IMPÔSTO — MAJORAÇÃO — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA A COBRANÇA

— A lei criadora do tributo deve preceder ao orçamento; a autorização orçamentária para a sua cobrança só valerá se repousar em lei anterior.

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

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Prefeitura Municipal de Avaré *versus* J. Rebouças de Carvalho e outros
Mandado de segurança (agravo) nº 60.096 — Relator: Sr. Desembargador J. M. GONZAGA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo n.º 60.096, da comarca de Avaré, em que figuram como recorrentes o Juízo, o Prefeito e a Prefeitura Municipal de Avaré e como recorridos J. Rebouças de Carvalho e outros :

Acordam, em Segunda Câmara Civil do Tribunal de Justiça por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos e determinar a remessa dos autos ao egrégio Tribunal Pleno, nos têrmos e para efeito do art. 200 da Constituição federal.

Impetraram os agravados, J. Rebouças de Carvalho e outros, comerciantes estabelecidos em Avaré, mandado de segurança contra o ato da Prefeitura local, que os lançou para o pagamento do impôsto de indústrias e profissões no presente exercício de 1952. Alegam que tal lançamento contraria o preceito do art. 141, § 34, da Constituição federal vigente; acrescendo, dizer, que a impetrada majorou de forma abusiva e contrária à proposta orçamentária o *quantum* do impôsto, desrespeitando, mais uma vez, o aludido dispositivo constitucional e o art. 16, combinado com o art. 32 da Lei Orgânica dos Municípios.

Prestadas as informações, nas quais a Prefeitura procurou refutar os argumentos dos requerentes, o Dr. Juiz de Direito Substituto em exercício na comarca, em longa, erudita e bem lançada sentença, após repelir a preliminar referente ao cabimento de mandado de segurança em matéria fiscal, concedeu a medida impetrada e recorreu de ofício. Agravaram também a Prefeitura e o Prefeito Municipal, tendo o Juiz mantido a sua decisão.

Os recursos não merecem provimento.

O ato da Prefeitura Municipal de Avaré, lançando os impetrantes para o pagamento do impôsto de indústrias e profissões no corrente exercício de 1952, realmente atenta contra o preceito do art. 141, § 34, da Constituição federal, em cuja conformidade nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; e nenhum poderá ser cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária.

No caso, existe a autorização orçamentária, mas esta não se arrima em lei anterior, que estabelecesse o tributo. As anteriores leis municipais ns. 2 e 54, de 1948, destinaram-se a regular a cobrança do impôsto em aprêço apenas nos exercícios de 1948 e 1949 (cf. fls.) Deixaram, pois, de existir desde que se findaram êsses exercícios financeiros, pois, como bem observa a sentença, invocando o art. 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil e a lição de Serpa Lopes, as leis temporárias se revogam "em razão de circunstância ínsita a elas mesmas", quer dizer, por fôrça da própria temporariedade da sua vigência.

Em contraposição, a lei restante, a que se apega a Prefeitura, ou seja, a lei n.º 8, de 18 de abril dêste ano, não salva a situação, porque é posterior não só ao orçamento como até aos lançamentos objeto da reclamação.

Há, é certo, quem entenda ser bastante que as duas condições constitucionais: existência de lei e autorização orçamentária, coexistam no momento da cobrança, pouco importando a precedência, ou não, da primeira sôbre a segunda. Assim opina, por exemplo, Temístocles Cavalcânti, em parecer inserto na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, pág. 299.

A razão, porém, está com aquêles que sustentam que a lei criadora do tributo deve preceder ao orçamento; que a autorização orçamentária só valerá se repousar em lei anterior. Neste particular, são irrecusáveis os argumentos da sentença, corroborada pelo parecer de Carvalho Mourão e por um acórdão dêste Tribunal, que se encontram publicados, respectivamente, na citada *Revista de Direito Administrativo*, 17/401 e na *Revista dos Tribunais*, 189/892. Não é questão, apenas, de respeitar-se o velho princípio da irretroatividade das leis; é também questão de garantir-se o cidadão contra o arbítrio fiscal e contra as surprêsas desorganizadoras dos seus planos financeiros. Para se saber quais os tributos a serem cobrados, bastará a sua inclusão no orçamento. Mas isto não é tudo. O contribuinte, para a organização do seu plano anual de vida, tem necessidade também de conhecer, de antemão, o montante do impôsto, com as suas deduções, abatimentos e isenções. E tudo isto só pode ser regulado pela lei material do im-

pôsto, que tem, pois, que ser, necessàriamente, anterior à promulgação da lei orçamentária.

A conclusão contrária, aliás, poderá gerar abusos. A lei orçamentária há de ser arrimar em fatos e não em meras hipóteses de verificação aleatória. Segundo o art. 73, § 1.º, da Constituição federal, não poderá ela conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriomente criados. E como prever a receita baseado em lei que ainda não existe e quando é certa a impossibilidade de exigir-se tributo que a lei não estabeleça ?

De resto, qual o motivo por que se exige, além da lei, a autorização orçamentária anual ? Para que o Legislativo exerça sempre o contrôle do Executivo em matéria de receita e despesa. Conforme o caso, não obstante existir a lei criadora do tributo, pode o Legislativo resolver suspender a sua execução em determinado exercício, excluindo, da autorização orçamentária, a respectiva verba. Aqui está mais um argumento para mostrar ser indispensável que a lei preceda ao orçamento.

Por êsses e outros fundamentos e argumentos constantes da sentença, do acórdão e do parecer mencionados, é que se nega provimento aos recursos e, reconhecendo e proclamando a inconstitucionalidade do ato da Prefeitura Municipal de Avaré, cobrando dos impetrantes, no corrente exercício de 1952, o impôsto de indústrias e profissões, se determina a remessa dos autos ao egrégio Tribunal Pleno, para a apreciação da matéria, nos têrmos do art. 200 da Constituição federal.

São Paulo, 23 de setembro de 1952. — *J. M. Gonzaga*, Presidente e Relator — *Frederico Roberto* — *Ulisses Dória*.

*

SENTENÇA

Omissis ...

Preliminarmente, é de se rejeitar o não cabimento do mandado de segurança em matéria fiscal, aduzido pelo Sr. Prefeito em suas informações, *in fine*.

Já antes da lei 1.533, a jurisprudência vinha decidindo que os amplos têrmos do art. 141, § 34, da Constituição federal, importavam em revogação da restrição contida no art. 320, IV, do Código de Processo Civil (entre outros os arestos da *Revista dos Tribunais*, 185/874, 185/780, 186/162, 192/813, 193/722, 194/297). E se assim já o era, com maior razão o será agora, diante da nova lei 1.533, que nenhuma restrição contém a respeito e que, neste passo, vale como interpretação autêntica do texto constitucional.

Certo que alguns autores, como Castro Nunes e Temístocles Cavalcânti, em suas obras dedicadas à matéria, continuam a negar a admissibilidade da medida em questões tributárias, admitindo-a, excepcionalmente, apenas no caso em que a atividade fiscal importe em restrição à atividade profissional do contribuinte.

Entretanto, de acôrdo com o meu modo de ver e o da maioria dos julgados, está a não menos abalizada opinião de Seabra Fagundes, no seu *O Contrôle Jurisdicional dos Atos Administrativos* (2.ª ed., págs. 338 a 341, em nota).

E, realmente, desde que a atividade tributária do Estado envolva a ofensa de um direito líquido e certo do contribuinte, não vemos como se negar a êste último o "recurso heróico". Não colhe, evidentemente, o argumento de que permitir o mandado nessa matéria, seria impedir a arrecadação dos impostos pelo Estado. Isto porque, se com razão o contribuinte, o fisco decairá da sua pretensão de qualquer maneira, seja, logo de início, com o mandado, seja posteriormente, durante o transcorrer do executivo fiscal. Não haverá assim qualquer prejuízo ao Poder Público, cujo direito será sempre idêntico assim mesmo. E, na ausência de tal direito, é óbvio que se antecipe o contribuinte com a interposição do mandado ou aguarde êle a ação executiva especial, será sempre impossível a arrecadação do impôsto pelo Estado.

Quanto ao cidadão, porém, a interposição do mandado traz uma vantagem inegável, qual a de evitar a medida violenta da penhora, ínsita à ação executiva fiscal. E, assim sendo, não há como deixar de se lhe conceder êsse benefício, tão amplamente conceituado no texto constitucional. Por outro lado, como já foi dito, a jurisprudência tem pôsto de lado êstes e outros argumentos restritivos à interposição da medida, em matéria tributária, tornando-se, pois, ocioso insistir no assunto.

V — Quanto ao mérito, o ponto capital do litígio é constituído pela alegada inexistência de lei prévia relativa ao lançamento do tributo, no corrente exercício. Segundo os impetrantes, em virtude do caráter temporário das leis anteriores, o tributo, desde mil novecentos e cinquenta, deixara de ser ergulado em lei. Tal situação teria perdurado, inclusive, no presente exercício, já que a lei n.º 8 foi promulgada em abril, portanto, em data posterior ao lançamento, procedido, como foi êste, em março do corrente ano.

É certo que os impetrantes não juntaram prova de lançamento, mas o Sr. Prefeito admitiu, lealmente, haver procedido ao mesmo, em data anterior à lei n.º 8, de abril findo. Assim, embora não esteja o pedido devidamente instruído, a concordância das partes, quanto aos fatos, possibilita o exame da matéria de direito, controvertida.

Antes de prosseguir, porém, devo advertir que os acórdãos, citados na inicial, não se ajustam ao presente caso. Tais decisões versam sôbre a hipótese em que, embora existindo lei prévia, deixara de haver a competente autorização orçamentária para cobrança do tributo. Ora, na espécie, em julgamento, trata-se justamente de hipótese inversa, ou seja, existe autorização orçamentária para a cobrança do impôsto, como o reconhecem os próprios impetrantes. O que inexistiria seria a própria lei prévia, reguladora do tributo.

A autoridade municipal, não podendo negar que a lei n.º 8, dêste ano, é posterior à lei orçamentária de novembro do ano findo, procura demonstrar que, desde 1935, o ato municipal n.º 54 havia regulado o impôsto, existindo, assim, desde tal data, a lei prévia exigida pela constituição. Ora, estava-se, então, sob o regime da constituição de 1934, que atribuía, aos Estados membros, a competência para decretar impostos sôbre indústrias e profissões, autorizando, outrossim, a participação dos municípios em 50% da arrecadação (art. 8.º, I, letra "g", e II, § 2.º, da citada Constituição). E, na conformidade do texto constitucional, o aludido ato municipal limitou-se, em seu art. 11, a dispor que "o impôsto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado 50 % pela Prefeitura local, nas mesmas formas e épocas que a lei estadual determinar".

Diante de tais circunstâncias, não é possível o se considerar o ato 56 como lei prévia, no sentido que, à expressão, se dá em direito constitucional e direito tributário. Com efeito, o princípio, universalmente adotado, da legalidade do tributo, exige que a atividade tributária da administração seja regulada por uma série de disposições de ordem imperativa, que visam proteger a pessoa do contribuinte e acabam por criar, entre êste e o Poder Público, "reciproci diritti e doveri, che formano il contenuto di uno speciale rapporto giuridico, il rapporto giuridico d'imposta" (Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, 1937, pág. 22). Assim, a lei fiscal não pode se limitar à determinação da espécie do tributo, devendo também estabelecer, com a maior precisão possível, quais os pressupostos de fato do tributo; quais as faculdades conferidas à Administração e as garantias dadas ao contribuinte, no complexo procedimento administrativo do lançamento; qual o montante do tributo a pagar; quais os prazos e o modo por que deve ser satisfeita a obrigação tributária; quais as sanções estabelecidas para o seu inadimplemento, etc. (Giannini, op. cit., págs. 23 e 24 — Bielsa, *Estudios de Derecho Publico*, vol. II *Derecho Fiscal*, pág. 145). Êste, pois, o sig-

nificado da expressão "lei prévia", que não pode deixar de ser senão a lei material do impôsto, ou seja, a lei que não sòmente o institui ou o reconhece, como também o regulamenta em tôdas as fases da sua atuação prática, sem o que estaria infringido o princípio da legalidade do tributo, e, consequentemente, aquêle conjunto de direitos e garantias, que a doutrina chama de "estatuto do contribuinte". Ora, no caso, essa lei prévia não poderia deixar de ser a do Estado, a quem competia decretar e regular o tributo. O município tinha apenas o direito à metade da arrecadação, sem qualquer interferência na regulamentação do tributo, tanto que o ato n.º 56 nada dispôs a respeito, antes dizendo expressamente que a arrecadação seria feita nas formas e épocas que a lei estadual determinasse.

VI — Em apoio da alegada existência de lei prévia, o Sr. Prefeito ainda lança mão de outro argumento. Segundo êle, dispondo a lei orgânica dos municípios que a verba dos mesmos seria constituída, inclusive, pelo impôsto de indústrias e profissões, acrescentou, ainda, no parágrafo único do art. 7.º das suas disposições transitórias, que o Estado continuaria a lançar e arrecadar o impôsto de indústrias e profissões nos municípios que não organizassem seu serviço próprio de arrecadação. Daí tira consequência, sem dúvida correta, de que em tais municípios, continuariam a vigorar as disposições do livro 3.º do Código de Impostos e Taxas, procurando insinuar que, por fôrça do mencionado dispositivo, tais disposições estariam até hoje em vigor no município de Avaré.

Assim o seria efetivamente, se, até os dias presentes, êste município não houvesse organizado os seus serviços. Em tal caso, o tributo teria sido sempre regulado pelas leis estaduais e, à falta de revogação destas pelo Estado, não caberia falar em inexistência de lei prévia. Mas, como se vê do processo, o município, já em 1948, organizou os seus próprios serviços e, ainda nesse ano, a Câmara Municipal votou e o então Prefeito promulgou a lei n.º 2. Esta lei era lei municipal, pouco importando que os legisladores, através dela, houvessem adotado a legislação estadual sôbre a matéria. Por outras palavras, essa legislação estadual tornou-se municipal e só passou a ter fôrça no município, em virtude do voto dos Srs. Vereadores locais, que, aliás, ao invés disso, poderiam ter adotado outras disposições quaisquer. Inaplicável assim, ao caso presente, a mencionada disposição da lei orgânica dos municípios.

VII — Conseguintemente, estabelecido que, em 1948 o município organizou os seus serviços para a arrecadação do tributo; que, no mesmo ano, êste passou a ser regulado por lei local e que, desde então, deixou de ser aplicável, localmente, o disposto no art. 7.º das disposições transitórias da lei orgânica: há, ainda, que se verificar se as leis ns. 2 e 54, de 1948, estão em vigência ou foram revogadas, vale dizer, se havia ou não lei prévia ao lançamento do corrente exercício.

Os impetrantes aduzem que as mencionadas leis visavam regular o tributo apenas para os exercícios de 1948 e 1949. Diante do texto dêsses estatutos legais (fls.) não há como se negar tal circunstância, ou seja, o caráter temporário de tais leis.

Ora, segundo o art. 2.º da lei de introdução ao Código Civil, as leis temporárias se revogam "em razão de circunstância ínsita a elas mesmas" (Serpa Lopes, *Lei de Introdução*, vol. I, pág. 57), quer dizer, por fôrça da própria temporariedade da sua vigência. Aplicando êsse preceito legal ao caso em foco, a conclusão só poderia ser a de que as leis ns. 2 e 54 deixaram de existir desde o findar dos exercícios de 1948 e 1949.

Negar tal consequência, importaria, primeiramente, em considerar a lei de introdução como aplicável apenas em matéria de direito privado, o que é desmentido pela totalidade da doutrina, segundo a qual "da natureza da lei de

introdução resulta que as regras contidas nesta lei, não são peculiares ao Código Civil, aplicando-se, antes, a tôdas as leis, como às penais, às comerciais, às fiscais, às processuais, etc." (Carvalho Santos, *Código Civil Int.*, vol. I, pág. 12). Em segundo lugar, importaria em conferir às leis tributárias, um caráter excepcional, que justificasse a sua subtração às disposições da lei de introdução. E também isto seria inexato, porquanto, hoje, a generalidade da doutrina vê, nas leis fiscais, leis como quaisquer outras, havendo, mesmo, quem vá ao ponto de admitir a analogia, como método de sua interpretação (vide a respeito, Bielsa, op. cit. págs. 71 a 92 — Pugliese, *Derecho Financeiro*, trad. mex. págs. 123 e segs. — Francisco de Sousa Matos, *Interp. da lei tributária e analogia, in Rev. dos Tribs.* 184/512).

Procurando afastar essa consequência lógica e inevitável de que a lei fiscal temporária se extingue com a expiração de sua vigência, o impetrado se apega a um parecer do então Procurador Geral da República, exarado por ocasião do julgamento do famoso caso dos adicionais do impôsto de renda, o qual vem transcrito a fls. dos autos. Com efeito, segundo êle, a legalidade da cobrança do tributo, estaria sujeita a duas condições : *a*) uma condição geral, que a lei o estabeleça ; *b*) uma especial prévia autorização orçamentária. Assim sendo, a lei que criara os adicionais, constituindo a "condição geral" para a cobrança do tributo, não poderia, pois, declarar que êste vigoraria apenas no exercício de 1946. Isto era "constitucionalmente impróprio" por que só e exclusivamente a lei orçamentária poderá impor a vigência do tributo, ou seja, a sua real possibilidade de cobrança em cada exercício. Transpondo a tese para o caso presente, isto equivaleria a dizer que houvera "impropriedade constitucional" no ato dos Vereadores locais, quando limitaram a vigência das leis ns. 2 e 54, de 1948, as quais estariam, assim, até hoje, em vigor.

Data venia dessa abalizada opinião, parece-me que há nisso tudo, uma inegável confusão de conceitos. Realmente, vigência é existência dentro de determinado período de tempo e existência supõe criação, nascimento. Assim sendo. a vigência do tributo, só pode ser dada pela lei material que o institui e regula, ou por outra, que o cria, que lhe dá nascimento e vida. A lei orçamentária, simples lei formal, mero ato administrativo revestido da forma de lei (Laufenburger, *Traité d'Economie et Legislation Financières*, vol. Budget et Trésor, pág. 24 — C. Maximiliano, *Com. à Const. Fed.*, vol. II, pág. 120, n.º 338), não pode, pois, criar o tributo e dispor sôbre a sua vigência, limitando-se, tão sòmente, à específica função de autorizar a sua cobrança em cada exercício.

Nada há, pois, de inconstitucionalmente impróprio em que uma lei regule, temporàriamente, um determinado tributo. E não sòmente constitucional como também conceitualmente, existe qualquer impropriedade nisso, uma vez que as leis tributárias, como já demonstrado, são leis como quaisquer outras. O que há no fundo disso tudo é, simplesmente, a estranheza diante do fato, que, embora legal e jurìdicamente admissível. é raro na prática. Efetivamente, as leis fiscais são, via de regra, de caráter permanente, o que se explica, não por razões de ordem jurídica, mas sim em virtude de existências de política financeira, uma vez que são tais leis os meios jurídicos, de que se socorre o Estado, para a obtenção dos recursos necessários ao preenchimento de seus fins.

As leis ns. 2 e 54 eram, assim de caráter temporário. Não mais existem desde o término do prazo da sua vigência. E' o que resulta do claro significado do seu texto. Se antes de se expirar a sua vigência, não foram prorrogadas, ou, se depois, não foram revigoradas ou substituídas por lei nova, a culpa disso cabe à inadvertência dos legisladores municipais. Os contribuintes é que não podem ser surpreendidos com interpretações sutís, que tirem, às pa-

lavras, o seu real significado e que venham a implantar, desta forma, um inegável clima de insegurança jurídica. E além do significado objetivo dessas leis, a intenção dos legisladores foi também, certamente, a de caráter temporário a elas. Adotando a legislação estadual, o teriam feito temporàriamente, para que, oportunamente, traçassem as leis mais adaptáveis às condições locais. A renovação da lei para o exercício de 1949, é mais um indício dessa intenção.

E temporárias essas leis, não havia lei prévia quando do lançamento dêste ano.

VIII — Mas, no já mencionado caso dos adicionais, há também um voto do Ministro Ábner de Vasconcelos, transcrito às fls. dos autos. O egrégio Magistrado, embora chegando às mesmas consequências práticas do parecer, usou, no entanto, de argumentação diversa. Segundo o seu ponto de vista, autorizada a cobrança do tributo pela lei orçamentária, pouco importaria que a lei material do impôsto fôsse posterior, desde que promulgada no ano financeiro em curso, tendo em vista que essa última circunstância "lhe imprimiria contemporaneidade ao orçamento". Por outras palavras, o que se quer dizer é que a lei prévia, embora não mais prévia, e sim posterior, retroagiria à data do orçamento.

Ora, a primeira consideração a ser feita, é que essa construção esbarraria no princípio da irretroatividade da lei, consagrado no § 3.º do art. 141 da Constituição federal.

Em segundo lugar contraria a interpretação generalizada do art. 141, § 34, da Constituição, segundo a qual a chamada lei prévia deve ser, não só anterior ao lançamento administrativo, como ao próprio orçamento. E assim é, em consequência das garantias que a lei confere, ao cidadão, contra o arbítrio fiscal, e que vêm a se refletir na própria conceituação jurídica do orçamento. Efetivamente o orçamento apresenta o caráter "de ato declaratório de uma situação de fato preexistente, tornando-o consequentemente imutável desde a sua promulgação". E, entre os elementos dessa situação de fato, cristalizada no orçamento, encontram-se, evidentemente, os dispositivos das leis tributárias materiais, existentes à data da promulgação da lei orçamentária (Rubens Gomes de Sousa, parecer na *Rev. de Dir. Administrativo*, pág. 387). Daí se seguindo que as leis tributárias materiais, posteriores ao orçamento e, portanto, à situação por êstes cristalizada, não podem ter eficácia no exercício correspondente, embora possa ser afirmada a sua existência em tese, durante o ano financeiro em que foram promulgadas.

E assim é porque, no estado de direito, atenta-se não sòmente para as necessidades financeiras do Estado como também para os planos financeiros do cidadão, que, para a organização de sua economia privada, tem necessidade de saber quais os tributos que lhe serão cobrados, bem como qual a medida e de que forma se procederá à sua cobrança. Para se saber quais os tributos a serem cobrados, bastaria, evidentemente, a sua inclusão no orçamento, ou melhor, a chamada autorização orçamentária, o que, sem dúvida, foi feito no caso em discussão. Mas isso só não basta. Como já foi dito, o contribuinte, para a organização do seu plano anual de vida, tem necessidade também de conhecer, de antemão, o montante do impôsto, com as suas deduções, abatimentos e isenções. E tal, só pode ser regulado pela lei material do impôsto, que tem, pois, que ser, necessàriamente, anterior à promulgação da lei orçamentária.

Aliás, a tese do ilustrado Ministro não é mais do que uma roupagem elegante com que se veste o real ponto de vista do acórdão, que consiste, na verdade, em negar a exigência da lei prévia, reguladora do impôsto, o que constitui flagrante violação da exigência contida no art. 141, § 34, da Constituição de 1946.

Sôbre tal acórdão, convém tampouco esquecer que o caso dos adicionais envolvia um interêsse da União, orçado em várias centenas de milhões de cruzeiros. Tratava-se, assim, de caso especialíssimo. E a respeito, não é demais repetir as judiciosas palavras do Prof. Teotônio Monteiro de Barros, que, em notável parecer, assim se manifesta sôbre a decisão referida :

"Não queremos discutir a doutrina sustentada pelo voto vencedor dêsse acórdão, que reputamos errônea e perigosa, não só porque conclui pela declaração de inutilidade do texto constitucional que exige lei vigente, anterior ao orçamento, criadora ou ampliadora do impôsto, mas também porque dito acórdão procura invalidar algo que a Constituição em tôda razão considera como garantia individual. Insistimos apenas no caráter especialíssimo do caso concreto a que o acórdão se referia e também à natureza especialíssima e excepcional da solução dada pelo acórdão ao caso concreto.

.. ..

Sem precisar entrar no mérito dêsse julgado para refutar-lhe a doutrina, o que seria tarefa das mais fáceis, levada a cabo, de resto, com concisão e brilho no voto do eminente Ministro Armando Prado, desde logo se vê que, mesmo nas palavras do eminente prolator do voto vitorioso, não há alento para os desígnios da mensagem governamental, porque é êsse próprio ilustre Relator quem adverte que o caso, por sua especialíssima natureza, não deve constituir precedente capaz de firmar regra" (*Rev. de Dir. Adm.*, vol. XV/383).

Assim, a lei n.º 8, de abril dêste ano, posterior como foi, ao orçamento, não poderia autorizar a cobrança do impôsto, neste exercício. O ato administrativo do lançamento foi, assim, inconstitucional.

IX — Mas, admitamos, apenas para argumentar, aquilo que na realidade, se nega, ou seja, a possibilidade, do ponto de vista constitucional, da posteridade da lei material do impôsto em relação ao orçamento. Ainda assim, tal lançamento teria sido inconstitucional, porquanto a lei n.º 8 foi não só posterior ao orçamento, como ao próprio lançamento. Por outras palavras, o lançamento foi feito sem base em qualquer lei prévia, uma vez que já expirada a vigência das leis anteriores, de caráter temporário.

Ora, o lançamento constitui atividade administrativa, de natureza tìpicamente vinculada, na qual a administração se vê peiada por uma série de disposições de ordem imperativa, que pouca margem lhe deixam para o exercício do seu poder discricionário (Pugliese, op. cit., pág. 24). Como diz Bielsa, em página inteiramente aplicável ao nosso sistema constitucional e legal, "Ciertamente que siendo la determinacion del tributo un acto de administración fiscal, ella está sometida a un regimen de derecho, no solamente porque toda la actividad administrativa lo está, sino porque en nuestro sistema constitucional de propiedad privada (de onde derivan las contribuiciones), está garantizada por recursos protectores de las garantias constitucionales" (*Estudios de Derecho Publico*, vol. II, *Derecho Fiscal*, pág. 406). E, assim, sem lei preexistente, onde êste regime de direito ? Quais as taxas, quais os critérios de avaliação da matéria tributável, quais os prazos para liquidação da obrigação tributária, etc., que orientassem e vinculassem a atividade da Prefeitura Fiscal, ao lançar o impôsto de indústrias e profissões do corrente exercício ?

X — Não havia, assim, lei prévia não só ao orçamento, como ao lançamento.

E desta forma, manifesta a inconstitucionalidade do lançamento, perde o interêsse o exame do segundo fundamento do mandado, ou seja, a abusiva majo-

ração do tributo, em relação ao exercício passado.

Convém, porém, de passagem, esclarecer que, se apenas apoiado em tal razão, o mandado nem recebido deveria ser. Isto porque os impetrantes nada provaram a respeito, esquecendo-se de juntar os avisos de lançamento, relativos ao presente e ao findo exercício. E sem prova, óbviamente, não há direito líquido e certo.

Por outro lado, não esclareceram se tal majoração envolveu a desobediência a alguma norma imperativa ou apenas importou em injustiça, caso êste último que não autoriza, segundo a jurisprudência, o recurso à medida excepcional.

XI — Finalmente, não se diga que as várias questões e argumentos abordados, dão, ao direito dos impetrantes, um caráter controvertido, capaz de tirar, ao mesmo, a sua liquidez e certeza, A questão, em si, é simples. Se vários argumentos foram expendidos na sentença, isto se deve apenas ao fato de ter o impetrado trazido, para os autos, um acórdão, que embora não possa servir de precedente, é sempre uma decisão da mais alta Côrte do país.

Ainda de se considerar que não cabe, na matéria, a invocação do interêsse público. Sem dúvida que, de um modo geral, se deve, antes de declarar a nulidade de um ato administrativo, se ter em vista o interêsse público em jôgo. Mas isto quando do ato resulta a ofensa a interêsses privados de menor relevância. Nunca, porém, quando, como no caso presente, o direito ofendido constitui uma das garantias basilares do nosso sistema político-constitucional. Isto porque tais garantias são criadas, justamente, para proteger certos direitos e interêsses individuais, indispensáveis à vida e liberdade do indivíduo, contra quaisquer possíveis interêsses de ordem coletiva.

Colocando a questão num terreno mais prático, é possível dizer-se, como insinua o impetrado, que os suplicantes pretendem apenas acobertar, com o manto da Constituição os seus interêsses egoísticos, o que aliás não deixaria de ser consentâneo com a mentalidade do contribuinte médio. Mas, ainda assim, não se justificaria a quebra de um princípio, que não está encarnado na pessoa dos impetrantes, mas sim constitui uma garantia do cidadão *in genere* contra os perigos da discricionariedade fiscal.

Como já foi dito, responsável pela situação criada, foi a legislatura passada que, depois de revigorar a lei n.º 2 para o exercício de 1949, esqueceu-se de tomar igual providência em relação aos exercícios posteriores, fôsse mediante novas leis temporárias ou por meio de uma lei de caráter permanente. E assim também o Chefe do Executivo Municipal veio a sofrer as consequências dessa inadvertência, peiado como se acha na arrecadação dos meios necessários ao município.

Isto pôsto, declaro inconstitucionais os lançamentos procedidos em relação aos impetrantes que não desistiram do pedido, no que toca ao impôsto de indústria e profissões, no presente exercício. Notifique-se o Sr. Prefeito Municipal a fim de que, sob as penas da lei, se abstenha de cobrar os tributos referentes aos mencionados lançamentos (art. 11 da lei 1.533).

Recorro *ex-officio* para o egrégio Tribunal de Justiça (art. 12, parágrafo único, da lei citada).

Custas em proporção, pelos desistentes e pelo vencido.

Excedi o prazo por acúmulo de serviço, inclusive o do Júri, que tomou tôda a semana anterior.

P. R. I.

Avaré, 21 de junho de 1952. — *Martim Francisco Ribeiro de Andrada.*