ORÇAMENTO — UNIDADE, UNIVERSALIDADE E ANUALIDADE — PRORROGAÇÃO DO ORÇAMENTO VIGENTE — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA — ELEVAÇÃO DE IMPOSTOS APÓS A SANÇÃO DA LEI ORÇAMENTÁRIA

— Segundo o princípio da anualidade orçamentária, o contribuinte não paga senão o tributo que para o curso do ano financeiro o legislador fixou.

— Não basta haver lei criando o impôsto; sua cobrança depende de inclusão na lei anual da receita, segundo a representação, nacional ou estadual, considera que sua percepção é necessária para a cobertura das despesas do ano respectivo.

— Cobrar, de qualquer brasileiro ou estrangeiro residente no país, impôsto, ou aumento de impôsto, não autorizado pelo orçamento vigente em cada exercício, será desconhecer, desrespeitar, afrontar a garantia constitucional concernente, ao mesmo tempo, à liberdade, à segurança individual e à propriedade.

— Interpretação dos arts. 73, 74 *e* 141, § 34, *da Constituição.*

CONSULTA: A proposta orçamentária para o exercício de 1949, encaminhada à Assembléia Legislativa pelo Governador do Estado de São Paulo, previa a elevação da alíquota do impôsto de vendas e consignações de 2% para 3%. A Assembléia rejeitou a proposta, tendo sido prevista a elevação da taxa do citado impôsto, apenas, para 2,5% (dois e meio por cento), conforme especificação constante da lei n.º 186, de 13 de novembro de 1948, publicada no "Diário Oficial do Estado", de 14 do mesmo mês. Essa majoração foi determinada pela lei n.º 185, de 13 de novembro corrente. Posteriormente, conforme mensagem enviada pelo Governaoor à Assembléia, pulicada no "Diário Oficial do Estado" de 25 do corrente, pretende o Poder Executivo a elavação da taxa do impôsto de vendas e consignações, bem como do de transações e do sêlo sôbre guias de exportação de mercadorias, para 3% (três por cento).

Em face do exposto, pergunta-se: Será constitucional a modificação do orçamento e da lei de caráter financeiro depois de regularmente elaboradas, sancionadas e publicadas, para o efeito de ser determinada a majoração da alíquota de impostos?

PARECER: A Constituição de São Paulo, no art. 27, transcrevendo quase literalmente o art. 73 da Constituição da República, assim prescreve: "O orçamento será uno, englobando-se obrigatòriamente na receita tôdas as rendas e suprimentos de fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos."

E no seu art. 32, a Constituição paulista, repetindo o art. 74 da federal, também determina: "Se o orçamento não fôr sancionado até o dia 14 de novembro, ficará de pleno direito prorrogado o do exercício vigente".

Aí estão precisamente definidas e prescritas ao legislador ordinário as regras fundamentais de todo bom sistema orçamentário — a unidade, a universalidade e a anualidade.

Delas, talvez seja a última a mais importante, como característica dos povos livres, aquela que, segundo Leon Say, torna inevitável a reunião anual do parlamento; aquela contra a qual se chocou e caíu vencida a vontade imperiosa de Bismarck em pleno apogeu, quando reclamava debalde o orçamento bienal, que o Reichstag sempre lhe recusou.

Tem razão Brunialti, quando, em seu "Diritto Costituzionale", considera que "o orçamento anual é uma das mais preciosas garantias constitucionais, uma daquelas que constituem o funcionamento de todo o sistema".

Mas se o professor italiano dêste modo se expressava, em 1896, em 1944, num ensaio publicado na "Public Administrative Review", sob o título "The Budget as an Instrument of Legislative Control and Executive Management", Harold Smith, chefe do "Bureau of the Budget", criado pela lei de 1921 como serviço do tesouro, e desde 1939 transformado em departamento do gabinete do Presidente, com cêrca de 600 funcionários e constituindo o mais completo estado-maior jamais organizado sôbre assunto orçamentário; Harold Smith assim se pronunciava sôbre a importância do orçamento, na vida da democracia representativa: "O sistema de relações entre o Executivo e o Legislativo determina o êxito ou a falência do govêrno democrático. Eis porque o orçamento, que é ao mesmo tempo o mais importante instrumento de contrôle legislativo e de gerência do Executivo, está no verdadeiro coração do govêrno democrático".

E isto num país onde até 1921, quando se promulgou o "Budget and Accounting Act", podia dizer-se o que disse White — talvez a maior autoridade atual da matéria, nos Estados Unidos, no seu livro — "Introduction to Study of Public Administration", comentando a desordem orçamentária, alí reinante àquela época: "As possibilidades de excesso, dissipação e favoritismo sob tão desorganizado regime eram sem fim. Nenhum país exceto um, abençoado com uma rápida expansão econômica, poderia ter suportado a falta de ordem e vigilância financeira, quase geral há trinta anos passados".

Mas o orçamento, como veremos, não é sòmente o coração no sistema de relações entre o Executivo e o Legislativo, no govêrno democrático.

E' também uma garantia absoluta de segurança e tranquilidade que abroquela o cidadão, o contribuinte, nos regimes livres, certo que êle fica, pela promulgação do orçamento, cuja imodificabilidade resultaria de sua própria natureza ainda quando a lei não a decretasse, de que, durante o período orçamentário prèviamente fixado, nenhum tributo lhe seria cobrado senão os que o ato financeiro consigna e na proporção que ali se fixa.

A história do orçamento, a partir como sempre da Inglaterra em tudo que respeita à garantia individual, acompanha a da conquista das franquias liberais.

Não foi o parlamento que num dos seus atos criou a lei de finanças. Foi, ao contrário, a lei de finanças que criou o parlamento, resultante da resistência do povo na concessão dos tributos reclamados pela voracidade dos reis.

Eis porque em tôda parte, desde que os regimes livres se firmaram, o orçamento se revestiu de certas qualidades, se premuniu de certos freios, se organizou com certas regras e princípios que o tornaram inviolável ao arbítrio dos governantes, como garantia, a princípio, dos privilégios do parlamento, e, depois, da segurança do indivíduo, cuja vida econômica se esta-

bilizava de modo absoluto contra o fisco, pelo prévio conhecimento do que, no curso de um ano, deveria desfalcar de sua fazenda, em benefício do Tesouro.

E esta segurança econômica redunda na de sua liberdade e sua vida.

Entre nós, os grandes princípios da unidade, universalidade e anualidade do orçamento, com tôdas as conseqüências dêles decorrentes, embora sòmente o último taxativamente se declarasse no texto das Constituições de 1824 e 1891, tanto no Império, quanto na República, sempre foram observados pelos governos e parlamentos e sempre foram defendidos pelos grandes mestres do direito constitucional no Brasil. Assim, a Carta Imperial, entre as atribuições do Poder Legislativo, quanto à matéria orçamentária, prescreveu, tão sòmente, no inciso 10 do art. 13: "Fixar anualmente as despesas e repartir a contribuição direta".

Vejamos, porém, como se cumpriu o dispositivo e como sôbre êle discorreram os grandes doutores do direito público no Império. O maior de todos, Pimenta Bueno, assim nos fala, a págs. 88 e 89 do seu "Direito Público Brasileiro": "Pelo que toca ao sistema das contribuições, a importância dessa lei é também de imenso alcance. Têm os representantes da nação anualmente o direito e oportunidade de reconsiderá-las, de conservar, de modificar, suprimir ou substituir cada uma delas, ou por efeito de melhor estudo, ou de mobilidade ou variação nas necessidades, conveniências ou circunstâncias sociais. O impôsto é reconhecido como um mal, pôsto que necessário; é de mister que êsse mal se limite a seu próprio interêsse, e que não seja *agravado* por *outros* acessórios remediáveis, que não prejudique o trabalho, que não embarece a produção, que guarde justiça pesando com igualdade, não excedendo as faculdades dos contribuintes, não aniquilando os capitais.

E' também *ocasião* de examinar os regulamentos fiscais do govêrno e de coibir os seus abusos, *para que os impostos sejam arrecadados* sem vexame nas devidas *épocas* e formas devidas, segundo o modo de percepção legal com economia e eqüidade; enfim nos precisos têrmos da lei, sem que sejam distendidos ou agravados pelo pensamento sempre dominante do fisco".

E assim êle discorre, porque êle próprio, à p. 85, definiu o orçamento como "o ato que *em cada ano fixa e autoriza o* montante das despesas públicas e conseqüentemente os *meios* de ocorrer a elas".

É, como se vê, o contrário do que se pretende em São Paulo.

Vejamos, agora, Rodrigues Sousa no seu livro clássico "Análise e Comentário à Constituição Política ou Teoria e Prática do Govêrno Constitucional do Império". Assim êle nos fala: "Depois da lei de organização política em cujos artigos não pode o Corpo Legislativo pôr mão, certamente a primeira lei é aquela que ao Estado proporciona os meios de manter e alcançar seu fim (p. 102).

E acrescenta à p. 122: "Sôbre a proposta do Govêrno deve a Assembléia Geral fixar anualmente as despesas públicas, porque se umas são certas e constantes, variam e mudam-se outras com novas necessidades sociais; pela mesma razão deve ao mesmo tempo *estabelecer* a renda para satisfazê-las".

E pouco depois, à pg. 128: "Essa atribuição cujas razões melhor fará ver a análise e comentário do art. 53, harmoniza-se com um interêsse público e *o direito que têm os cidadãos* de não ser obrigados a maior sacrifício pecuniário do que exigem as despesas e necessidades reais do Estado".

E o Visconde do Uruguai, nos seus "Estudos Práticos sôbre a Administração das Províncias", vol. I, p. 22, ensina decisivamente nesse tom: "A lei geral que autoriza o Govêrno a *cobrar* os impostos e a fazer as despesas públicas tem duração anual; não pode ir além. Caduca todo o ano e é necessário nova autorização".

Vê-se, pois, nos três livros clássicos do Império, que a anualidade orçamentária, embora não tivesse alí a forma categórica e inevitável que, entre nós, tomou depois da reforma constitucional de 1926, com a prorrogação do orçamento anterior quando não votado a tempo o novo; vê-se naqueles livros que a anualidade importava, não só no privilégio parlamentar de conceder ou não os créditos, e autorizar ou não a arrecadação das "contribui-

ções", mas também no de "reconsiderá-las, de conservar, de modificar, suprimir os substituir cada uma delas", no de "examinar os regulamentos fiscais e de coibir os abusos para que os impostos sejam arrecadados nas épocas e formas devidas" e por isso "a lei que autoriza a cobrar impostos tem duração anual" e "caduca todo ano", sendo "necessário nova autorização"; vê-se pois que nos três livros clássicos acima citados, que, além do privilégio parlamentar, a anualidade assegura ao "cidadão o direito de não ser obrigado a maior sacrifício pecuniário do que exigem as despesas e necessidades reais do Estado".

E que a anualidade do orçamento, fixando prèviamente o que o contribuinte tem de pagar, tem como objetivo assegurá-lo na sua liberdade, livrando-o dos azares e dos riscos da opressão ou da voracidade fiscal.

E assim como o Estado pela anualidade e universalidade do orçamento assegura o seu equilíbrio financeiro, do mesmo passo, com tais princípios se equilibra na sua economia privada, se garante em sua liberdade e se estabiliza em sua vida, o contribuinte, isto é, o cidadão, que sabe *prévia e exatamente* o que tem de pagar ao erário, no curso do *ano seguinte*. Não fôra assim, e perigariam a sua estabilidade, a sua segurança, a sua liberdade, expostas às emprêsas do arbítrio do Executivo ou aos palpites da improvisação do Parlamento.

Foi contra isso que o art. 1.º do Tít. V da Constituição francesa de 1791 determinou: "As contribuições públicas serão deliberadas e fixadas anualmente pelo corpo legislativo e não poderão subsistir além do último dia da sessão seguinte se não forem expressamente renovadas".

É, como se vê, o princípio da anualidade orçamentária pela qual o contribuinte não paga senão o tributo que para o curso do ano financeiro o legislador fixou.

Foi êsse o princípio que a revolução francesa firmou tomando-o da Grã-Bretanha, a cujo respeito Commin, há mais de 500 anos, já dizia: "Na minha opinião, dentre tôdas as senhorias do mundo que tenho conhecido aquela onde a coisa pública é mais bem tratada é a Inglaterra".

Era êsse o princípio universal, que os tratadistas do império sustentavam e a que os poderes do Estado obedeciam.

Foi a defesa individual contra os exageros, contra a voracidade, contra os imprevistos das tributações insaciáveis, que determinou a criação dos parlamentos, como freio impeditivo do arbítrio dos reis em matéria fiscal.

Daí vem a anualidade orçamentária como garantia do privilégio parlamentar e da segurança individual. Veio da velha fórmula — taxation and representation go together — que Macauely, nos "Ensaios sôbre a História da Inglaterra", diz ser "tão antiga que ninguém lhe pode precisar a data". A anualidade da fixação de "tôdas as fontes de rendas e da autorização para cobrá-la", implica no direito do contribuinte só pagar durante o ano financeiro o que no orçamento se consignou e na proporção que êle estabeleceu. Fora disto, a anualidade orçamentária desaparecia e burlada estaria a segurança constante dos arts. 27 e 32 da Constituição paulista.

Mas foi exatamente para dar ao contribuinte uma garantia absolutamente segura que, ao contrário da Carta Imperial e da Constituição de 91, o Estatuto constitucional de São Paulo adotou a regra firmada na Reforma de 926 e precreveu no art. 32 que se "o orçamento até 14 de novembro não fôr enviado a sanção ficará de pleno direito revogado o do exercício vigente".

Estava assim o indivíduo protegido contra as surprêsas do arbítrio do Estado. Nada de criações ou majorações imprevistas.

Se não houver novo orçamento, o contribuinte, desde 14 de novembro de cada ano, saberá que tem de pagar, sem possibilidade de surprêsa, o que já estava pagando no exercício vigente. O texto não podia ser mais claro nem mais preciso.

A situação jurídica, uma vez firmada pela sanção ou pela prorrogação do orçamento, é imodificável dentro do ano financeiro.

Só no orçamento subseqüente poderá o legislador autorizar a arrecadação do novo tributo ou do aumento, não inscritos na lei orçamentária. Fora daí

a anualidade do orçamento seria um contrassenso.

Pode o legislador criar quando quiser novos impostos, ou aumentar os existentes. Está nas suas atribuições. Mas a arrecadação de tais impostos ou aumentos só poderá ser autorizada pelo novo orçamento, se uns e outros não estiverem inscritos no vigente ano financeiro. E o govêrno não pode arrecadar senão os impostos cuja arrecadação o orçamento vigente *autorizou*.

Já vimos como pensavam a respeito os juristas do Império.

Ouçamos, agora, como, sob a Constituição de 91, opinavam os da República:

E assim nos fala Aurelino Leal, sem dúvida nenhuma o maior dos comentadores daquela Constituição, à p. 422 de sua "Teoria e Prática da Constituição": "Dir-se-á que a questão assumiria outro aspecto se uma lei ordinária proibisse que no orçamento se estabelecessem novos impostos. Deixaria, assim, o orçamento de ser uma lei de tal natureza ? Não, respondo eu, porque é *sabido* que um impôsto só poderá *ser cobrado* quando *sua arrecadação* é permitida pela lei *anual* da receita. De modo que poderia haver *uma lei ordinária estabelecendo certos impostos: mas se a lei anual não lhes autoriza a cobrança êles não podem ser arrecadados*". E no mesmo livro, mais adiante, à p. 499:

"Creio que não há contestar que, entre nós, o orçamento é uma lei material, como será em todo o país onde nenhum *impôsto possa ser arrecadado, mesmo existindo por fôrça de lei geral, sem que o orçamento o autorize*. Já vimos, páginas atrás, que uma lei de impôsto é susceptível de uma sorte de suspensão virtual, de modo que, sem ter sido revogada pelo poder legislativo, *ela não se executa à falta de autorização do orçamento*".

E à p. 503: "A anualidade, pois, deve ser pròpriamente do orçamento. As leis de impostos podem ser permanentes, podem, mesmo, conservando-se em pleno vigor, *deixar de produzir efeito neste ou naquele exercício, se o orçamento do ano não autorizar a percepção que ela criou*".

A questão dificilmente poderia ser exposta e resolvida com mais clareza, precisão e segurança.

No entanto, ouçamos também outra grande autoridade, e com a dupla competência de insigne constitucionalista e financista ilustre. Eis o que nos diz Amaro Cavalcânti, a ps. 222 e 223 dos seus "Elementos de Finanças": "O Impôsto é votado em leis permanentes ou nas leis anuais da receita pública conforme a prática dos Estados. No Brasil a regra seguida é: uma vez criado o impôsto por lei especial ou disposições permanentes da própria lei orçamentária da receita, considera-se vigente enquanto não fôr declaradamente revogada; mas é *indispensável para sua arrecadação que nas leis anuais referidas se repita a autorização implícita das mesmas pela inscrição dos respectivos títulos no orçamento*".

De forma análoga opina Alcides Cruz, em "Direito Administrativo", ps. 148 e 150: "O orçamento é, pois, uma prévia fixação da receita e da despesa pública para um determinado período; pode-se defini-lo: é o ato legislativo que *autoriza* a adminstração pública a efetuar as despesas previstas e *permite exigir o pagamento dos impostos propostos* (p. 148).

E mais adiante, à pg. 150. "A parte do orçamento relativa às rendas cuja *arrecadação carece ser autorizada é a do impôsto*, principal fonte delas e sem o que o Estado não teria meios para fazer face às suas despesas cada vez mais avultadas".

Do mesmo parecer Dídimo da Veiga, no seu "Ensaio de Ciência das Finanças e de Economia Política", p. 230: "Não é lícito ao govêrno proceder à *arrecadação dos impostos* que constituem a parte consolidada do orçamento da receita, *sem que a lei do orçamento autorize a exação dos mesmos*".

E' que êle próprio reconhece e proclama á p. 112: "A renovação anual da autorização para arrecadar a receita e fazer a despesa é uma *modalidade do reconhecimento da competência exclusiva dos contribuintes no regime representativo para se imporem encargos*".

Mas, se ainda pudesse subsistir sombra de dúvida ante a enumeração de tantos constitucionalistas e financistas brasileiros, todos acordes em sustentar que só poderá ser arrecadado o impôsto inscrito na lei anual do orçamento, isto é, aquêle cuja cobrança ela

autorizar; se a verdade dêsse princípio ainda precisasse da projeção de luz mais forte, para tornar-se irradiante na sua evidência, não nos restaria no Brasil senão apelar para a nossa autoridade oracular e com Rui Barbosa repetir: "A receita é o impôsto. E a administração não pode *cobrar o impôsto sem o orçamento que o taxe.* De todos os direitos que a nossa organização nos afiança, êsse o mais alto, o mais inviolável, o mais absoluto. O povo que ceder neste artigo de seus foros, terá quebrado o último elo de sua existência com a liberdade e sossobrado na ignomia do mais abjeto cativeiro". ("Comentários" coligidos por Homero Pires, vol. II, p. 118. "Jornal do Brasil" de 29 de agôsto de 1893).

Não se poderia dizer mais, nem melhor. E' o exame, sob uma forma lapidar, do que se pretende em São Paulo, e a sua mais veemente condenação.

E' que não basta haver uma lei criadora do impôsto. Isso é a condição essencial para a existência legal do tributo. Sua cobrança, porém, depende de sua inclusão na lei anual da receita, segundo a representação, nacional ou estadual, considere que sua percepção é necessária para a cobertura das despesas do ano respectivo.

Se assim não acontecer, se os representantes do povo entenderem que dêste não é necessário exigir naquele ano o pagamento de tal impôsto, não o consignarão na lei orçamentária, sem cuja autorização a administração não o poderá arrecadar. Todavia, êle a isso sobreviverá e poderá ser inscrito em outro orçamento, porque não revogada a lei que o instituiu. Mas a sua cobrança não poderá ser feita no exercício financeiro, uma vez que o legislador no orçamento da receita para êsse ano não o incluiu. Perde, assim, o impôsto a sua fôrça potencial, como recurso para a receita, cuja arrecadação se realiza; conserva, porém, a sua fôrça virtual de fonte de renda legal no sistema tributário do país.

Êsse, o princípio incontroverso nos países do sistema orçamentário anual e universal, como o nosso. Essa, a partida financeira ininterrupta, desde o primeiro Império. Essa, a regra consagrada através de nossa acidentada vida política, por entre mais de 100 anos de regime constitucional.

Mas o princípio que os nossos homens de estado, os nossos jurisconsultos e os nossos financistas defenderam e consagraram não é fruto de sua experiência ou de seu saber.

Tata-se, no caso, de um princípio universal.

Na França, não há livro de direito público que não sublinhe que a anualidade orçamentária não é um mandamento da Constituição, mas "um costume constitucional".

Sôbre o ponto em exame, vejamos a lição de Duguit, a quem Rui, de uma feita, denominou "o mestre dos mestres".

E eis como êle nos fala: "Todo orçamento compreende essencialmente duas partes: uma onde são enumerados os impostos e rendimentos autorizados: é a esta parte do orçamento que se denomina especialmente lei de finanças. Na outra parte, vêm fixadas as despesas que o govêrno fica autorizado a fazer, ou sob outra forma os créditos que lhe são abertos. E' o orçamento. *Impostos e Rendimentos.* Todo ano devem ser indicados de maneira especial. Se o não fôssem, *não poderiam ser cobrados;* e isto em virtude do princípio já indicado da anualidade do impôsto" ("Traité de Droit Const.", vol. IV. p. 433).

E à p. 439: "A parte do orçamento que tem mais particularmente o nome de lei de finanças é que *autoriza e regula a percepção das contribuições públicas*, é uma lei no sentido material como acabo de mostrar".

Disso não diverge Esmein, o segundo dos três grandes mestres, neste século, do direito público em França, quando, no 2.º vol., p. 409, no seu "Direito Constitucional", assim leciona: "Com efeito, bem que a maior parte dos impostos seja estabelecida a título permanente por leis especiais, *sua percepção não se pode fazer apenas por elas*: é preciso que ela seja autorizada periòdicamente em cada *orçamento*"

Agora o terceiro dos grandes professôres: Hauriou, no seu "Direito Constitucional", p. 200, depois de firmar que nenhum impôsto poderá ser lançado sem autorização do Parlamento, aduz: "Pràticamente, dêste princípio decorre: 1.º, leis permanentes

de criação dos impostos; 2.º, uma lei *anual de autorização para arrecadar durante o ano os direitos e rendimentos públicos.*"

Consultemos ainda outro professor ilustre, Bonard, em seu "Direito Público", edição de 1946, revista pelo prof. Duverger, p. 377, assim se pronuncia: "A autorização orçamentária é anual, isto é, autorização *para exercer as competências estabelecidas nas leis e regulamentos* em matéria de despesas e receitas *não deve ser senão para um ano e deve ser todos os anos renovada.*"

E na página anterior êle nos diz: "É preciso compreender com efeito que o parlamento exerce duas categorias de poderes em matéria financeira: 1.º, a organização, por leis especiais, dos diferentes impostos e as operações administrativas que empenham a despesa; 2.º, *as autorizações dadas periòdicamente* na forma das leis *para perceberem os impostos existentes* e empenhar as despesas, isto é, *o orçamento.*"

Dois dos grandes tratadistas franceses — Barthelemy e Duez, no "Tratado de Direito Constitucional", p. 799, dêste modo se pronunciam: "Do princípio da anualidade do orçamento decorre materialmente que o Estado não pode viver um só dia sem orçamento. Tôdas as despesas e tôdas as receitas que êle fizesse nestas condições seriam irregulares e os funcionários *que arrecadassem os impostos* se exporiam teòricamente às penas da concussão."

Venha agora depor, no mesmo sentido, outro grande professor de Direito Público e mestre consumado em ciência financeira.

É assim que fala Jèze, no seu tão conhecido livro — "Traité de Finances — Le Budget", p. 76: "O orçamento prevê tôdas as receitas mas não contém para tôdas elas autorização de percebê-las. Cumpre distinguir a tal respeito entre receita de impostos e outras: *a*) para receitas provenientes de outras fontes que não o impôsto, o orçamento não tem significação jurídica, é simplesmente um plano de previsão. Os agentes administrativos não precisam de autorização orçamentária para praticar os atos jurídicos que lhes dão nascimento — vendas, locações, aceitação de doações, etc. Nem para executarem a cobrança; *b*) para as receitas de impôsto, o orçamento contém uma dupla autorização: 1.º, autorização para praticar os atos jurídicos que fazem nascer o crédito em proveito do Tesouro; 2.º, autorização de fazer a cobrança.

Em relação às receitas de impostos, o orçamento contém uma dupla autorização: 1.º, na ausência desta autorização há uma obrigação funcional para os agentes públicos de *não praticar os atos jurídicos necessários ao nascimento dos créditos em benefício do Tesouro, e de não proceder à cobrança;* 2.º, na falta desta autorização os atos jurídicos de créditos por impostos são nulos."

O mesmo, quase literalmente o mesmo, repete Jèze no seu livro "Curso Elementar de Finanças e de Legislação Financeira Francesa", p. 37: No livro famoso que celebrizou o nome de Stourm — "Le Budget", encontra-se à p. 206: "A lei do orçamento, com efeito, não tem outra missão senão autorizar *a percepção das rendas do exercício futuro* e avaliar seu rendimento conforme as leis orgânicas preexistentes cuja data declaradamente relembra em seus anexos. Desde então é a estas leis orgânicas que pertence inserir nos códigos as modificações ou criações de impostos de qualquer importância, não tendo o orçamento senão que lhes dar o *exequatur anual*". Isto é, os impostos existem criados ou modificados em outras leis. Mas não têm o *exequatur* para sua cobrança senão à medida e na proporção que o orçamento autoriza.

Na Bélgica também o mesmo acontece.

Orban, no 3.º vol. do seu "Tratado de Direito Constitucional", ps. 278-9, se expressa nesses têrmos: "A combinação dêsses dois artigos impõe distinguir entre o voto anual do impôsto pelo orçamento da receita e as leis de estabelecimento de impostos que os criem e lhes fixam as bases e os modos de cobrança. Estas leis são permanentes; tais as leis do impôsto territorial e a de contribuição dos impostos pessoal, de patentes, de importação e consumo, etc. Mas os impostos devem ser votados anualmente é o voto anual, o *orçamento anual que é*

o verdadeiro e único título de percepção."

E mais adiante: "O legislador não renova anualmente as leis de impôsto; elas são perpétuas, mas é indispensável que anualmente intervenha uma autorização legislativa para a *arrecadação daquelas:* Esta autorização chama-se orçamento da receita."

O mesmo, sob outra forma, sustenta Errera no "Direito Público Belga", p. 286: "A lei fixa impostos, sua natureza, sua cota, sua percepção, de um modo permanente, até que uma lei nova o modifique; a lei, por outro lado, fixa a despesa e permite ao Estado empenhar-se contratualmente. Mas tudo isso não é o orçamento e a conta, que pressupõe tais leis, independente do voto anual das Câmaras. Aqui se trata de uma *habilitação* dada ao govêrno pelos representantes da nação, como soberana, para atos que promanam da função executiva e constituem a realização incessante das regras uma vez estabelecidas."

Na Alemanha outra não é a opinião dos professôres.

Meyer, no tomo II, parte especial, de seu "Direito Administrativo", p. 181, dêste modo se manifesta: "É neste sentido que se fala de um direito que a representação nacional possui de consentir nos impostos e que se desenvolve hoje por êle mesmo no seu direito orçamentario com todos os seus pormenores. Desde que se trata de arrecadar impostos é preciso submeter à representação nacional um projeto de previsão acompanhado de um quadro das receitas e despesas. Ela calcula as receitas, verifica as despesas segundo seu objeto e seu montante, no que as julga necessárias; e então *consente os impostos indispensáveis para cobrir a diferença.*"

É que o orçamento será sempre, como o define, em França, o art. 5.º do decreto de 31 de maio de 1862, "o ato pelo qual são previstas e calculadas as receitas e despesas anuais do Estado".

Se portanto um impôsto, como fonte de receita, não está inscrito e seu rendimento calculado nesse ato, não tem o govêrno autorização constitucional para arrecadá-lo, e usá-lo, como recurso anual, no exercício financeiro cujo orçamento não o previu.

É que nos países de regime representativo, como o nosso, o orçamento se apresenta como garantia real, de boa administração e de segurança do direito individual, e a fórmula precisa de sua natureza e de seu objetivo, é a que se encontra apresentada por Leon Say no seu "Novo Dicionário de Economia Política" e se expressa dêste teor: "O orçamento é uma ordem dada pela nação a seus mandatários de que não dispõe das finanças públicas senão nos limites e sob as condições precisa e estritamente fixadas."

É que os princípios da unidade, universalidade e anualidade, consagrados nos arts. 27 e 32 da Constituição paulista, impõem a imodificabilidade do orçamento no curso do ano a que se destina.

Foi a tal ponto o rigor do constituinte, foi tão vigilante o seu cuidado em não deixar brecha ao arbítrio dos poderes do Estado em tal matéria, permitindo-lhes de qualquer forma iludir a anualidade orçamentária, que o art. 31, cujo preceito não figura na Constituição federal, impõe taxativamente sob essa forma proibitiva: "As autorizações de despesas constantes do orçamento não utilizadas no exercício caducam com a expiração dêste."

Não se possibilitou nenhuma hipótese de usá-las. Em matéria de anualidade, tudo é rígido, preciso, inflexível. Não se deixa ao legislador margem a nenhuma flexibilidade ou tergiversação. "A proposta orçamentária acompanhada das tabelas discriminativas, da receita e da despesa serão enviadas pelo governador à Assembléia até o dia 30 de setembro de cada ano."

Por outro lado, "se o orçamento não fôr enviado à sanção até o dia 14 de novembro, ficará de pleno direito prorrogado o do exercício vigente". Não se abre margem nenhuma ao arbítrio do Govêrno ou da Assembléia. Ao governador ou aos deputados não se enseja nenhuma hipótese de expediente ou de interpretação. Os prazos são fatais e não podem ser dilatados. Os fatos ocorrem automàticamente. O dispositivo legal traz consigo a fôrça executória de si mesmo.

Não se enviou à sanção até 14 de novembro o orçamento? Automàticamente e de pleno direito fica prorrogado, por mais um ano, o vigente.

Não se utilizou o govêrno da autorização de despesa dentro do exercício! Automàticamente ela caduca.

Repetindo a Constituição federal, e incluindo dispositições rígidas que esta não contém, o Constituinte paulista deu ao orçamento do Estado uma precisão de traços e de pormenores caracteristicos e enquadrou o legislador ordinário num sistema fixo e severo, que não permite a tropelia constitucional que ora se projeta.

Porque se o orçamento é "uno", se nêle se englobam "obrigatòriamente na receita tôdas as rendas e suprimentos, por isto mesmo depois de promulgado, não pode aparecer *outro*, grande ou pequeno, mesmo estanguido e raquitizado apenas num preceito, ou num aumento, porque então burlado estaria o princípio insofismável da unidade orçamentária. Ter-se-ia, então, de fato e de direito, *dois* orçamentos de receita: um — o da normalidade e da lei, promulgado numa época; e *outro* — o da improvisação e da aventura, promulgado em época diversa.

Mas se a Assembléia pudesse elaborar *dois* orçamentos, se dois orçamentos pudessem ser promulgados, a competência de fazê-los poderia proliferar enxameando, aos caprichos do govêrno e da complacência dos deputados. Não pode ser. A Constituição prescreve que o orçamento será "uno".

Mas se o orçamento engloba "obrigatòriamente na receita tôdas as rendas", nenhuma se lhe poderá por lei especial acrescer, uma vez que as ali inscritas se calcularam na proporção suficiente para a cobertura das despesas. Até aí seria uma regra indispensável a tôda boa administração.

Era o que autorizava Laband a dizer, no 6.º vol. do seu "Direito Público do Império Alemão": "A necessidade de estabelecer o orçamento não é conseqüência de uma certa forma constitucional; não é de modo neuhum característica da monarquia constitucional; não é tão pouco conseqüência do novo desenvolvimento político; ela resulta da grandeza e da importância da gestão do Estado."

A unidade e a universalidade resultam da grandeza da gestão; são condições imprescindíveis à boa administração pública; são por isso características do orçamento moderno nos países civilizados e por isto mesmo impostas pelo Constituinte paulista ao legislador ordinário.

Mas a universalidade, a exigência de "englobar objetivamente na receita tôdas as rendas", não é apenas um requisito essencial à boa gestão. É também uma garantia ao indivíduo de que outras contribuições não terá que pagar, senão aquelas que ali se inscreveram e na proporção que ali se taxarem.

Tôda a história financeira e orçamentária, em matéria de impostos e sua arrecadação, não é senão a passagem, através de lutas e lutas, do arbítrio vago dos governantes, extorquindo dinheiro, para as suas tropelias, ao contribuinte desarmado, para o campo limitado do direito Constitucional, prescrevendo de modo estrito e intransponível as condições e a época em que o tributo será pago, garantindo, assim, o indivíduo contra as audácias do apetite fiscal. E a maior das garantias com que se escudou e defendeu o indivíduo foi a da anualidade na arrecadação de impôsto, o que permite ao contribuinte *regular de antemão* a sua vida pela ciência certa do que há de pagar no ano vindouro. E esta segurança tranqüila é para êle essencial ao gôzo de sua verdadeira liberdade. Ela desapareceria se o cidadão estivesse exposto aos caprichos, aventuras, ou represálias do govêrno ou da assembléia, votando e promulgando a seu salvo, pelo dia ou pela noite a fora, través de todo o ano, os impostos que quisesse e determinando que fôssem incontinenti arrecadados.

Dificilmente mais terrível máquina ou maquinação de cupidez, insegurança e cativeiro poderia ser engenhada contra o indivíduo indefeso e espoliado. Não. Não é possível. A isso se opõe a anualidade do orçamento, que a Constituição paulista prescreveu e delimitou, como já se viu, de modo preciso e insofismável.

Não há maior garantia individual do que essa. É de ordem tal que, embora muitas Constituições não a declarem, ao tratar do orçamento, ela se perpetuou nos povos livres como um "costume constitucional", segundo já assinalamos. Isto é: é mais do que uma disposição oriunda do legisla-

ior; não é fruto da razão humana nascido num momento jurídico e revelado no corpo da lei! É um produto da natureza das coisas, uma regra nascida da experiência e da sabedoria no curso dos séculos, uma norma, sem coação, indispensável à coexistência social e resultante do progresso da civilização humana.

Nas Constituições brasileiras de 1824 e 1891, o princípio da anualidade vinha expresso. Não continham elas, todavia, como depois da reforma de 1925, o preceito prudente, sábio e acautelatório da prorrogação do orçamento vigente, quando a tempo não sancionado o que deveria reger o exercício vindouro. Esta delimitação precisa e intransponível evita a possibilidade de dúvidas e arbítrio no campo administrativo.

Para rememorar as discussões, em que não se entendiam os doutores, quando o ano financeiro findava sem a votação do orçamento futuro, basta reler as páginas de Laband no seu "Tratado", e no apêndice que o acompanha.

Quem escreve êste parecer presenciou várias vêzes, a 30 e 31 de dezembro, até 1925, a Câmara perplexa acabar por ceder ao Senado, que retinha o orçamento da receita enquanto não fôssem aprovadas as suas emendas ao das despesas. E ceder, sobretudo ante a pressão do govêrno, que não teria meios de cobrar impostos, a partir de 1.º de janeiro, uma vez que nenhum orçamento a isso o *autorizava*.

Foi êsse mal que a reforma de 1926 obviou, formulando peremptòriamente a prorrogação do "orçamento anterior, quando até 15 de janeiro não estiver o novo em vigor". A sabedoria desta regra incorporou-se então ao nosso direito, à nossa vida financeira, e as Constituições de 1943 e 1946 a consagraram nos seus textos. Foi exatamente o que fêz o Constituinte paulista ao votar o art. 32.

Mas se a anualidade, assim determinada, é uma norma de boa administração da Fazenda Pública, se é uma condição indispensável a uma boa gestão financeira, é sobretudo baluarte, muralha intransponível do direito individual.

Por ela fica o habitante de São Paulo sabedor do que tem de pagar, isto é, que só tem de pagar o que o orçamento autorizou o govêrno a arrecadar. *Isso, sòmente isso, e nada mais do que isso.*

E o que é mais para a sua tranqüilidade e segurança: sabe-lo-á com antecedência, de *mês e meio no mínimo*. Essa a grande garantia individual do contribuinte. Êle saberá, no máximo até 14 de novembro, o que terá de pagar no ano vindouro.

A Constituição resguardou-o, pois, contra tôdas as surprêsas e o livrou dos riscos de todos os imprevistos.

Se, portanto, a Constituição determinou que se até "14 de novembro" não fôsse enviado a sanção o novo orçamento, ficaria "de pleno direito prorrogado o do exercício vigente", claro que não se pode modificar o prorrogado, porque então seria *outro* e não *êste* o em vigor.

Mas se assim é, por mais forte razão não se pode modificar o elaborado dentro do prazo constitucional e constitucionalmente promulgado. O contrário não seria aplicar a Constituição, seria fraudá-la. Não seria interpretá-la, seria deturpá-la. Não seria ler, seria tresler.

Sòmente num manicômio poderia ser feito um raciocínio que assim se desdobrasse: O orçamento prorrogado, e por isso mesmo elaborado no ano anterior, orçamento que é um expediente, para evitar o mal maior, é imodificável, porque a Constituição determinou que *êle*, êle não *outro*, por acréscimos ou aumentos, é que está em vigor; mas o orçamento elaborado dentro do prazo para o exercício imediato, o orçamento normalmente apresentado, elaborado e promulgado, êste, exatamente êste poderá ser modificado por acréscimos, que lhe quebram a unidade e dilatam o prazo mínimo, dentro do qual o contribuinte tem de saber o que há de pagar.

Uma aplicação, uma interpretação dessa ordem, seria a mais afrontosa subversão da letra e do espírito da Constituição, que se pudesse conceber. Seria o contrário do que, numa dessas fórmulas vivas e lapidares de que êle tinha segrêdo, Jellineck, de uma feita, caracterizou num traço o orçamento, como "a condição da administração financeira do ponto de vista do direito".

Mas, se em vez de tudo isso, o

contrário, exatamente o contrário houvessem disposto as várias Constituições brasileiras; se absolutamente o oposto de tudo quanto acima fica exposto, fôssem as lições dos nossos mestres, a prática de nossas finanças, a regra dos nossos estadistas e a jurisprudência dos nossos tribunais, tudo isso estaria eliminado e destruído pelo art. 63 da Constituição paulista, que nesses têrmos decisivos se enuncia: "Nenhum impôsto será criado ou *aumentado* sem que a lei o estabeleça, nem será *exigido em cada exercício*, sem prévia *autorização orçamentária*."

Êste preceito, que se inscreve no capítulo I do Título II que se intitula "Da Tributação", é a consagração absoluta de tudo quanto acabamos de dizer. Não bastaram ao Constituinte paulista tôdas as precauções, limites e restrições impostos ao legislador ordinário na Seção IV do Título I, a qual se denomina *Do Orçamento*. Não. Êle volta à carga no capítulo "Da Tributação", para garantir ao contribuinte, que nenhum "impôsto ou aumento" lhe será exigido em cada exercício sem prévia autorização orçamentária.

Que "é autorização orçamentária?" É a autorização do orçamento. Dada pelo orçamento. Assim, ao contribuinte paulista, no ano de 1949, "nenhum impôsto ou aumento lhe poderá ser exigido", sem "prévia autorização do orçamento", sancionado para êsse mesmo ano.

Qual é, porém, o orçamento de São Paulo, para 1949? Será o orçamentozinho que se pretende agora manipular? Não é. E o que é mais importante: não poderá ser. Porque não se pode fabricar nenhum orçamento, mínimo que seja, depois de 14 de novembro de cada ano. E estamos em dezembro.

Assim, o orçamento de São Paulo para 1949 seria o *atual, o vigente*, caso em *tempo oportuno* não tivesse sido promulgado o que há de vigorar para o exercício futuro.

Mas o orçamento para o futuro exercício foi promulgado; e se não me engano é a lei n.º 186 de 13 de novembro de 1948. Esta a lei do orçamento de São Paulo para o futuro exercício. Sòmente ela, exclusivamente ela e nenhuma outra mais, poderá dar ao govêrno autorização para "exigir" dos contribuinte impôsto ou aumento de impôsto.

A tentativa em curso na Assembléia, e provocada pela mensagem de 25 de novembro, de aumentar o impôsto, evidente que pode ser transformada em lei, mas para ser executada, pelo menos, em 1950.

Pode, sem dúvida nenhuma, o legislador paulista aumentar de 2 % para 3 % a taxa de "impôsto de vendas e consignações".

O que porém não pode é determinar que êsse aumento se arrecade, isto é, "seja exigido", em 1949, isto "sem prévia autorização da lei orçamentária", que já foi *promulgada* e êsse aumento não autorizou o govêrno a perceber.

Se fôsse possível a Assembléia controverter, subverter, inverter disposições tão claras, tão precisas, tão insofismáveis como as com que a Constituição de São Paulo abroquelou o indivíduo contra as surprêsas do arbítrio, então o regime legal teria desaparecido numa sociedade onde não imperariam mais senão os caprichos ou os apetites dos seus dominadores. Não. Não é possível.

Nos seus "Elementos de Finanças", p. 77, Amaro Cavalcânti, jurisconsulto, financista, deputado, senador, ministro de estado, ministro do Supremo Tribunal, assim nos fala, do fundo de sua experiência e de sua sabedoria: "Nos estados livres modernos, tanto a receita, como a despesa pública, são calculadas e autorizadas pela Representação Nacional — para um período determinado — regularmente um ano; e isto *constitui sem dúvida* uma das maiores garantias das liberdades públicas contra *quaisquer intentos despóticos ou caprichosos dos govêrnos*."

A garantia das liberdades públicas e da segurança individual que a Constituição paulista se esmerou em precisar, em definir e em consignar nos artigos acima transcritos, não pode ser desconhecida, malbaratada ou renegada pelo legislador ordinário.

Mas, ainda quando o Constituinte paulista a respeito houvesse emudecido e no Estatuto Constitucional de São Paulo, não se consignassem os artigos acima referidos, o tiro de misericórdia na cupidez da aventura seria des-

fechado pelo § 34 do art. 141 da Constituição da República, que prescreve nestas palavras decisivas: "Nenhum tributo será exigido ou *aumentado* sem lei que o estabeleça; nenhum *será cobrado em cada exercício* sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa alfandegária e o impôsto lançado por motivo de guerra."

E para dar a essa garantia o cunho que ela deve ter, o Constituinte nacional não a colocou, como o de São Paulo, em qualquer dos capítulos que tratam da administração, do govêrno ou de qualquer dos Poderes do Estado. Não! Tal prescrição a Constituição Federal a incluiu no capítulo que se intitula "Das Declarações e das Garantias Individuais". E ali se "assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país, a *inviolabilidade dos direitos* concernentes à vida, *à liberdade, à segurança individuais* e à propriedade nos seguintes têrmos", que concretizam as garantias individuais, uma das quais é a do § 34, que acabamos de transcrever.

Cobrar, portanto, de qualquer "brasileiro ou estrangeiro residente no país", impôsto ou *aumento de impôsto* não "autorizado" pelo orçamento vigente "em cada exercício", será desconhecer, desrespeitar, afrontar a garantia concernente, ao mesmo tempo, *à liberdade, à segurança individual e à propriedade* que o § 34 outorgou e o art. 141 declarou *inviolável*.

O aumento de impôsto, como se projeta, para sua arrecadação imediata, não passa da mais desordenada tropelia, da mais desmandada arbitrariedade, da mais audaciosa aventura contra a letra e o espírito da Constituição da República, que se poderia imaginar.

Em casos tais, o dever do cidadão não é calar, obedecer ou transigir: é protestar, é desobedecer, é resistir.

Por todos os meios legais ao seu alcance. Ante o Govêrno; em face da Assembléia; à barra da Justiça.

Eis o meu parecer.

Rio, 17 de dezembro de 1948. — *João Mangabeira*, Advogado no Distrito Federal.