questão do cabimento ou não do mandado de segurança em matéria de impostos. Foi justamente a matéria a que me referi. E como V. Excia. se referiu apenas em tese ao cabimento ou não — concedendo V. Excia. cabimento e eu o negando, em tese —, e como concluiram, V. Excia. e os demais colegas, por conhecer do recurso, e como tenha eu essa inteligência do inciso diametralmente oposta à de V. Excia. — digo-o com grande pena, pelos dotes de inteligência, de cultura e de acêrto que sempre verifico em V. Excia. — como V. Excia. tenha pensamento diverso do meu e conhece do recurso, quero mostrar como, em tese, só concedendo mandado de segurança contra atos atinentes a matéria de impostos, quando, para recursar, a parte é obrigada a fiança ou caução, na hipótese, diversa a situação, posso entender dessa maneira e conhecer do recurso em espécie.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Essa é matéria do art. 320, enumeração II, que é objeto de outra preliminar. Mas como V. Excia. está falando em têrmos amplos...

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Então não quero entrar no encaminhamento natural que deve imprimir aos debates V. Excia., na qualidade de Relator, e digo que, em tese, não conheço do mandado de segurança em matéria fiscal senão na hipótese estabelecida no Código de Processo Civil, art. 320, inciso IV.

O Sr. Ministro Presidente Afrânio Antônio da Costa — V. Excia. não conhece do mandado?

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Há engano de V. Excia. Não estou conhecendo ou negando o conhecimento do mandado. É justamente essa a situação que é preciso distinguir. S. Excia. o Sr. Ministro Relator pôs em debate uma tese de ordem geral.

O Sr. Ministro Presidente Afrânio Antônio da Costa — O Tribunal resolve em concreto.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Mas quando ia iniciar meu voto em espécie, S. Excia. o Sr. Ministro Relator me advertiu . . .

O Sr. Ministro Artur Marinho — Não adverti — colaborei.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — ... de que a matéria a abordar seria o conteúdo de outra preliminar levantada por S. Excia. Na espécie, a questão é de conhecer ou não. Se eu negar o recurso, a preliminar será julgada e contra o voto do Ministro Sampaio Costa, que não tomou conhecimento do recurso. Não é precisamente essa a situação, se assim terminar pela colheita de votos. Se V. Excia. põe a debate ou a votos o pronunciamento de cada Ministro a respeito do cabimento em espécie do recurso, aí eu entrarei com algumas considerações sôbre a segunda preliminar que irá ser levantada pelo Sr. Ministro Relator, para definir o meu voto.

O Sr. Ministro Presidente Afrânio Antônio da Costa — Sr. Ministro Sampaio Costa, eu estou observando que essa preliminar diz respeito ao mérito, ao fundo da causa. Não diz respeito ao recurso pròpriamente. Não é questão de conhecer ou não do recurso. A preliminar envolve o mérito.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — A preliminar não envolve o mérito. V. Excia. pergunta se eu tomo conhecimento do recurso em virtude de o mesmo recurso tratar de questão fiscal. Aliás, esta é a tese posta.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Preliminar posta pela impetrada.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — O que eu não quero, Sr. Presidente, é anteceder o meu voto à ordem natural.

O Sr. Ministro Presidente Afrânio Antônio da Costa — V. Excia. aceita ou rejeita a preliminar ?

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Se V. Excia. impõe, terei de dar o meu voto no sentido de que, em tese, só tomo conhecimento de mandado de segurança, em matéria fiscal, quando, para recorrer, o contribuinte tenha sua atividade profissional ameaçada por medida de ordem política, isto é, para compelir o contribuinte a pagar mediante depósito, sob pena de inibição de sua atividade profissional. De forma que dentro dêstes têrmos, tomo conhecimento do mandado, mas me parece que o Sr. Ministro Relator vai levantar outra preliminar que, eu sei, se relaciona intimamente com esta.

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos — Sr. Presidente, desprezo a preliminar só com fundamento na lei ordinária: o Código de Processo Civil e o decreto-lei n.º 5.048, de 22-12-47. O Código afirma

que não se dará mandado de segurança quando se tratar de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providência restritiva da atividade profissional do contribuinte (art. 320, inciso IV); e o decreto-lei n.º 5.048 estabelece restrições ao exercício da profissão para aquêles que não pagarem os seus impostos, inclusive o impôsto de renda. Não sei, portanto, com que bom fundamento se poderia sustentar a preliminar do não cabimento do mandado de segurança. Não precisaria ir ao direito constitucional para desprezá-la.

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Dá licença? Foi justamente pela enunciação do voto do sr. Ministro Cunha Vasconcelos que eu pretendi de, na enunciação primitiva do meu voto, dar conhecimento do meu pensamento em relação ao recurso, no que fui de uma certa maneira obstado pelo Sr. Ministro Artur Marinho, porque justamente eu chegaria, no curso do voto, ao conhecimento do recurso. Na espécie trata-se de matéria fiscal cujo recurso só poderia ser veiculado após depósito, o que redundaria naquela restrição da atividade profissional do recorrente. E porque, no caso, fôsse ventilada apenas a questão da reclamação a que teria direito o requerente, com efeito suspensivo, eu não reputaria essa reclamação em têrmos capazes de excluir o cabimento do mandado de segurança, porque, evidentemente, a reclamação de que se trata não é um recurso, na sua expressão contenciosa administrativa, recurso de hierarquia, para conhecimento de ato.

Nessas condições, existindo obrigação de depósito prévio e, por conseguinte, ameaça à atividade profissional, eu tomaria, como tomo conhecimento do recurso, ressalvando, porém, o ponto de vista que respeita a obrigatoriedade do art. 320, do Código de Processo Civil, ponto de vista êsse focalizado pelo Sr. Ministro Relator e debatido por êle de uma maneira puramente doutrinária, sem que S. Excia. exigisse a sua aplicação imediata ao caso em espécie. Daí eu ter restringido o meu voto àquela preliminar que foi suscitada à feição de uma indicação. São essas as considerações que tinha a fazer para elucidar o meu voto a respeito da matéria.

VOTO

1.ª Preliminar

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila — Desprezo a preliminar.

VOTO

1.ª, 2.ª e 3.ª Preliminares

O Sr. Ministro Djalma da Cunha Melo — Três preliminares suscita a Fazenda Nacional.

A primeira e a segunda se apóiam no Código de Processo Civil, art. 320, parte geral e ns. II e IV.

A terceira, por cuja prevalência tanto se empenha o eminente e atilado sub-procurador geral Dr. Alceu Otacílio Barbedo, consiste na arguição de que não se pode discutir inconstitucionalidade de lei em processo de rito sumaríssimo como êste.

Quanto à primeira: — da notificação feita ao contribuinte, para recolher o impôsto, sabe-se que não cabe recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução.

No que se relaciona com a segunda: — a lei estabelece providências restritivas da liberdade profissional do contribuinte, para assegurar a cobrança.

Com referência à terceira, a mais digna de aprêço, até pelo ardor com que a defende o ilustre Dr. Barbedo, pondero o seguinte:

O contrôle judiciário da constitucionalidade das leis e dos atos de Govêrno há que ser exercido sem delongas danosas.

Em 20 de novembro de 1942, ou seja, meses depois de nomeado juiz da Suprema Côrte de Justiça dos Estados Unidos, discursando em Washington, na Associação Interamericana de Advogados, Robert Jackson frisava, com melancolia, que por defeito de sistema, seu Tribunal viera a declarar inconstitucionais algumas leis depois de terem estado as mesmas em vigor vários anos.

Um comentador da Constituição Brasileira de 1946, o Sr. Pontes de Miranda, escreveu há pouco que: "No mandado de segurança, é contra os princípios e contra o texto constitucional dizer-se que não pode ser apreciada a inconstitucionalidade de lei ou ato do poder público. Tôda questão de inconstitucionalidade é questão de direito e as questões só de direito não fazem incerto e contestável o direito que se examina. Tôda incerteza a respeito será subjetiva, — dos juízes; e a deficiência momentânea dêles não pode ofender a natureza jurídica das situações".

O Supremo Tribunal entende que em mandado de segurança se pode impugnar a constitucionalidade de uma lei.

Nem outra tem sido, aqui, nossa orientação.

Rejeito as preliminares.

VOTO

2.ª Preliminar

O Sr. Ministro Armando Prado — Acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

VOTO

2.ª Preliminar

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos — Sr. Presidente, desprezo a preliminar mesmo porque o Tribunal ainda que com a sua ju-

risprudência incipiente já tem decidido a matéria resolvendo que a ausência de recurso administrativo não deve servir de obstáculo ao conhecimento do mandado de segurança diante do texto constitucional.

VOTO

2.ª Preliminar

O Sr. Ministro Macedo Ludolf — Em tôrno do ponto ora debatido, o meu pensamento já é conhecido. Ainda há pouco, no julgamento do mandado de segurança n.º 69, procurei acentuar que a lei 191, transplantada para o Código de Processo Civil, surgira como providência necessária à regulamentação do direito a ser protegido por via do instituto em questão.

Dentro dêsse entendimento, declarei e torno a declarar que, a meu ver, não pode ter a eiva de inconstitucional o inciso II, do art. 320, do predito Código, eis que êsse dispositivo, como se acha redigido não veio limitar o âmbito daquele direito e apenas regular a maneira de exercitá-lo, por meio do mandado de segurança.

Realmente. Segundo o referido inciso, o uso do remédio excepcional em aprêço não se legitima se o ato incriminado pode ser sustado em seus efeitos, por fôrça do recurso suspensivo, na esfera governamental, independentemente de caução.

O que daí resulta, em nada colide com o preceito constitucional, cuja finalidade consiste em amparar uma situação jurídica que se afirme como líquida e certa, mas é preciso que, no sentido legal, haja chegado a oportunidade de se fazer valer, a respeito, a ação do Poder judicante. E é evidente que se impõe a observância da norma apontada, em virtude da qual o ingresso em Juízo se dará, apenas, depois de esgotadas regularmente as vias administrativas, tendo-se, para isso em consideração o argumento de que a natureza especial da medida de caráter drástico e violento assim o exige.

É um remédio heróico, não padece dúvida, a ser aplicado parcimoniosamente, ou seja quando se positive a necessidade indeclinável da ação da justiça, a fim de restaurar o direito violado, ou evitar a realização do mal, cuja ameaça se formalize fundadamente.

Estou, com estas notas escritas, repetindo o que tive ocasião de expor ao Tribunal no julgamento do aludido mandado de segurança n. 69.

No caso concreto, como bem ressaltou o nobre Ministro Relator, segundo o Regulamento do Impôsto de Renda, teria o impetrante direito de reclamação ao Delegado Regional. Isto está perfeitamente previsto no dito regulamento, arts. 155 e 156. Mas esta reclamação não tem, a meu ver, a feição de recurso administrativo, porque pode ser usada visando sòmente sanar erros ou omissões, referentes aos lançamentos da revisão do impôsto.

Recurso administrativo, admissível no caso, seria aquêle que, efetivamente, pretendesse abordar a matéria de fundo, visando modificar por êsse aspecto o ato administrativo. Mas, em referência, a lei absolutamente não estabelece tal recurso administrativo com efeito suspensivo independentemente de caução ou fiança.

De forma que, estando provada a cobrança do tributo, contra o qual se insurge o impetrante, o único remédio que êste tinha para fazer valer o seu direito era mesmo o mandado de segurança.

Assim sendo, não obstante as considerações que havia feito no caso anterior, entendo que deve ser desprezada a preliminar, dada a feição especial a que acabo de aludir.

VOTO

2.ª Preliminar

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos — Desprezo a preliminar por não ter, a meu ver, qualquer adequação ao caso do lançamento do impôsto de renda o disposto na alínea 2a. do art. 320, do Código de Processo Civil, que assim está redigido: "Não se dará mandado de segurança, quando se tratar de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo independentemente de caução".

Certamente, o Dr. Procurador vislumbrou a possibilidade de fazer vingar a preliminar no art. 155 do Regulamento, que permite à parte fazer uma reclamação quanto a êrro existente no lançamento. A própria lei distingue "reclamação" e "recurso". O recurso permite reexame do ato por autoridade superior. No caso da reclamação, nada disto se dá.

VOTO

2.ª Preliminar

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila — No caso concreto não restava à parte qualquer recurso com efeito suspensivo, independente de caução ou depósito. O que estava aberto à parte, era o pedido de reclamação para a própria autoridade — o delegado regional do impôsto de renda. Mas esta reclamação não pode ser conceituada como recurso para efeito do disposto no inciso II, do art. 320, do Código de Processo Civil. Portanto, a parte, dirigindo a êste Tribunal o presente mandado de segurança não o fêz absolutamente com inobservância do dispositivo de lei referido, razão por que rejeito também a preliminar.

VOTO

3.ª Preliminar

O Sr. Ministro Armando Prado — De acôrdo com o sr. Ministro Relator.

VOTO

3.ª Preliminar

O Sr. Ministro Abner de Vasconcelos — De acôrdo com o Sr. Ministro Relator.

VOTO

3.ª Preliminar

O Sr. Ministro Macedo Ludolf — De acôrdo com o voto do Sr. Ministro Relator.

VOTO

3.ª Preliminar

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos — Sr. Presidente, como juiz de primeira instância tive ocasião de julgar inúmeras questões constitucionais, ou em tôrno de matéria constitucional. O juiz da primeira instância é a própria Justiça. Não sei, assim, a que vem a preliminar.

VOTO

3.ª Preliminar

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila — De acôrdo com o voto do Sr. Ministro Relator.

VOTO

Mérito (Vencido)

O Sr. Ministro Armando Prado — Em matéria de impôsto, a Constituição Federal exige duas condições que, no contexto do seu art. 141, parágrafo 34, aparecem na seguinte ordem :

1.° Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça;

2.° Nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra.

A Constituição enuncia, assim, com meridiana clareza, a precedência da lei tributária sôbre a orçamentária. Não era necessário declarar, expressamente, que aquela lei seria prévia.

Bastaria a letra em que se traduz o texto constitucional, para desvanecer quaisquer dúvidas a respeito. Mas, corroborando-a, aparecem os debates que, sôbre o assunto se travaram na Assembléia Constituinte e vêm reproduzidos na meritória obra do ilustre Desembargador José Duarte — **A Constituição Brasileira de 1946**, vol. III, pp. 77 e segs.

Explicando o espírito da disposição, Aliomar Baleeiro disse que era tranquilo que o impôsto se criara na lei e que o debate se cifrava em

saber se, além da necessidade da lei, o impôsto, para ser cobrado, em cada exercício, reclamava autorização no orçamento. A Constituição é democrática, exclamou o ilustre Constituinte; "mas se é democrática, temos de invocar o princípio que informa a democracia, no sentido contemporâneo. A democracia, que herdamos nasceu . . . do interêsse material que tinham certos povos, as classes dominantes dêsses povos, de não permitir que o rei metesse a mão no bôlso dessa classe, sem prévia autorização dos seus representantes, o que traduziam na fórmula — não há tributação sem representação. — Reporto-me ao conteúdo jurídico do orçamento que na opinião hoje mais aceita não é uma lei ou melhor, só é lei no sentido formal não no sentido material. Não pode criar impôsto, desde que não é lei no sentido material . . . O que se quer é que, cada ano, todos os impostos existentes em virtude de lei sejam revistos pelos representantes da Nação que, se confiam no Poder Executivo, renovarão a autorização para que, no exercício imediato, esses tributos sejam cobrados".

O ilustre constituinte Nereu Ramos, encaminhando a votação, justificou o seu voto nestes têrmos :

"Foi levantada uma questão de ordem pelo Sr. Deputado Mário Masagão. Realmente, a primeira parte do dispositivo está prejudicada, porque, no capítulo da Declaração dos Direitos, votamos o seguinte preceito : — Nenhum tributo poderá ser cobrado senão em virtude de lei que o autorize. O dispositivo do § 1.º se compõe de duas partes. A primeira repete, quase nos mesmos têrmos, o dispositivo aprovado na Declaração de Direitos. A segunda é nova. São dois princípios de que trata o dispositivo : — Nenhum impôsto pode ser cobrado ou exigido, senão em virtude de lei especial. Mas êsse impôsto só deve ser cobrado em determinado exercício, quando o orçamento o inclui como fonte de receita para aquêle exercício. De maneira que não quero deixar — é o meu voto — para a legislação ordinária, o preceito. Quero consignar na Constituição justamente para impedir que, no meio do ano, se crie um impôsto e se mande cobrar imediatamente. Quero, repito, que, incluído o impôsto, o orçamento determine o ano em que deve ser cobrado".

Nada mais simples e mais claro e também nada mais consoante com os princípios do Direito Financeiro, vigorante entre povos policiados.

Não é lícito, portanto, criar impôsto para ser colhido no mesmo exercício. Seria a surprêsa 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 pre-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 co-

brança do encargo, não é suficiente para determinar e legalizar a coleta do tributo. É indispensável a conjugação das duas peças, na ordem em que a Constituição as exige.

De acôrdo com êstes princípios que encontrou no Direito Financeiro de todos os povos cultos, onde os foi beber a Constituição de 46, o legislador baixou o decreto-lei n.° 5.844, de 23 de setembro de 1943, que dispôs sôbre a cobrança e fiscalização do impôsto da renda. No art. 44, parágrafo único, com larga antecipação, mandou que os impostos adicionais, de que aí tratava, fôssem cobrados com o impôsto proporcional e que êsses adicionais vigorassem nos exercícios financeiros de 1944 e 1945. Para o exercício financeiro de 1946, providenciou, com antecipação e clareza, o decreto-lei n.° 8.430, de 24 de dezembro de 1945. Com relação ao exercício de 1947, o mesmo não aconteceu. Não houve ato legislativo revigorando o impôsto adicional sôbre o da renda, de modo que a sua vigência expirou em fins de 1946, com o decreto-lei que o restaurara, o qual, destinando-se à vigência temporária, dispensava modificação ou revogação por intermédio de outra lei (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, art. 2.°). O adicional do impôsto estava extinto.

Esta era a situação, quando se deu o advento da lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946, que orçou a receita e fixou a despesa para 1947.

O Sr. Aloísio de Carvalho, Membro da Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, em parecer vencido pela diferença de um voto e estampado no "Diário do Congresso" de 27 de agôsto de 1947, pág. 5.193, mostrou, mediante singelo cálculo aritmético, que, tanto no concernente ao impôsto de renda relativo às pessoas físicas, como no atinente às pessoas jurídicas, a Lei Orçamentária, ou aludia aos adicionais referentes à proteção à família ou ao impôsto adicional de renda simplesmente e, nunca, aos adicionais criados pela lei de 1944. S. Excia. disse, concluindo, não compreender como, em face de dispositivo assim tão claro, impressionado com o desfalque que representaria para o Tesouro a não cobrança, no exercício, dos adicionais em questão, iriam interpretar a Lei Orçamentária, para mandar colhêr, em 1947, os adicionais do impôsto de renda. A circunstância a que alude não é decisiva. O que é decisivo é o que está nos arts. 73 § 1.° e 141 § 34 da Lei das leis.

Pretendendo corrigir todos os erros palpáveis até então praticados, veio já em 29 de agôsto de 1947 a lei n.° 81, a qual, abandonando a forma frisante e imperativa usada pelos decretos-leis ns. 5.844 e 8.430, que mandavam que os adicionais vigorassem nos exercícios de 1944, 1945, 1946, adotou esta linguagem obscura e ambígua, como que querendo contornar o escôlho da retroatividade: "Os adicionais relativos ao impôsto sôbre a renda de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, mencionados na lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946, que orçou a receita e fixou a despesa para o exercício de 1947, abrangem os cria-

dos pelo decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, nos seus arts. 26, §§ 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único, revigorados para o exercício de 1946 pelo decreto-lei n.º 8.430, de 24 de dezembro de 1945."

Se mandou abranger alguma coisa, é que essa coisa não estava na Lei Orçamentária, tal qual o demonstrava o Sr. Senador Aloísio de Carvalho. E ainda que ali estivesse, nenhuma significação tinha, em face dos textos austeros dos arts. 65, I e II, 73, § 1.º, e 141, § 34, da Constituição. Lei orçamentária não exige nem aumenta impôsto e, fora das duas exceções que a própria Constituição define, não contém, não pode conter, dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. Uma coisa é votar o orçamento e outra, votar os tributos próprios da União (Constituição, art. 65, I e II). As leis tributárias, diz o insigne Pontes de Miranda comentando o texto, são inconfundíveis com os orçamentos.

Que valor tem a lei 81 de 1947 ? Em face dos mandamentos constitucionais, poderia o Congresso legitimar o lançamento de impôsto que não podia ser incluído no orçamento, e isso mediante uma lei posterior à sua promulgação ?

A exigência de uma lei anterior, para que o tributo possa ser incluído no orçamento não há de ser considerada satisfeita mediante manifestação legislativa posterior, seja qual fôr o motivo invocado, salvo as exceções previstas no § 34 do art. 141 da Constituição, inaplicáveis à espécie em exame. A não ser assim, inútil seria tôda a sistemática traçada pelo legislador constituinte, em relação às leis de meios, como condição inerente aos direitos e garantias individuais assegurados aos cidadãos. O Orçamento deixaria de ser uno e anual, violando dois característicos que a Constituição lhe fixou imperativamente. Nem mesmo invocando a disciplina das leis interpretativas poder-se-ia chegar àquele resultado não só porque a lei n.º 81 nada tem de interpretativa como, ainda que o fôsse, não poderia ser aplicada retroativamente. A lei não é interpretativa por simples definição. Para que tenha êsse caráter é necessário que esclareça a obscuridade ou dubiedade de uma lei anterior com a qual, por isso mesmo, faz um corpo só. Quando, porém, a lei posterior visa a suprir omissões ou lacunas da lei anterior, retificando-a, invocando-a ou estendendo-a, não pode ser considerada interpretativa. É lei nova, sujeita quanto à vigência e efeitos ao regime instituído para as leis em geral. No Brasil, uma lei a que o legislador comunicasse fôrça retroativa, a pretexto de ser interpretativa, será manifestamente inconstitucional porque não se trata de lei retroativa por sua natureza, porém, de lei a que o legislador comunica, por obra sua, fôrça retroativa. A lei n.º 81 não é interpretativa. O que ela traduz é o propósito, aliás, francamente declarado nos trabalhos parlamentares relativos à sua elaboração, de forçar a cobrança do impôsto adicional de renda, pela

razão política de ser o mesmo julgado indispensável ao equilíbrio orçamentário do exercício financeiro de 1947. A lei edita, pois, um preceito novo, que não estava, que não podia estar na lei orçamentária interpretada.

Concedemos, para argumentar, que a lei n.º 81 seja interpretativa da lei orçamentária. Há quem entenda que as leis interpretativas retroagem. Ninguém nega, porém, que a lei interpretativa se cinge ao âmbito da lei interpretada. Se a lei interpretada não podia criar ou revigorar tributo, não o pode igualmente a lei interpretativa.

Lamento ter que divergir do brilhante voto enunciado pelo Sr. Ministro Relator. S. Excia. apresentou argumentos baseados na prorrogação do orçamento. Argumentar com prorrogação do orçamento é argumentar com exceções.

Não colhe o argumento, não obstante o brilho e o ardor com que foi exposto. O orçamento prorrogado não é orçamento novo. Tanto é isso certo que, prorrogado, não pode êle conter criação de impôsto novo.

Prorrogam-se com êle, implicitamente, tôdas as leis tributárias que êle colheu para a previsão da receita. Aliás, estas leis tributárias não têm outra finalidade que não seja a de se completarem pela lei orçamentária, dentro do nosso regime constitucional. Uma vez aproveitadas, perdem-se na lei de meios, da qual são apenas uma preliminar indispensável.

A doutrina do eminente Sr. Ministro Relator, que considera a lei orçamentária uma lei material, dando-lhe amplitude completa ou amplitude indefinida, para criação de impostos, perdôe-me S. Excia. que o diga, afigura-se-me doutrina perigosa. Tanto é isto certo que se reputou necessária a lei 81. Tanto é isto certo que o próprio Sr. Ministro Relator acabou por declarar que a sua doutrina, consagradora de amplitude tão grande para a lei orçamentária, como lei material, não deve servir de regra.

O Sr. Ministro Artur Marinho — V. Excia. dá licença para um aparte ? Não dei uma amplitude tão grande. Se não fôsse o calor do momento, teria sido notado que fiz a seguinte afirmativa : no tocante à prorrogação de orçamento mostrei que o orçamento prorrogado é lei **ipso jure**, e que se êle contivesse disposição de lei tributária cuja eficácia se esgotasse com a do orçamento, antes de ser prorrogado, indaguei : qual seria a situação da lei tributária ? Estaria ou não reconhecido o vigor da lei tributária anterior ? Sim. Por fôrça de que disposição ? Pela normativa orçamentária. Foi êsse o alcance do meu argumento.

O Sr. Ministro Armando Prado — V. Excia. talvez figure a hipótese de um orçamento prorrogado com existência de leis tributárias anteriores.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Agora quanto a essa amplitude da lei material, não dei o elastério pretendido. Assinalei que só uma lei material pode ter a virtude de validar normas como as das leis tributárias anteriores.

O Sr. Ministro Armando Prado — A hipótese seria essa, se bem apreendi o pensamento de V. Excia.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Não disse que seria para conter matéria estranha ao orçamento.

O Sr. Ministro Armando Prado — A hipótese seria a de um orçamento prorrogado, com a existência de leis tributárias anteriores, isto é, advindas entre o primeiro orçamento e a sua prorrogação. Mas esta hipótese cai no meu argumento. O orçamento prorrogado poderia, então, criar impostos novos, de acôrdo com essas leis tributárias anteriores.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Mas se as leis tributárias anteriores se esgotassem ?

O Sr. Ministro Armando Prado — Mas se não há leis tributárias entre o orçamento primeiro e o orçamento prorrogado, êste prorrogado não pode abranger lei de espécie alguma, não pode criar impostos. É o mesmo orçamento que se prorroga, quer dizer, leva a prorrogação implícita daquelas tributárias anteriores, dentro da sistemática da nossa Constituição.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Permita-me V. Excia. indagar se possível : que solução daria V. Excia. à hipótese de não ter surgido a lei orçamentária n.° 3 de 1946, quando o orçamento anterior continha a última lei cuja inanidade, ao tempo, se sustentava para o fim do ano de 1946 ? Estaria prorrogada a lei anterior ?

O Sr. Ministro Armando Prado — Isto é evidente. Dar-se-ia a prorrogação com as leis tributárias anteriores. Mas a hipótese deve ser afastada, porque, na realidade, não se deu. Tivemos a lei orçamentária n.° 3, sem lei anterior criando o impôsto. O impôsto estava extinto.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Vou dizer com tôda a lealdade : só formulei esta hipótese para assinalar que juristas, entre os quais o douto e sábio Pontes de Miranda, afirmam, de modo absoluto, não haver possibilidade alguma de revigoração de leis tributárias pela orçamentária. Assinalei um exemplo da Constituição, no caso o art. 74. Nada de afirmativas absolutas. Foi só êsse o meu intuito.

Muito obrigado, perdoe-me V. Excia. a interrupção.

O Sr. Ministro Armando Prado — Agradeço a V. Excia. o aparte esclarecedor, e peço licença para continuar a minha exposição.

Dizia eu que o argumento de S. Excia., a meu ver, não colhia. O orçamento prorrogado não é orçamento novo. Tanto é isso certo que, prorrogado, não se pode nele conter criação de impôsto novo. Prorrogam-se com êle, implicitamente, tôdas as leis tributárias que êle co-

lheu para a previsão da receita. Aliás, estas leis tributárias não têm outra finalidade que não seja a de se completarem pela lei orçamentária, dentro do nosso regime constitucional...

O Sr. Ministro Artur Marinho — Uma lei orçamentária pode completar uma material, sem participar dessa natureza ?

O Sr. Ministro Armando Prado — ... dentro da sistemática da nossa Constituição, que exige lei tributária. Se a lei tributária não fôr seguida de lei orçamentária, não pode ser cobrado o impôsto criado por aquela lei.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Bom, se completa, estou de acôrdo com V. Excia.

O Sr. Ministro Armando Prado — É que a nossa Constituição exige as duas peças : a lei tributária e a lei orçamentária.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Isso é clássico e não nego.

O Sr. Ministro Armando Prado — Ouvi V. Excia. citar brilhantes autores; mas há uma preliminar, há uma premissa a ser esclarecida. Era indispensável demonstrar, em primeiro lugar, que todos êsses ilustres escritores comentavam Constituições, onde houvesse dispositivo idêntico ao da nossa.

O Sr. Ministro Artur Marinho — A francesa antiga era comentada por Duguit. Sabia-se que, no tempo, era preciso que se repetisse a votação de tôdas as leis tributárias, anualmente. De modo que, o problema apresentava aspecto duplo : as leis tinham que ser revigoradas, não só para efeito de se identificarem, mas para sua própria vida normal. No Brasil não é assim. As leis precisam ser lembradas no orçamento para que se executem, e não conheço lei de sentido formal que possa ter bastante vigor para obstruir a execução de uma lei de sentido material. Entre nós, o orçamento tem a fôrça de suspender a execução temporária de lei tributária.

O Sr. Ministro Armando Prado — Afirmar que a lei orçamentária é lei material, e que, por conseguinte, pode criar, aumentar ou suprimir impostos, parece-me doutrina perigosa, absolutamente contrária ao espírito e à letra da nossa Constituição, que exige lei tributária anterior.

O Sr. Ministro Artur Marinho — Suprimir, não sei. Tiraria uma conclusão da afirmativa de V. Excia, a respeito da supressão. V. Excia. disse em seu brilhante voto, em seu voto notável, que o orçamento é mero ato-condição, é mero ato administrativo, etc. . . .

O **Sr. Ministro Armando Prado** — É o que está na nossa Constituição.

O **Sr. Ministro Artur Marinho** — . . . tudo com extrema exatidão. Disse que êles repetiam as leis tributárias para que, nessa catalogação, o legislador aferisse daquilo o que é ou não necessário repetir. Então, poderia suprimir, na doutrina sustentada por V. Excia.

O **Sr. Ministro Armando Prado** — Suprimir, não. A lei orçamentária não pode suprimir. A lei orçamentária não faz mais que colher o resultado das leis tributárias anteriores para a presunção da receita e fixação da despesa.

O **Sr. Ministro Artur Marinho** — Nesse caso, permita-me, V. Excia. se retifica.

O **Sr. Ministro Presidente Afrânio Antônio da Costa** — Peço ao Ministro Artur Marinho a fineza de deixar o Ministro Armando Prado concluir o seu voto.

O **Sr. Ministro Artur Marinho** — Falei com a permissão do Ministro Armando Prado, porque meu voto foi mencionado particularmente.

O **Sr. Ministro Armando Prado** — V. Excia. é o Relator.

O **Sr. Ministro Artur Marinho** — Não queria que meu pensamento fôsse interpretado com engano. Por exemplo: que é perigosa a doutrina de sustentar que o orçamento contenha tôda e qualquer matéria.

O **Sr. Ministro Armando Prado** — Lei material criadora de impôsto.

O **Sr. Ministro Artur Marinho** — É nesse sentido que estou colaborando e elucidando. Mas não repetirei mais considerações dessa natureza, porque não me faltará oportunidade de sustentação autônoma, e não em aparte que me foi dada a honra de proferir.

O **Sr. Ministro Armando Prado** — Líquido e certo é o direito do impetrante de pagar sòmente os impostos que tenham sido criados por lei especial, segundo as normas do art. 141, § 34, da Constituição, segundo a qual nenhum tributo será exigido ou aumentado, sem que o estabeleça uma lei anterior ao cálculo orçamentário. A lei 81 é posterior.

Em face do disposto no mesmo art. 141, § 2.°, da Lei Magna, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

As questões de direito, por mais renhidas que sejam, não tornam incerto e ilíquido o direito. O direito é sempre certo. As interpretações é que variam. Só as questões de fato de apuração intricada são inibitórias do mandado de segurança. Na hipótese, nada disso acontece.

Nego provimento ao recurso e confirmo a sentença que concedeu o mandado de segurança impetrado.

VOTO

Mérito

O **Sr. Ministro Abner de Vasconcelos** — A questão constitucional do impôsto adicional de renda tomou vulto muito maior do que aquêle que a realidade jurídica comportava. Foi, porém, o elevado interêsse

econômico em jôgo, que deu ao caso as proporções de relêvo que veio a ter.

Na determinação do pensamento jurídico que se procura, quer em face da legislação ordinária e do modo de a interpretar, quer em frente da Constituição vigente, — não se deve perder de vista que os adicionais do impôsto de renda provêm de anteriores atos legislativos expedidos em difícil momento da vida política e administrativa do país cujos efeitos se distenderam no futuro.

Prorrogado de forma incompleta em 1946, quando já implantada a ordem constitucional, faltou ao impôsto a lei complementar que o permitisse.

A Constituição de 1891, art. 72, § 30, prescrevia que nenhum impôsto de qualquer natureza podia ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorizasse.

Semelhante orientação foi observada pela de 1934, providência essa omitida pela Constituição de 1937.

A de 1946, art. 141, § 34, reproduziu, sob forma de maior clareza, a disposição de que tributo algum pode ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça. Consulta, sem dúvida, muito mais ao interêsse público que, sòmente em virtude de lei sejam criados os impostos e incluídos no orçamento, pois de outro modo poderia dar margem a surprêsas.

Está assim afastada da esfera da interpretação a hipótese de dizer-se que o impôsto constante ùnicamente do Orçamento está, na realidade, autorizado por lei. Entretanto, o Orçamento, como lei que o é impede também que as autoridades fiscais ampliem os tributos, saindo dos seus devidos limites, com que igualmente se observará o art. 141, § 34, da Constituição vigente. Mas êste é apenas um dos modos do seu espírito de evitar o arbítrio nos tributos fiscais.

Não há dúvida que condiz melhor com os puros moldes do regime constitucional democrático, que a lei prévia discuta e aprove a tributação a ser exigida dos contribuintes o que difere do modo de aprovação do Orçamento.

O projeto de lei orçamentária para 1947 foi confeccionado na forma do art. 87, n.º XVI, da Constituição atual, pelo chefe interino do Poder Executivo de então, e aprovado pelo Legislativo já restituído às suas funções ordinárias. Nesse orçamento, constante da lei n.º 3, de 27 de dezembro de 1946, figuram os adicionais de 2 % sôbre a renda. Verificada posteriormente a ausência de lei que mantivesse o impôsto, tal como há vários anos vinha sendo cobrado, o legislador antes de sua execução, pela lei n.º 81, de 29 de agôsto de 1947, reafirmou a exigibilidade dos adicionais da lei orçamentária com expressa referência às leis especiais ns. 5.844, de 1943, e 8.430, de 1945, que instituiram o referido tributo de emergência.

Pretende-se por ter inobservado os momentos oportunos, quer pela inclusão no Orçamento sem lei prévia quer pela lei posterior que os ratificou, que os adicionais em questão sejam inconstitucionais. Daí, ser líquido e certo, como se alega, o direito de não os pagar. Os dispositivos das leis orçamentárias podem ser aplicáveis em qualquer época do ano sem que importe constrangimento para os contribuintes sobretudo quando não lhes causa suprêsa, em vista de sua exigência nos exercícios anteriores.

Não se pode, contudo, negar no caso a omissão da lei prévia. Entretanto, não posso fulminar de inconstitucional um tributo que vem do passado, porém que, tendo entrado lacunosamente no Orçamento, lei posterior validou a cobrança, ainda por ser feita. Julgo ser impróprio falar-se em lei inoperante, devido à irretroatividade, porque as leis fiscais são de ordem pública e, como tal, operam com fôrça retroativa, como é corrente em direito.

Não se trata pròpriamente de lei retroativa, porque a lei fiscal, no período a que se destine distende-se por sua qualidade intrínseca a todo o ano, abrangendo as três fases do tempo, — passado, presente e futuro.

Assim, dentro do exercício financeiro, nada impede que o tributo tenha aplicação integral.

E quando a tudo isso faltasse motivo de convencimento jurídico, esta outra consideração, que envolve sentido constitucional, concorreria para intensificar a convicção.

É que o mesmo invocado art. 141, § 34, parte final, da Constituição, prevê a hipótese que ressalva a lei de impôsto, ainda quando não incluído nas verbas orçamentárias.

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

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

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

Para êste modo de orientação do espírito o julgador encontra o mais justo apoio na própria norma legal. É a Lei de Intr. do Cód. Civil, no art. 5.°, que o prescreve: "Na aplicação da lei, o Juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum".

Em face, pois, da lei orçamentária para 1947, da lei n.° 81, que prolongo a exigibilidade do tributo, e da Constituição, nada tem de líquido e certo o direito alegado pelo requerente.

Conseguintemente, dou provimento ao recurso para julgar improcedente o mandado de segurança.

VOTO

Mérito

O **Sr. Ministro Macedo Ludolf** — Está perfeitamente evidenciado que, em face do sistema adotado em nossa Magna Carta, nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem será cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária.

No caso configurado, trata-se da taxa adicional ao impôsto de renda, que fôra criada para vigorar nos exercícios de 1944 e 1945, ficando revigorada para o ano de 1946. No curso dêste, e porque aquela taxa viesse em cobrança durante três exercícios consecutivos, naturalmente resultou ser a mesma incluída, com as devidas discriminações, no orçamento então elaborado e votado para ter eficácia em 1947.

Sustenta-se que essa cobrança tornou-se inconstitucional, porque a inclusão do tributo na lei ânua transata se verificara na ausência de disposição que a permitisse, dês que os decretos-leis, anteriormente baixados a respeito, tiveram a sua vigência dentro no limite de tempo nêles marcado.

Quanto ao fato em si, não há que rebater a assertiva. Mas, por outro lado, ocorre uma circunstância de alta relevância que deve logo ser trazida â colação, ou seja que, de qualquer modo, a criação do tributo em controvérsia, precedera ao aludido orçamento de 1947, em cujo bojo a fixação da despesa operou-se, como se impunha, em vista da previsão de receita que o mesmo tributo possibilitava, juntamente com os demais.

Abstraído o interêsse de maior monta que daí deflui, indisfarçàvelmente, para o erário público, interêsse consubstanciado na necessidade do equilíbrio orçamentário da União, cumpre perquirir se a lei n.° 81, de 29 de agôsto de 1947, teve a virtude de tornar escorreita, ou

melhor, revestida de legitimidade a cobrança da taxa adicional em foco.

Essa lei — bem se percebe de seu contexto — surgiu com o propósito incontestável de prorrogar a situação tributária emergente dos decretos a que fêz menção, declarando, expressamente, que os adicionais relativos ao impôsto sôbre a renda, incluídos na lei que orçou a receita e fixou a despesa para o exercício de 1947 — abrangem os criados por aquêles documentos citados.

Quer isso dizer, por outras palavras, que ficou restaurada, segundo havia contecido em relação a outro exercício passado, a exigência da taxa questionada, cuja cobrança já autorizara a pré-indicada lei ânua, correspondente ao dito exercício financeiro de 1947, conforme atrás se patenteou.

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

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

A tal diploma legal, todavia, acoima-se de inconstitucional, sob a alegação de que transgride o inciso da nossa Lei Suprema, regulador da matéria (cit. art. 141, § 34).

Encarando êste aspecto, que encerra seguramente o ponto nodal da argumentação desenvolvida a pról da pretensão do impetrante, o douto Temístocles Cavalcânti emitiu substancioso parecer em defesa da Fazenda, já divulgado, no qual demonstra o infundado da conclusão a que chegaram ilustres cultores do Direito, quer advogados, quer magistrados, no tocante à afirmativa de que a malsinada lei 81, é inoperante, porque visa, dizem êles, retroagir nos seus efeitos.

Em primeiro lugar, como justamente se tem pôsto em destaque, é de ver que não há, na nossa Carta Política, vedação de leis retroativas, podendo estas, portanto, atuar em atinência a situações pretéritas ou em curso, contanto que não prejudiquem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (Constituição, art. 141, § 3.°).

Tais hipóteses, todavia, se acham fora de qualquer cogitação aquí, diante da matéria postulada — não obrigação de pagar o tributo, eis que inconstitucional a maneira por que foi êle exigido do contribuinte.

Neste passo, de logo vem a pêlo frisar o enunciado de que o debatido preceito da nossa Lei Maior (art. 141, § 34) deve ser interpretado dentro do princípio, hoje tido como pacífico no campo do direito fiscal,

de que as leis criadoras de impostos ou tributos cabem ser baixadas no curso de determinado exercício financeiro, abrangendo a êste em sua totalidade, dês que não pode ficar cindido, por óbvias razões de ordem administrativa condizentes com a garantia dos meios ou recursos necessários à satisfação da despesa pública.

O ilustre Dr. Temístocles Cavalcânti, em seu trabalho a que me reportei, procurou ilustrar as suas considerações com o ensinamento ministrado pela melhor doutrina estrangeira, a que, entre nós, se filiou o insigne Carlos Maximiliano, em sua conhecida obra — "Direito Intertemporal ou Teoria da Retroatividade das Leis".

Por essa doutrina, de feição por assim dizer universal, deduz-se que, na espécie, não há positivamente que falar em retroação, eis que não se vislumbra o fato pretérito que o Fisco pretenda alvejar, caracterizando-se, ao revés, aquela denominada **situação em curso,** sôbre a qual as leis novas têm efeito imediato, por fôrça do interêsse supremo do Estado.

É essa uma concepção que, na vida atual, avulta cada vez mais, atendendo a que os governos, sempre assoberbados com os múltiplos obstáculos que imprevistamente se antepõem à sua ação, sobretudo os de ordem financeira — precisam ter à mão, com o beneplácito do Parlamento, o instrumento capaz de conter, em dadas ocasiões, a **débacle** que se avizinha.

O contribuinte é, então, conclamado a fornecer o seu quinhão, de jeito a que as coisas se reequilibrem como fôr imprescindível, em benefício da comunidade.

Na hipótese discutida, há uma particularidade já acentuada e que deve sempre estar presente. Refiro-me à preexistência de uma lei orçamentária, autorizando a cobrança do impôsto, cuja obrigatoriedade se legitimou pela feitura de outra lei especial, baixada em observância à norma constitucional.

Tal lei carecia de ser expressa, como foi, mas não pròpriamente anterior à previsão orçamentária, pois essa exigência não é formal e absoluta no texto da invocada Carta Magna, a que se dá aplicação — subentende-se, apenas, para a generalidade dos casos.

Pode, pois, êsse texto ser interpretado pela maneira que vem de ser deduzida, porque, além de constituir uma inteligência que plenamente se amolda aos ditames da boa doutrina que ficou esposada, é certo que a controvérsia em solução assume feição **sui generis,** de vez que, em verdade, a taxa impugnada já estava criada e foi apenas revigorada, depois de incluída em orçamento, com o que também se atendeu a outro requisito, dentre os dois únicos definidos no inciso constitucional, diante dos quais se torna sacramentada, em definitivo, a cobrança de qualquer tributo.

Aliás, cumpre notar que, segundo princípio dominante, a arguição de inconstitucionalidade é de ser acolhida pelo Judiciário sòmente quan-

do, em determinada hipótese concretizada, resulte manifesta e irrecusável. Isso está fora de qualquer cogitação, à vista daquelas circunstâncias, de fato e de direito, peculiares à situação tributária focalizada, as quais ficaram devidamente realçadas na explanação que acabo de produzir, em amparo absoluto da atuação fiscal.

Por tudo, reconhecendo como legítimo o ato atacado, dou provimento ao recurso, para cassar o mandado de segurança concedido.

VOTO

Mérito

O Sr. Ministro Sampaio Costa — Sr. Presidente, a questão fundamental posta a debate e julgamento resume-se em saber se é ou não legítima a cobrança de adicionais ao impôsto de renda, relativos ao exercício de 1947.

A decisão recorrida reputou-a ilegítima por assentar em disposições de leis inconstitucionais, e, daí, haver concedido mandado de segurança em favor do recorrido, a fim de que não venha o mesmo a ser molestado com a exigência fiscal do pagamento do referido tributo.

Os fundamentos que apresenta o digno e culto prolator da decisão são, em síntese, os seguintes : — que a Constituição, art. 141, § 34, exige dois requisitos essenciais para a validade e cobrança do tributo : **a**) a sua criação por lei; **b**) a sua inclusão no orçamento; que não ocorrendo conjuntamente essas duas circunstâncias não é possível considerá-lo legítimo e sim inconstitucional, ressalvadas, apenas, as hipóteses de tarifa aduaneira e de impôsto lançado por motivo de guerra, hipóteses essas estranhas ao caso em exame. Ora, argumenta o ilustre magistrado, embora se pretenda que os adicionais em questão tenham sido incluídos na lei orçamentária n.° 3, de 1946, para vigência em 1947, não houve lei criando tal tributo para o exercício de 1947, pois as anteriores (refere-se aos decretos-leis ns. 5.844, de 1943, e 8.430, de 1945) eram leis destinadas à vigência temporária e que tiveram a sua obrigatoriedade limitada ao tempo que os seus dispositivos indicavam. Logo, faltando a lei criadora do tributo, antes que o mesmo houvesse sido incluído no orçamento, não há como legitimar e permitir sua cobrança, de vez que a lei n.° 81, de 1947, baixada posteriormente à lei do orçamento é inconstitucional por contrariar de frente os arts. 73, § 1.°, e 141, § 34, da Lei Suprema.

— Procedem os fundamentos e respectiva conclusão ?

Cumpre examiná-los detidamente, pois que a questão é de altíssima relevância, não simplesmente pelos vultosos interêsses patrimoniais que envolve, mas sobretudo porque nela estão em jôgo preceitos novos de ordem constitucional, cuja vera inteligência precisa ser fixada.

Assim o fazendo, verifico, em primeiro lugar, salvo equívoco, que a razão precípua da impugnação do falado impôsto adicional resulta

de interpretação dada aos arts. 141, § 34, e 73, § 1.°, da Constituição, segundo a qual o tributo só se poderá considerar legítimo e cobrável ocorrendo conjuntamente essas duas circunstâncias: 1a. ser criado por lei especial; 2a., depois de criado, ser incluído no orçamento.

Se criado, mas não incluído no orçamento, não será cobrável, porque a lei de meios não autorizou a cobrança; se incluído no orçamento, mas não criado por lei especial, anterior, não se poderá exigí-lo, porque embora tenha sua cobrança autorizada, lhe falta existência válida, que só se configura através de lei especial criadora e que deve anteceder sempre à lei orçamentária.

— Essa interpretação é absolutamente precisa e irrefragável?

— Vejamos.

Rezam os referidos preceitos constitucionais:

"Art. 141, § 34. 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 impôsto lançado por motivo de guerra".

"Art. 73, § 1.°. A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados . . .".

O exame do conteúdo do primeiro dos textos transcritos revela a existência de duas normas que se conjugam, é certo, mas que disciplinam situações diferentes. A primeira diz respeito à própria existência do tributo, à sua criação e potencialidade, à sua configuração legal, validade jurídica, estabelecendo que só a lei lhe pode dar origem e autoridade: — "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça"; a segunda regula a possibilidade de cobrá-lo, em cada exercício, exigindo, para tal, prévia autorização orçamentária: "nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

Releva notar, desde logo, que nenhuma das duas normas contidas no corpo da disposição que se aprecia, nem outra qualquer da Constituição, requer, como condição indispensável para a legitimidade e exigibilidade do tributo, que êle seja criado através de lei especial e que essa lei seja anterior ao orçamento que autorize a sua cobrança. Certo que a boa prática, fundada na doutrina, aconselha a assim proceder, mas não há exigência formal nesse sentido. O que a Constituição determina de maneira categórica é que todo tributo tenha assento em lei e que a sua cobrança em cada exercício, só se faça mediante prévia autorização orçamentária. O preceito é, aliás, uma decorrência da forma democrática de govêrno, que abraçamos, em virtude da qual todo poder emana do povo e que só êste, mediante seus legítimos representantes pode exercitar essa altíssima e grave atribuição de criar impôsto e determinar a sua arrecadação.

Assim, desde que haja lei vigente estabelecendo o tributo e, outrossim, haja no orçamento autorização para cobrá-lo, não há como indagar da natureza da lei criadora do tributo, se especial ou não, como assim da época da promulgação destas, para reconhecer ou negar a constitucionalidade da mesma e, em consequência, a do tributo e sua cobrança. E não há, porque a inconstitucionalidade das leis e dos atos sòmente pode ser declarada quando umas ou outros ferem de maneira insofismável e manifesta preceitos da Constituição. Não bastam meras suposições doutrinárias ou dúvidas simples e contestáveis.

De relação às leis, especialmente faz-se mister que ocorra uma forte, clara e evidente antinomia entre o seu texto e o texto constitucional, dado que a favor da lei milita sempre a presunção de legitimidade. É a lição da doutrina e o pronunciamento uniforme da jurisprudência. É que, como bem adverte eminente publicista, "as Constituições não são repositórios de doutrinas, mas instrumentos de govêrno". Todos os comentadores americanos, acentua Carlos Maximiliano, empregam as palavras **"beyond all reasonable doubt"** para justificar o reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei. E refere o mesmo grande constitucionalista pátrio : "há tanto escrúpulo da parte do Poder Judiciário norte-americano em atacar qualquer ato do Congresso, que em 1904 Blackburn Esterline, em artigo publicado pela **American Law Review,** p. 21, apontava apenas dezenove atos legislativos declarados inconstitucionais pela Côrte Suprema; Watson afirma que até 1910 não atingiram ao número vinte e cinco (ob. cit., nota 60, página 1.192)", citando, após, uma nota da obra de Charles Beard, **American Government and Politics,** ed. rev. de 1915, onde êste publicista, depois de acentuar que a Côrte Suprema não tem declarado inválidos muitos atos do Congresso, conclui : "Portanto, o Poder Judiciário, em cada período de cinco anos e cinco mêses, fulminou uma lei federal, na média, como incompatível com o estatuto básico".

No caso julgando verifica-se o seguinte : — que o impôsto adicional em causa foi inicialmente criado pelo decreto-lei n.° 5.844, de 1943, para vigorar nos exercícios financeiros de 1944 e 1945, e que antes de terminar sua vigência, foi revigorado pelo decreto-lei n.° 8.430, de 1945, para viger no exercício financeiro de 1946. Neste último ano, porém, nenhuma providência constante de lei especial foi tomada no sentido de revigorar, para o exercício de 1947, o mesmo impôsto. No entanto, o Congresso, ao votar a lei orçamentária n.° 3, de 2 de dezembro de 1946, dispõe :

"Art. 2.° A Receita será realizada mediante a arrecadação dos tributos, rendas, suprimentos de fundos e outras contribuições ordinárias e extraordinárias, na forma da legislação em vigor, e das especificações do "Anexo n.° 1, sob os seguintes grupos: etc.". E, no anexo discriminou e previu o **quantum** do aludido impôsto, fazendo referência expressa aos já falados decretos-leis ns. 5.844 e 8.430, como fontes

básicas da previsão. E, como logo em seguida, surgissem dúvidas, o Congresso para saná-las votou, depois mas ainda no curso do exercício financeiro de 1947 a lei n.º 81 que estabelece **verbis** :

"Art. 1.º Os adicionais relativos ao impôsto de Renda de pessoas físicas e de pessoas jurídicas mencionados na lei n.º 3, de 2 de dezembro de 1946 que orçou a receita e fixou as despesas para o exercício de 1947, abrangem os criados pelo decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, nos seus arts. 26, § § 3.º e 4.º, e 44, parágrafo único, revigorados para o exercício de 1946, pelo decreto-lei n.º 8.430, de 24 de dezembro de 1945.

Art. 2.º Revogam-se as disposições em contrário."

Vê-se, destarte, em primeiro lugar que, embora as disposições legais em que assentava o impôsto não houvessem sido revigoradas para o exercício de 1947, por meio de lei especial anterior ao orçamento, a lei orçamentária para 1947 as consignou como pontos básicos da previsão, enunciando a rubrica geral do impôsto de renda e de maneira precisa, taxativa, o adicional ao mesmo impôsto inclusive o seu **quantum.**

Argumente-se que isso não basta, dado que o impôsto só pode ser criado ou revigorado por lei especial, e não lei orçamentária, servindo esta lei apenas para autorizar a cobrança de impôsto já criado, pois que os não criados não podem ser cobráveis ainda mesmo que autorizada a cobrança, face ao art. 141, § 34, primeira parte, da Constituição.

O argumento impressiona, mas, não procede em todos os seus pontos. Não há negar que o impôsto só é válido quando criado por lei. Mas, como já vimos, a Constituição não exige de maneira expressa e categórica lei especial, fala apenas de lei. Ora, o orçamento é uma lei; formal, **sui generis,** de duração prevista, como querem uns, mas não deixa de ser uma lei de caráter especial, e também de sentido material como entendem outros, ou de previsão de receita necessária para cobrir as despesas orçadas para o exercício e com fôrça executória como observa Jèze (**Cours de Science de Finance — Théorie Générale du Budget**).

Embora a prática e a doutrina não aconselhem, a Constituição não proíbe de maneira formal que o orçamento revigore tributo já criado.

Diz-se que êsse entendimento é falho porque posterga o princípio contido no art. 73, § 1.º, da Constituição, e relega à inutilidade a primeira parte do inciso 34 do art. 141 da mesma Lei Suprema. Tal, porém, não acontece, a meu ver. Em primeiro lugar, porque o que o art. 78, § 1.º citado proíbe é que a lei do orçamento contenha dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. É regra imposta para coibir o vício abusivo de inserir no orçamento disposições de natureza diversa das finalidades de lei de meios, vício êsse que floresceu entre nós com extremo desembaraço e que se denominava cauda orçamentária, onde vinham

subreptìciamente disposições de caráter permanente, as mais extravagantes e absurdas. A criação ou revigoração do impôsto não pode ser considerada matéria estranha à previsão da receita, pois que esta assenta nos tributos criados. Já Rui Barbosa, em seus **Comentários à Constituição Federal Brasileira,** afirmava de respeito ao orçamento: "A receita é o impôsto. E a administração não pode cobrar o impôsto sem orçamento que o taxe". Em segundo lugar, porque, de referência à primeira parte do inciso 34 do art. 141, o princípio alí estabelecido não está subordinado ao contido no da segunda parte do mesmo inciso que, de uma certa maneira, está subordinado ao primeiro. O equívoco está justamente em conjugar os dois dispositivos ligando-os ìntimamente, quando na verdade êles disciplinam e estatuem situações diferentes, como já acima acentuei. O que se colhe da letra e do espírito dos textos constitucionais citados, como uma imposição, é apenas isto: **a**) que todo tributo seja criado por uma lei; **b**) que nenhum tributo seja cobrado em cada exercício sem que a lei orçamentária autorize a cobrança; **c**) que a lei orçamentária não pode conter, em seu contexto, matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. A infringência dessas regras impositivas é que fulmina de inconstitucionalidade o tributo, a sua cobrança ou a disposição estranha condenada, conforme o caso.

Ora, não se pode de boa fé contestar que a lei orçamentária n.° 3, de 2-12-1946, autorizou a cobrança do adicional ao impôsto sôbre a renda de pessoas físicas e jurídicas, tomando como base da previsão as disposições criadoras e revigoradoras do mesmo adicional, constante dos decretos-leis ns. 5.844 e 8.430. Também não se pode negar que quando foi votada e promulgada a referida lei de meios, as faladas disposições dos citados decretos-leis ainda não tinham perdido a sua vigência, o que só ocorreria a 31-12-46. Esta última circunstância leva à certeza de haverem os legisladores entendido que bastaria se manifestarem, como o fizeram, de maneira explícita e pormenorizada sôbre o tributo em questão na lei de meios, para que tal manifestação fôsse tomada como deliberação de revigoramento da vigência daquelas disposições para o exercício de 1947.

Releva ponderar que se tratava de pôr em prática uma Constituição nova com a contingência de fazê-lo dentro de um prazo exíguo pois, que votada a Constituição de 18 de setembro de 1946 e antes do Poder Legislativo poder iniciar sua função ordinária, teve, ainda reunido em assembléia constituinte, de desempenhar função delicada e grave, qual a de eleger o Vice-Presidente da República, e depois, separado em Câmara e Senado, organizar-se regimental e administrativamente. Diante dessa certeza e dos têrmos explícitos constantes dos textos da Lei Orçamentária n.° 3, de 1946, entendo que os dispositivos criadores do impôsto em causa foram revigorados por ela. Mas não é só. Adveio depois, a lei n.° 81.

Ora, quer se pretenda tomar esta lei como uma lei interpretativa da lei orçamentária, quer simplesmente como revigoradora do impôsto, — impôsto que, aliás, não era novo, mas, de há muito, incorporado e figurante na nossa legislação tributária — não há como contestar face às circunstâncias expostas, seu império e validade para reger a situação em debate.

Não se venha, nesta última hipótese, com o argumento de retroatividade, pois que, no caso, não há retroatividade alguma.

É sabido que as leis de direito público têm aplicação imediata e o direito financeiro é uma subdivisão do direito público.

O egrégio Supremo Tribunal Federal precisamente em matéria de impôsto de renda, já tem tido oportunidade de apreciar questões de direito intertemporal e decidir pela improcedência da alegação de irretroatividade.

Relatando o recurso de agravo da União à sentença do Juízo Federal de Minas, favorável ao Desembargador Luciano de Sousa Lima, o provecto Ministro Carvalho Mourão, invocando Gabba, doutrina :

"Outra é a lição da doutrina corrente, que tem sido consagrada constante e reiteradamente, pelos Tribunais dos povos cultos, a saber : que as leis que têm por objeto a Constituição política do Estado, bem como os direitos e deveres dos cidadãos para com o Estado, aplicam-se imediatamente, mesmo aos fatos existentes. (Gabba, op. cit.).

De tal natureza são as leis mesmo ordinárias, que regulam as prestações devidas pelo cidadão ao Estado, quer em serviços pessoais quer em dinheiro (Obrigação de Serviço Militar. Impostos. Taxas).

Tal aplicação imediata não quer dizer certamente que as leis novas desta natureza alcançam os "fatos consumados" no domínio da lei anterior revogada ou alterada, se não que se aplicam aos atos e fatos, aos quais a lei anterior não houver sido ainda aplicada ou ainda não pudesse ter sido aplicada por ainda não ter chegado o tempo de aplicá-la, antes da lei nova.

Tratando-se, especialmente das leis reguladoras do serviço militar, de impostos e de taxas, adverte o insigne mestre italiano, logo depois de sustentar que elas se aplicam imediatamente :

"Sempre que, s'itende bene la legge anteriore non fosse ancora stato applicata, o non fosse ancora venuto il tempo di applicarla alle persone, o agli affari o interessi di che si trata, prima che le leggi nuove entravessero in vigore".

O erudito e brilhante professor Sá Filho, em seus **Estudos de Direito Fiscal**, p. 17, ed. de 1942, depois de acentuar que a jurisprudência do nosso Excelso Pretório tem sido no sentido de afirmar que as leis do direito público não violam direitos adquiridos, citando a respeito vários acórdãos assinala "o caso de comerciantes desta praça que invocando o § 3.° do art. 11 da Constituição de 1891, consideravam inconstitucional a selagem dos estoques de mercadorias, constituídos antes da

lei, por entenderem que, sob censuras de retroação, o impôsto só poderia alcançar as oferecidas ao consumo, em data posterior à lei", e prossegue : "o acórdão n.º 4.859, de 11 de agôsto de 1926, relatado brilhantemente pelo saudoso Ministro Heitor de Sousa, e assinado unânimemente, repeliu a arguida inconstitucionalidade :

"Considerando que mesmo que as preditas isenções e imutabilidade houvessem sido reconhecidas aos agravantes em lei precedente, a lei nova poderia cassá-las, porque tais favores são meras concessões do Estado, sempre revogáveis **ad-libitum** do legislador atento à natureza dos objetos sôbre que recai ;

Considerando que os privilégios de não pagar determinados impostos ou de pagá-los sòmente em certa medida ou proporção, fora do caso de terem sido outorgados naquela situação contratual, são momentâneos e temporários, não podendo, sem importar exclusão perpétua do direito que o Estado tem de exigir contribuições no interêsse público, prevalecer permanentemente ;

Considerando que assim se tem entendido sempre no direito e na jurisprudência do nosso e dos demais países cultos".

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

A lei n.º 81 foi promulgada no curso do exercício financeiro de 1947, sendo inteiramente procedentes as afirmativas do eminente Temístocles Cavalcânti, com apoio numa torrente de publicistas, de que as leis tributárias podem ser aplicadas ao exercício em curso, sem que haja retroação.

Vale a pena, pela precisão com que se ajusta ao caso **sub-judice,** relembrar as opiniões de Carlos Maximiliano (**Direito Intertemporal ou Teoria da Retroatividade das Leis**) e de Paul Roubier, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lyon (**Les lois dans le temps — Théorie dite de la non-retroativité des lois**) invocadas pelo exímio representante do nosso Ministério Público, jurista de renome e autor de festejadas obras de direito. notadamente administrativo.

E ensina o primeiro : "Normas positivas concernentes aos tributos sôbre situações ou estados de fato no tocante à taxa respectiva, às isenções e ao lançamento, abrangendo ano em curso. Assim acontece quanto ao impôsto territorial, ao predial e sôbre salários, pensões, rendas, lucros industriais, comerciais ou agrícolas. Regem um estado de fato contínuo; por isto o atingem pela duração do exercício financeiro; alcançam os réditos do ano corrente. Não há, no caso, retroação, **factum praeteritum,** alvejada pelo Fisco; porém, situação **em curso".**

Doutrina o segundo :

"Le caractère de tous ces impôts est qu'il sont assis, non pas sur un fait qui s'accomplit en un moment de la durée, mais sur un état de fait continu, destiné à se prolonger sur une certaine période de temps et ils atteignent cet état de fait pour la durée d'une année; mais, l'année suivante, si cette situation se continue encore, une nouvelle perception aura lieu; de telle sorte, en definitive, que l'impôt est assis sur un état de fait continu pour un an, et est susceptible de se renouveler indefiniment pendant les années qui suivront.

Dans ces conditions, il est clair qu'une loi nouvelle qui vient modifier le régime de ces impôts quant à leur taux, ou a leur mode d'établissement, ou aux exemptions possibles, s'applique sans rétroactivité à tous les impôts de l'année en cours : car il n'y a pas **factum praeteritum,** il y a seulement une situation en cours sur laquelle les lois nouvelles ont un effet imédiat.

C'est la raison pour laquelle la loi de 4 décembre 1925, qui instituait des majorations d'impôts directs pour l'année en cours, n'était pas, quoi qu'on en ait dit, rétroactive. Sans doute, ces impôts nouveaux étaient tardivement établis et on ne saurait recomander au législateur, comme de bonne politique, d'attendre la fin de l'année pour bouleverser le montant des impôts réclamés aux contribuables, mais il n'y avait pas retroactivité de la loi" (p. 500).

Alega-se que quando a lei n.° 81 foi promulgada o lançamento já havia sido feito, resultando daí uma situação jurídica perfeitamente definida, que não pode ser alterada pela nova lei. Invoca-se a teoria sustentada por Gastão Jèze sôbre a natureza e regime jurídico do crédito fiscal, sôbre o fator gerador do impôsto e o ato jurídico criador do crédito fiscal. Essa teoria de construção inteligente sofre impugnação de tratadistas eméritos que sustentam nascer o crédito fiscal da simples conjunção dos elementos : existência de tributação presori, mas si, e solo, se, e finché, ve lo spingano i pubblici bisogni".

A teoria de Jèze — como acentua Carlos da Rocha Guimarães, brilhante advogado do nosso fôro, ao anotar o trabalho do mesmo autor, publicado a respeito —, busca, a todo momento, inspiração no direito penal e faz apelos frequentes a exceções mostrando-se particularista e pouco eficiente como explicativa da realidade jurídica. E observa : "O impôsto de renda, em muitos casos, é retirado na fonte pagadora da renda, sendo recolhido depois nessa base, aos cofres públicos. Pode-se falar em lançamento pela autoridade pública ? Há tôda uma gama de casos em que o funcionário intervém um pouco menos ou um pouco mais, em que o lançamento não é um ato necessário, mas possível de ser ou não efetuado mediante fiscalização **a posteriori".**

Um direito que para se dizer líquido e incontestável busca, como ponto de apôio, construção doutrinária controvertida não pode ser amparado pelo mandado de segurança.

Hoje o tributo não é mais aquela coisa odiosa e punitiva imposta pelo príncipe em favor de sua bôlsa. É uma obrigação, um dever requerido pelo Estado aos cidadãos, a fim de que sejam providos os meios necessários à sua finalidade que é promover o bem público e atender às necessidades coletivas. Seu conceito subiu alto nos regimes democráticos, onde êles são criados pelo próprio povo através de seus representantes. Mantinelli, reconhecendo-lhe a verdadeira finalidade, chega a proclamar em seu tratado **Lo Stato e il Codice Civile**, o seguinte, que vem, aliás, transcrito pelo professor Sá Filho, em sua obra já citada, à pág. 36 :

"Lo Stato moderno non impone per arrichirsi e por accumular tesori, ma si, e solo, se, e finché, ve lo spingano i pubblici bisogni".

. . . "la giurisprudenza non púo lasciarsi guidare che da un solo canone quello da tratare la causa d'imposta **per causa favorevole,** appunto perché causa di pubblica utilità, perché sono i contribuenti stessi che votano l'imposta e perché il giudice che spiega la legge d'imposta con favore per l'uno, risponde in odio per l'altro contribuente".

Diante de tôdas essas considerações, não dou pela inconstitucionalidade nem do tributo, nem de sua cobrança e, em consequência, dou provimento ao recurso para cassar o mandado concedido.

VOTO

Mérito

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos — Sr. Presidente, o Ministro Artur Marinho proferiu um voto que, sem embargo dos demais que acabamos de ouvir e dos que ouviremos, dificilmente será excedido, nesta Casa, ou fora dela. S. Excia. proferiu uma verdadeira lição sôbre conceito das leis.

Os argumentos, que havia alinhado para meu voto, estão contidos, como parte mínima, no voto de S. Excia.

De forma que, pelo adiantado da hora e pelo evidente cansaço do Tribunal, limito-me a me manifestar de acôrdo com o Sr. Ministro Artur Marinho.

VOTO

Mérito

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila — Sr. Presidente, os colegas que me precederam esgotaram o assunto sob todos os aspectos, apreciando, detida e conscienciosamente a hipótese em causa. De modo que, sendo um dos últimos Juízes a votar, não tenho nada a acrescentar ao que foi trazido a debate pelos meus eminentes colegas.

Limito-me a manifestar-me de inteiro acôrdo com aqueles que concluíram pela constitucionalidade da cobrança do impôsto objetivado no presente mandado de segurança.

Dou, assim, provimento ao recurso para cassar o mandado.

VOTO

Mérito

O Sr. Ministro Djalma da Cunha Melo — O fisco quer haver impôsto de renda adicional, referente ao exercício de 1947 e o contribuinte se inconforma, por entender que a exigência contraria o disposto na Constituição, art. 141, § 34.

Com quem a razão ?

Com a Fazenda.

O tributo referido teve origem no decreto-lei n.° 5.844, de 23 de setembro de 1943, arts. 26, § 3.°, e 44.

Para que o pudessem arrecadar em 1946, foi êle revigorado pelo decreto-lei n.° 8.430, de 24 de dezembro de 1945, art. 1.°.

Dêle cogitou, para o exercício de 1947, apenas a lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946. (Vide suplemento ao n.° 282 do **Diário Oficial** de 10 de dezembro de 1946, p. 3).

Lê-se entretanto na Constituição, art. 73, § 1.°, que : "A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita", e no art. 141, § 34, que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

À vista de tais preceitos, cabe perquirir se Orçamento é lei. E, em sendo afirmativa a resposta, se Orçamento pode revigorar tributo.

Orçamento pode ser lei e nessa base revigorar tributos e pode ser simples ato da Administração.

As peculiaridades do sistema de cada país é que decidem.

No Brasil sempre se considerou o Orçamento uma lei.

No **Tratado de Direito Civil** de Eduardo Espínola (vol. I, p. 453), encontra-se : "há leis que encerram em si um elemento de extinção e, assim, deixam de existir por causas intrínsecas, **são leis contingentes : — tais são as leis orçamentárias** e algumas leis de emergência".

No **Manual do Código Civil Brasileiro** (vol. I, p. 69), Paulo de Lacerda, discorrendo sôbre o tempo inicial da obrigatoriedade das leis, escreveu : "há casos em que a lei não fixa, ela própria, o momento inicial da sua obrigatoriedade. Em casos tais, entende-se que a fixação do tempo da obrigatoriedade está implìcitamente determinada na lei. **Exemplo desta espécie são as leis ânuas ou orçamentárias".**

Nesse livro notável que é **Teoria e Prática da Constituição Federal**, editado em 1925, na vigência da Constituição de 1891, o preclaro Aurelino Leal assim se manifesta (p. 499):

"Objetivamente, que é que se passa entre nós ?

Creio que não há contestar que entre nós o orçamento é uma lei material, como será em todo país onde nenhum impôsto possa ser arrecadado, mesmo existindo por fôrça de alguma lei geral, sem que o orçamento da receita o autorize.

Já vimos, páginas atrás, que uma lei de impôsto é suscetível de uma sorte de suspensão virtual, de modo que, sem ter sido revogada pelo Poder Legislativo, ela não se executa à falta da autorização do orçamento.

Ora, não é possível negar a um ato legislativo, que tem fôrça de fazer com que se apliquem ou se não apliquem outros atos legislativos anteriores, a categoria de lei material, por isso que dispõe por via geral. Sob êsse ponto de vista, poder-se-ia dizer até que o orçamento da receita é uma lei sui generis, **porque pode, sem uma declaração explícita, suspender a vigência de leis de impostos.**

Onde quer, portanto, que domine o princípio de que o impôsto não pode ser arrecadado sem que "nas leis ânuas se repita a autorização implícita das mesmas, pela inscrição do respectivo título no orçamento" (Amaro Cavalcânti, **Elems. de Finanças**, p. 223), o orçamento da receita é uma lei material. Entre os que assim pensam está Duguit, a quem Jèze contesta, dizendo que "não há lei senão onde é possível descobrir uma regra geral, impessoal". "Onde está", pergunta êsse escritor, "a regra jurídica formulada pelo voto do orçamento ?" (**Cours de Science des Finances**, p. 24). A regra, dir-se-á melhor, as regras estão em cada uma das rubricas avaliando a receita.

Quando o legislador diz, como entre nós (tome-se como exemplo a lei n.° 4.783, de 31 de dezembro de 1923) : "direitos de importação para consumo 88.000:000$000, ouro, 56.800:000$000, papel", não orça, apenas, o produto de tal impôsto. Antes disto, a rubrica contém dois princípios : 1.° — os direitos de importação para consumo estabelecidos pelas leis tais e tais, serão arrecadados durante o ano financeiro de 1924; 2.° — tôdas as pessoas que importarem mercadorias, exceto aquelas que gozarem de isenções legais, são obrigadas a pagar tais impostos. Há, portanto, antes da estimativa, da avaliação, a ordem geral de arrecadação anual e o caráter impessoal de tal ordem, que, por isso mesmo, é suscetível de atingir a qualquer indivíduo ou pessoa moral.

Ora, se há uma ordem de arrecadação, há um preceito imperativo mandando arrecadar de modo geral, há uma disposição por via geral, e, portanto, uma lei material".

Carlos Maximiliano, nos seus **Comentários à Constituição de 1891** (ed. 1918, p. 344), diz que o orçamento "quando muito, será uma lei **sui**

generis, de duração prevista e destinada a fornecer os meios para que as outras sejam cumpridas".

Só se refere, porém, ao Orçamento tratando-o de lei. Reconhece que em todos os países o Orçamento apresenta disposições permanentes, e assinala, que "embora de preferência os atos do Congresso sejam publicados com o nome de decretos, o Orçamento aparece no **Diário Oficial** com a denominação de lei".

Dois julgados do Supremo Tribunal Federal transcreve o provecto publicista na obra citada.

Um de 25 de outubro de 1913 (n.° 3.443), onde se decidiu que "a inserção, embora irregular, de disposições de caráter permanente, em **leis orçamentárias,** não é motivo bastante para que sejam elas declaradas inaplicáveis pelo Poder Judiciário".

E o outro, unânime, de 29 de janeiro de 1915 (n.° 1.835), no qual se deixou em realce que "não procede o argumento que, sendo essa lei n.° 2.179 **orçamentária** e, como tal, ânua, não pode estender seus efeitos além do período de sua duração; porquanto, segundo a jurisprudência administrativa desde o tempo do Império e a judiciária seguida por êste Tribunal, **em uma lei orçamentária se incluem disposições de caráter permanente,** o que pode não ser regular mas é consagrado pela prática".

João Barbalho, outro exegeta conceituado da Carta de 1891, precisamente comentando o art. 72, n.° 30, dessa grande Lei, que apresenta conteúdo absolutamente idêntico ao da primeira parte do precitado § 34 do art. 141 da Constituição atual (**Comentários,** p. 104), adiantou que "o melhor préstimo, senão a única razão de ser dos parlamentos, é o poder de levantar impostos, bem como o de determinar a aplicação do seu produto aos diferentes serviços nacionais.

"A revisão anual dos impostos e das despesas públicas é **uma importante garantia para os contribuintes, fornecendo a seus representantes oportunidade de reconsiderar o assunto, alterar o sistema tributário para melhorá-lo, segundo as circunstâncias, que podem variar de ano para ano, reduzir as taxas, etc.".**

Rui, verberando demora na elaboração orçamentária (vide "Jornal do Brasil" de 29 de agôsto de 1893, apud **Comentários à Constituição Federal,** coligidos e ordenados por H. Pires, vol. II, p. 180), teve ensejo de ensinar: **"A receita é o impôsto. E a Administração não** pode cobrar o impôsto, sem **Orçamento, que o taxe.** Reflita bem o Sr. Ministro da Fazenda: **sem lei, que nos tribute, em vão os agentes do fisco tentariam invadir-nos a algibeira.** Com a Constituição em punho, iríamos, na certeza prévia da mais vitoriosa das causas, manutenir perante os Tribunais, o nosso direito de propriedade. Medite o Govêrno. **Ninguém mais interessado que êle em envidar os recursos decisivos, de que dispõe, a fim de que, antes do têrmo dêste ano, estejam votados os orçamentos.** Note-se que não aludimos ao subterfúgio

das prerrogativas, cuja influência danificará gravemente os restos do nosso crédito, **mas à lei individuativa dos serviços financeiros estipulados segundo as necessidades do exercício entrante".**

Dias antes, êle havia escrito (no mesmo "Jornal do Brasil", número de 17 de julho de 1893, **apud** ob. e vol. cits., p. 192), que **"a Constituição atribuía privativamente ao Congresso o poder do orçamento. É a prerrogativa máxima do Corpo Legislativo. É a arma com que os Parlamentos domaram os reis. É o instrumento com que as Câmaras conquistaram a liberdade política".**

Ao exercer sua prerrogativa máxima, não pode o Parlamento revigorar um tributo, êle que os pode criar, votar ?

Louis Trotabas, professor à la Faculté de Droit d'Aix-en-Provence, à la Faculté de Droit de l'Université de Nancy e diretor do Institut d'Etudes Juridiques de Nice, no seu **Précis de Science et Legislation Financière** (9ème ed., 1947, p. 27), refere que **"tout le droit financier est dominé par le budget, qui régit toutes les recettes et toutes les depenses de l'État".**

E adiante (p. 383), que **"les lois fiscales sont mises en vigueur chaque année par le budget. Le principe de l'annualité de l'impôt signifie que la loi d'impôt doit être mise en application tous les ans".**

No **La nature juridique du contentieux fiscal en droit français** (Mélanges Maurice Hauriou, ed. 1929, p. 743, n.° 2), o mesmo autor, apoiando-se em Gaston Jèze, pusera em relêvo : **"Il ne s'agit d'ailleurs pas d'une simple possibilité pour le fisc : la loi de budget a force impérative et les administrations chargées de l'assiette, de la liquidation et du recouvrèment ne peuvent pas plus se dispenser d'appliquer la loi d'impôt vivifiée par la loi de budget qu'elles ne pourraient appliquer tant que celle-ci n'est pas intervenue** (v. G. Jèze, ibid, p. 45, et l'article final des lois de finances qui constitue ici une disposition budgétaire)".

Mostra o conspícuo Aurelino Leal (ob. cit., p. 501) que "Um outro motivo que empresta ao orçamento brasileiro o caráter de lei material é a sua competência, jamais recusada, para estabelecer impostos novos, de que pode servir de exemplo, entre muitos, o impôsto de viação que no orçamento da receita para 1921 foi criado com o nome de taxa de viação, recaindo sôbre mercadorias transportadas em estradas de ferro, vias fluviais e cabotagem. Finalmente, o nosso orçamento contém várias disposições permanentes a êle incorporadas, acentuando-lhe o caráter de lei material".

Dir-se-á que Rui, Aurelino Leal, João Barbalho e Carlos Maximiliano emitiram tais considerações tendo presente outra Constituição.

Mas esta circunstância não apouca o interêsse científico que êsses juízos encerram, desde que se não perca de vista a identidade de objetivos entre o § 30 do art. 72 da Carta de 1891, e a primeira parte do § 34 do art. 141 da Carta de 1946.

Ademais, quando isso não fôsse, é de colocar-se em altitude que a perscrutação das questões jurídicas, para ser profícua, há que ser feita sem desaprêço pelo elemento tradicionalista, pelo passado das instituições.

O direito evolve de modo incessante. Contudo, avança sem transições bruscas, ao ponto de que um outro Summer Maine ainda encontrará nêle vestígios das sentenças dos patriarcas e dos chefes de tribos.

Por isso um daquêles quatro comentadores do Código Fundamental de 1891, o Sr. Carlos Maximiliano, inda há pouco lembrava em estudo sôbre a atual Constituição, que o direito romano é que supria as deficiências da legislação moderna exatamente em litígios sôbre estradas de ferro.

E por falar no estudo do Sr. Carlos Maximiliano sôbre a Carta de 1946, vale trazer à tona que precisamente nesse estudo, nesse comentário, **atualíssimo,** expende êle opinião que se ajusta como uma luva à situação **in concreto.**

Ei-la (**Comentários à Constituição Brasileira,** 4.ª ed., atualizada, 1946, vol. I, p. 279) : "O Regulamento não estenderá o impôsto a nenhum caso não previsto em lei; **nem dará validade a uma taxa não revigorada no Orçamento da Receita pelo menos com o indicar o título e cômputo respectivos".**

Reporta-se o Ministro Maximiliano, em seu prol, nessa assertiva, ao **On Taxation** de Cooley, vol. I, pp. 102-3.

Vem ao caso, pois, uma explicação de Rui (**Comentários à Constituição Federal Brasileira,** H. Pires, 1934, vol. VI, p. 90): "Releva advertir, entre parênteses, e por sua vez, para atalhar de prevenção objeções descabidas, que o vocábulo **tax** (no plural, **taxes**) não significa ùnicamente a taxa "stricto sensu", nem, ainda, o impôsto no sentido estrito, mas assim o impôsto, como a taxa, um e outro **lato sensu, a saber, tôdas as contribuições com que o Govêrno possa onerar, a bem do público, as pessoas, suas relações e seus haveres.** É nesta ampla **acepção que se utilizam dêsse têrmo os autores, as leis e os julgados no direito norte-americano. Quem o diz, é o clássico Story : "in a general sense all contributions imposed by the government upon individuals for the service of the State are called** taxes, **by whatever name they may be known, wether by the name of tribute, tythe, talliage, impost, duty, gabel, custom, subsidy, aid supply, excuse, or other name". (On the Constitution,** 5a. ed., vol. I, § 950)".

Tivemos ao longo dêsses 126 anos de existência livre, independente, quatro Constituições e uma portaria-Constituição.

Em tôdas se conferiu ao Orçamento o relêvo, a importância, o trato à vela de libra compatível com sua projeção, de lei **destinada a fornecer os meios para que as outras sejam cumpridas, de prerrogativa máxima do Corpo Legislativo.**

A Constituição do Império inscreveu entre as atribuições do Poder Legislativo — exercido pela assembléia geral, composta de câmara dos deputados e câmara dos senadores (arts. 13, 14 e 15, parte geral e inciso 10), — a de "fixar, anualmente, as despesas públicas e repartir a contribuição direta", acrescentando (no art. 171) que "**tôdas as contribuições diretas,** à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, **serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral**". (O Constituinte de 1946, no art. 141, § 34, primeira parte, disse **estabeleça.** — Usou do mesmo verbo).

A primeira Constituição da República (1891) confiou também ao Poder Legislativo, exercido pelo Congresso Nacional, composto de câmara dos deputados e senado (art. 16, parte geral e § 1.°), competência (art. 34, parte geral e inciso 1.°), para, "anualmente, orçar a receita, fixar a despesa federal", etc., tendo tido o cuidado de prevenir (no art. 72, § 3.°) que "nenhum impôsto, de qualquer natureza, poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o **autorize**" (O Constituinte de 1946, na segunda parte do § 34 do art. 141 escreveu **autorização**).

A Carta de 1934, por igual, fêz entrega ao Poder Legislativo — exercido pela Câmara dos Deputados com a colaboração do Senado Federal (art. 22) da tarefa (vide art. 39, inciso 2) de "votar, anualmente, o orçamento da receita e da despesa, etc.".

Embora se haja exacerbado na obsessão de reduzir o Poder Legislativo e de fortalecer a autoridade do Presidente da República, a portaria-Constituição de 1937 (no art. 13, parte geral e letras **c** e **d**), excluiu da alçada dos decretos-leis o orçamento e os impostos.

E inspirando-se aí, quanto a isso, nas referidas Constituições, depositou em mãos do Poder Legislativo — exercido pelo Parlamento Nacional (art. 38), composto da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal (art. 36, § 1.°) — a responsabilidade de votar o Orçamento (vide arts. 67, letra **b**, art. 69, § 2.° e art. 71).

Lógico que não divergiu dêsses Códigos a Super-Lei que entrou em vigor no país a 18 de setembro de 1946.

Leia-se, para constatação da assertiva, o conteúdo dos arts. 37 e 68, incisos I e II.

De frisar, por ser isso útil e oportuno, que a Constituição de 1934, artigo 50, § 3.°, a portaria-Constituição de 1937, art. 70, e a Constituição de 1946, art. 73, § 1.°, tratam ao Orçamento de lei.

A primeira e a terceira falam em **lei do orçamento,** a segunda em **lei orçamentária.**

Discriminando as atribuições do Poder Legislativo, a Constituição de 1946, no art. 65, inciso I, enumerou **votar o orçamento** e, no inciso II, **votar os tributos próprios da União e regular a arrecadação e a distribuição das suas rendas.**

Empregou, para Orçamento e para impostos, embora do Orçamento se ocupando em primeiro, do mesmo verbo **votar.**

Fêz como devia fazer e conforme se vinha fazendo.

A revolta dos barões inglêses mirava a tributação extorquida; o soberano perdulário onerando; o Orçamento ditado pela Coroa.

Nessa inconformidade plausível, legítima, justa, teve origem o que Herbert Spencer (**apud** León Duguit, **Traité de Droit Constitutionnel**) veio a denominar de a **grande superstição da política de hoje, — o direito divino dos Parlamentos,** que no dizer dos inglêses — segundo o testemunho de León Duguit (ob. cit.), que os acha, nisso, lógicos — podem fazer tudo, menos de um homem uma mulher.

No Brasil, o Legislativo só encontra balizas na Constituição.

Tudo quanto o Parlamento votar, estabelecer, autorizar, adotar, prescrever, será, por definição, expressivo do consenso do País, da vontade geral, e se integrará na ordem jurídica nacional, salvo recalcitrância àquele comando, àquela jerarquia, da Constituição.

No que concerne a tributos e orçamentos, o Grande Estatuto de 1946 cifrou o Executivo à arrecadação das contribuições que forem estabelecidas pelo Parlamento e cuja cobrança as duas câmaras prèviamente autorizarem.

O Orçamento de 1947 não ficou ao sabor dos órgãos administrativos, não foi um ato de ditador.

Decorreu do voto da representação nacional, da autoridade legislativa legítima do Estado.

O Executivo exerceu sua função, de elaborador originário da matéria, de redator natural da proposta sôbre a receita e a despesa.

Mas o Parlamento inspecionou a proposta, perquiriu-lhe a correspondência com as leis tributárias e encargos do Estado, aprovou-a, deu-lhe o prestígio do poder, **que é sòmente seu,** de impor, distribuir e prescrever a maneira de arrecadar qualquer contribuição tributária (Willoughby, **The Constitution Law of United States,** vol. I, p. 275).

O **duty** impugnado surgira três anos antes.

Fôra incluído, **de maneira idêntica,** nos três Orçamentos anteriores.

Havia sido cobrado, sem controvérsia, nos três exercícios precedentes.

Nessa conformidade, sua inclusão na lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946, tornou-lhe a cobrança, no exercício de 1947, legal, legítima, adequada ao prescrito no § 34 do art. 141 da Lei Básica.

Contribui, também, para enrijar convicção nesse sentido, um outro texto do Código Supremo, o art. 74.

Se tivesse havido em 1946 o retardamento nesse preceito previsto, ter-se-ia dado uma prorrogação, automática, **ipso jure,** para o exercício seguinte, do Orçamento então vigente.

E com essa distensão do Orçamento, de um exercício para o outro, nenhuma surpresa para o contribuinte, nenhum dano para o contribuinte, nenhuma equimose no § 34 do art. 141.

Portanto, uma demora no envio da Lei de Meios para o exercício de 1947, à sanção, tornaria jurídica, inconcutível, nesse exercício, a cobrança, a exigibilidade de todos os tributos figurantes no Orçamento de 1946.

Como corolário, a circunstância de ter o Parlamento aprovado um Orçamento para 1947 no qual se achava incluído tributo que fizera parte do Orçamento de 1944, do Orçamento de 1945 e do Orçamento de 1946, tributo que fôra cobrado sem controvérsia nesses três exercícios, retirou quaisquer suspeitas de sôbre a liquidez do direito fiscal à percepção dêsse tributo.

Quem fizer confronto do art. 74 com o § 34 do art. 141, cedo se persuadirá de que a cautela muitas vêzes secular do **"the Crown can impose in financial burdan whatsower on the people without consent of Parliament,"** inspiradora da primeira parte do 2.º dêsses dispositivos, visa a inovação tributária o impôsto que não fez parte do Orçamento imediatamente anterior.

(O **opfer** motivador da impetração em análise figurou, frise-se mais uma vez, nos três Orçamentos anteriores).

Aos que entendam insuficientes os têrmos da inclusão orçamentária, lembro que de modo similar se procedeu nos três Orçamentos anteriores . . .

Nos Orçamentos para 1944, 1945, 1946 e 1947, o impôsto de renda adicional está em posição idêntica, está incluído por forma igual, em linguagem exatamente a mesma.

Não obstante só a inclusão para 1947 foi tildada de obscura.

Apenas aos que taxam de obscura, de lacunosa, no que se relaciona com o impôsto de renda adicional a lei n.º 3, de 2 de dezembro de 1946, veio a lei n.º 81, de 29 de agôsto de 1947, trazer uma ajuda, prestar uma elucidação.

Exemplo, recente, de retroatividade em matéria de lei fiscal, nos oferece a França, com a lei de 25 de junho de 1947 (Louis Trotabas, ob. cit., **addendum mettant a jour au 15 aôut 1947,** p. 24) : **"instituant des taxes (dites, est vrai, exceptionelles) sur les creations et extensions de certains établissements commerciaux réalisés au cours des années 1946 et 1947".**

Na Gália, isso é possível, de vez que a Constituição (R. Carré de Malberg, **Confrontation de la Theorie de la formation du droit par degrés,** ed. 1933, p. 154) : **"a posé en principe que tout ce que les Chambres adoptent en y mettant la forme de loi a la force propre au pouvoir législatif. La loi ne dépend donc, chez nous, de la Constitution que dans la mesure où elle droit remplir la condition d'avoir été adoptée par les deux assemblées instituées en vue de l'exercice du pouvoir législatif".**

No sistema da atual Constituição brasileira, art. 141, § 34, uma lei fiscal nos moldes e condições da referida lei francesa de 25 de junho

de 1947 seria rechaçada pelo Judiciário por sua manifesta inconstitucionalidade.

Nessa base, não tomo conhecimento da lei n.º 81, de 29 de agôsto de 1947, como ato legislativo que tenha vindo estabelecer ou revigorar tributo.

Não atenuaria êsse estado de coisas a lição de Paul Roubier, citada pelo insigne Procurador da República, professor Temístocles Cavalcânti, no seu parecer ao propósito da cobrança do **opfer** sôbre que versa a impetração.

Realça o professor de Lyon no seu **Les Conflits des Lois dans le temps** (ed. 1933, t. 2ème, p. 500) : "Le caractère de tous ces impôts est qu'ils sont assis, non pas sur un fait qui s'accomplit en un moment de la durée, mais sur un état de fait continu, destinée à se prolonger sur une certaine période de temps, et ils atteignent cet état de fait pour la durée d'une année; mais l'année suivante, si cette situation se continue encore, une nouvelle perception aura lieu : de telle sorte, en definitive, que l'impôt est assis sur un état de fait continu pour un an, et est susceptible de se renouveler indéfinement pendant les années qui suivront".

Até aí, muito bem. Nada inconforme.

Adiante um pouco, contudo, diz êle que **"dans ces conditions il est clair qu'une loi nouvelle qui vient modifier le régime de ces impôts, quant à leur taux, ou à leur mode d'établissement, ou aux exemptions possibles, s'applique sans rétroactivité à tous les impôts de l'année en cours : car il n'y a pas factum praeteritum, il y a seulement une situation en cours sur laquelle les lois nouvelles ont un effet immédiat".**

Nesse segundo trecho, está o choque, está a inconciliação irremovível.

A Constituição brasileira de 1946, art. 141, § 34, última parte, não cogita de **facto pendentia,** de situações em curso.

Cogita, sim, e em têrmos de nenhuma flexibilidade, de **prévia autorização orçamentária,** de autorização orçamentária constante da lei (art. 73, § 1.º), que deverá subir à sanção pelo menos um mês antes de começar o exercício financeiro, vide art. 74, salvo em se tratando de tarifa aduaneira ou de impôsto lançado por motivo de guerra, hipóteses não ocorrentes.

Buscou-se, dêsse modo, pôr têrmo aos orçamentos elaborados no curso do ano que tinham de reger.

Não obstante, tendo o Orçamento para 1947 incluído o impôsto de renda adicional, a lei n.º 81 há que ser acolhida ao menos como uma interpretação "doutrinal" (C. Maximiliano), prestigiosa por sua procedência.

Não teria objeto a lei de interpretação, contra a **res judicata vel transacta vel prescripta.**

Aqui não se trata de **causa finita.**

Por isso, quem qualifica de imprecisa, de inodora, quanto ao impôsto de renda adicional, a lei n.° 3, tem de abraçar a lei n.° 81 como declarativa do que preexistia, como diploma vindo para clarear, para tornar mais límpida, de aplicação mais fácil (Roubier, ob. cit., t. 1er, p. 468), a Lei de Orçamento em questão.

No que me concerne, já acentuei que tenho por um esteio suficiente do direito da Fazenda nestes autos discutido a Lei de Orçamento (Lei n.° 3, de 2 de dezembro de 1946).

Pelas considerações feitas, dou provimento ao recurso, a fim de que fique sem efeito o **writ** concedido.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte : O Tribunal, rejeitadas as preliminares por unanimidade de votos, deu, no mérito, provimento ao recurso para cassar o mandado de segurança contra o voto do Sr. Ministro Armando Prado.