TAXA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL — MAJORAÇÃO — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PARA A COBRANÇA

— A taxa de previdência social, criada pela Lei n.º 159, *de* 1935, *é verdadeiro impôsto, sujeito às limitações constitucionais quanto à sua cobrança.*

— Não foi autorizada, no orçamento vigente, a cobrança da majoração da taxa de previdência social, decorrente da Lei n.º 2.250, *de* 1954; *é, pois, indevida, na forma do preceito constitucional.*

— Interpretação do art. 141, § 34, *da Constituição; idem, da Lei n.º* 2.250, *de* 1954.

PARECER

A Associação Nacional de Máquinas, Veículos, Acessórios e Peças, Órgão Técnico e Consultivo do Govêrno federal, formulou-me, a respeito da majoração da Taxa de Previdência Social, determinada pela Lei n.º 2.250, a seguinte Consulta:

"*a*) É legal a cobrança da Taxa de Previdência Social, à alíquota estabelecida na Lei n.º 2.250, de 1954, sabido que a majoração dessa Taxa não foi incluída no Orçamento da Receita para 1955?

b) Se ilegal a cobrança dessa majoração, quais os remédios legais?

1.º) — Para obstar a cobrança, no exercício de 1955, da taxa majorada;

2.º) — Para se pleitear a devolução das importâncias recolhidas a maior, desde a data da promulgação da Lei n.º 2.250, de 1954, e enquanto não fôr autorizada, no Orçamento, a cobrança da majoração citada."

Isto pôsto, respondo:

O primeiro quesito, que aflora da Consulta, se resume na indagação sôbre se a majoração da "Taxa de Previdência Social" importou, efetivamente, na duplicação da alíquota da referida Taxa, ou, ao revés, como pensam muitos, acarretou, tão sòmente, uma elevação percentual calculada sôbre o valor da própria taxa.

Tenho, para mim, que a "Taxa de Previdência Social", criada e cobrada na conformidade do artigo 6.º da Lei n.º 159, de 1935, foi acrescida de 2 %, vale dizer, foi majorada para 4 %, vez que, ao meu ver, tal seria a boa interpretação do disposto no art. 3.º, *c*, da Lei n.º 2.250, de 1954, *verbis*:

"As taxas de previdência cobradas ao público sôbre tarifas, cheques, notas de serviços públicos e outras fontes *ficam acrescidas* de 2 %".

É princípio de direito civil o de que, na aplicação da lei, se atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum (art. 5.º, do Decreto-lei n.º 4.657, de 4-9-42), e, na espécie, visando a Lei n.º 2.250, de 1954, a concessão de "abono de emergência aos aposentados e pensionistas dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões", é óbvio que tal objetivo não seria jamais alcançado se se interpretasse a citada Lei n.º 2.250, como permitindo, apenas, o acréscimo de 2 % calculados sôbre o valor da taxa criada pela Lei n.º 159, de 1935. Evidentemente, o acréscimo, nessas condições, seria irrisório, e a lei frustrada.

Outrossim, milita, a meu favor, outro argumento. Para os que acompanham a vida dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões, é fácil perceber a precária situação de seus serviços e a iminente paralisação de suas atividades, decorrente:

1.º) — da insuficiência da taxa de 2 % (criada pela Lei n.º 159, de 1935), agravada pelo inadimplemento, pela União Federal, da obrigação inserta no art. 4.º dêsse mesmo diploma legal.

2.º) — da elevação do salário mínimo, com a conseqüente majoração dos benefícios aos pensionistas e aposentados,

agravada pela revogação do Decreto n.º 35.448, de 1.º de maio de 1954 (que elevou os níveis das contribuições).

Assim, se a taxa de 2 %, atualmente cobrada, é insuficiente para que os Institutos exerçam normalmente as suas atividades, como pretender possa o Govêrno federal conceder *abono* a todos os aposentados e pensionistas lastreado, apenas, no irrisório acréscimo de 2 % sôbre o valor da Taxa de Previdência Social? Parece-me, portanto, que a boa exegese da Lei n.º 2.250, de 1954, leva à conclusão de que se pretendeu, inequìvocamente, a duplicação da Taxa de Previdência Social.

Promulgada a Lei n.º 2.250, de 1954, e face às dúvidas levantadas, o Diretor das Rendas Aduaneiras baixou a Circular n.º 80, de 3/11/54, na qual se determinou que o acréscimo de 2 %, estabelecido no art. 3.º, letra *c*, da Lei n.º 2.250, de 30 de junho de 1954, se aplica, também, à taxa de previdência social criada pelo art. 6.º da Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935. E a cobrança da majoração da Taxa de Previdência Social *retroagiu* à data da publicação da Lei n.º 2.250, de 1954.

Indaga a consulente se é legal o recolhimento da diferença verificada em despachos processados antes da publicação da Circular n.º 80, da Diretoria das Rendas Aduaneiras.

Feita abstração da possível inconstitucionalidade da majoração da Taxa de Previdência Social — que será, mais adiante, examinada — entendo que a obrigação do recolhimento da aludida taxa na base de 4 % decorre, não da citada Circular n.º 80, mas da própria Lei n.º 2.250, de 1954.

A Circular n.º 80, ao contrário do que pensa a consulente, apenas determinou a aplicação da majoração criada pela Lei n. º 2.250, de 1954, à taxa de previdência atualmente cobrada nas Alfândegas do País.

Ressalta a inocuidade dessa Circular, pois o que nela se dispõe já consta da Lei n.º 2.250, de 1954; e nem poderia ser de outra forma, pois uma Circular, que é um ato vinculado, não cria nem modifica direitos.

Esclarece Haroldo Ascoli, nesse particular, que ao regulamento e com maior razão, à Circular falece competência para criar, restringir, estender, extinguir ou anular direitos.

"Cumpre-lhe, apenas, desenvolver ou completar em particularidades, as regras constantes da lei.

A ela deve ajustar-se, sem facultar, ordenar ou proibir se não o que facultado, ordenado ou proibido houver sido pelo diploma cuja execução objetive facilitar.

A infringência dêsses cânones importa em abuso, exorbitância ou desmando, sendo a inovação fulminada pela ilegalidade, sem condições para subsistir ou produzir efeitos" (*Pareceres do Procurador Geral da Fazenda Pública*, 1953, pág. 220. Sôbre o assunto, confira-se Francisco Campos, Parecer *in Revista Forense*, vol. 146, pág. 69. Confira-se, também, Parecer de Carlos Medeiros Silva, sôbre "Portarias, instruções e Circulares", *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, pág. 468).

Respondo, assim, aos dois primeiros quesitos:

1.º) — A Taxa de Previdência Social, *ex vi* do disposto na Lei n.º 2.250, de 1954, foi duplicada para 4 % (quatro por cento).

2.º) — A obrigação do recolhimento dessa Taxa — se constitucional — e nessa base decorre da citada Lei n.º 2.250, de 1954, e a autoridade pode fazer retroagir, à data da publicação dessa lei, a cobrança da majoração.

A resposta aos dois quesitos acima — se bem esgota a consulta deixa, sem desate, problemas outros, de gravidade e momento. Urge resolvê-los.

A "Taxa de Previdência Social", seja qual fôr a sua natureza jurídica, pode ser cobrada sem a prévia inclusão, no Orçamento da República, da lei que a criou?

Mister se faz, penso, um ligeiro bosquejo sôbre as origens da Taxa de Previdência Social, e uma rápida indagação sôbre a sua natureza jurídica, no quadro de classificação dos tributos.

Muito se tem discutido, dentro e fora dos Tribunais a respeito da natureza

jurídica da "Taxa de Previdência Social". Essa "taxa", criada pela Lei n.º 159, de 1935, objetivou propiciar, à União Federal, recursos com os quais pudesse dar cumprimento ao disposto no art. 121, § 1.º, letra *h*, da Constituição federal de 1934, ou seja, para que a União pudesse, juntamente com o empregador e com o empregado, contribuir "a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes no trabalho ou de morte".

"Fica criada — dispõe o art. 6.º da Lei n.º 159, de 1935 — fica criada sob o título de Taxa de Previdência Social uma percentagem de 2 % sôbre o pagamento, qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se, para êsse fim, o combustível e o trigo".

Transparece, *prima facie*, a importância da determinação da natureza jurídica dêsse tributo, face às limitações que a Constituição federal de 1946 opõe ao poder de tributar. Dessas limitações, interessa, precìpuamente, à hipótese da consulta, a que a Constituição enuncia no § 34 do art. 141, *verbis*:

"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."

Discriam os autores, e ror de vêzes os Tribunais, sôbre se, na expressão "tribunal", expressa no dispositivo constitucional, se incluem, não apenas os impostos, mas, as taxas e as já proliferantes contribuições parafiscais.

Essa é a razão por que, no nosso direito positivo, transcende a questão da determinação da natureza jurídica de cada contribuição exigida, do particular, pelo Estado, vez que, do desate dessa indagação se decotam, muita vez, as demasias fiscais alcovitadas à sombra do art. 30, II, da Constituição federal.

Tenho, para mim, que a chamada "Taxa de Assistência Social", criada pela Lei n.º 159, de 1935, mascara verdadeiro impôsto — não sòmente porque lhe falece o característico de *contraprestação* por serviço diretamente oferecido — mas, principalmente, porque o seu ingresso incide sôbre um grupo que nem sequer *provocou* êsse mesmo serviço.

Não adiro, na conceituação da *taxa*, à lição, hoje ultrapassada, dos tratadistas clássicos, que a caracterizavam, tão só, pela remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte (Amaro Cavalcânti, *Elementos de Finanças*, pág. 170; Veiga Filho, *Ciência das Finanças*, 4.ª ed., pág. 76, nota 2).

Nem me filio, é certo, à corrente daqueles que situam a taxa como a contribuição voluntária, que tenha o seu produto destinado a uma determinada atividade.

Atualmente, evoluiu, e muito, o conceito de taxa, por forma a abranger, não apenas a retribuição de serviços diretamente prestados aos contribuintes, mas, também, a compensação por despesas *provocadas* por determinado grupo de contribuintes, e acarretadas pelo exercício de determinada atividade.

"Sempre que particulares, por exercerem determinada atividade especial, *provocarem ou ocasionarem uma outra atividade especial da Administração, concretizada num serviço público*, devem também contribuir de modo especial para as despesas com êsse serviço. Tal contribuição torna-se efetiva pela cobrança de uma taxa" (Meireles Teixeira, *Estudos de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 20. No mesmo sentido, confira-se Baleeiro, *Problemas da Taxa no Brasil*, págs. 4 e 25).

O que define, ao meu ver, a natureza jurídica de um tributo é — não apenas a sua destinação — mas, precìpuamente, a natureza do fato gerador da obrigação de pagá-lo, razão por que um tributo, ainda que criado, formalmente, como taxa, será impôsto se não incidir "sôbre fatos relacionados com a atividade pública que se destina a financiar" (Rubens Gomes de Sousa, Parecer *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, pág. 462), e se fôr cobrado de pessoas que não estejam em

relação com aquela mesma atividade (neste sentido, Francisco Campos, *Direito Constitucional*, Rio, 1942, página 169).

Fixados êsses princípios, não vejo como se possa, nos quadros do Direito Fiscal, considerar a "Taxa de Previdência Social" como verdadeira taxa.

Poder-se-ia, então, caracterizá-la como uma contribuição parafiscal, de caráter específico, desvinculada das limitações constitucionais ao poder de tributar ?

Sem querer discutir o problema da parafiscalidade, ou rebuscar suas origens, ou caracterizar seus elementos distintivos, friso, não obstante, o caráter *coercitivo* das contribuições parafiscais, quando basta, ao meu ver, para revelar a sua natureza tributária, e, conseqüentemente, o respeito que deve ao preceito do art. 141, § 34, da Constituição federal.

O egrégio Tribunal Federal de Recursos, ao apreciar o recurso de mandado de segurança n.º 1.237, teve oportunidade de decidir, pela maioria de seus membros, que a taxa de Cr$ 0,09, incidente sôbre litro de carburante entregue ao consumo, criada *ex vi* do Decreto n.º 22.367, de 27-12-46 (e que substituiu, para êsse produto, a "Taxa de Previdência Social" criada pela Lei n.º 159, de 1935), é uma contribuição parafiscal, não sujeita, para a respectiva cobrança, à prévia inclusão no Orçamento da República.

Arrimou-se o Tribunal, para assim decidir, no voto proferido pelo Ministro J. J. Queirós, do qual ressalto, para ilustrar a tese contra a qual me insurjo, as seguintes passagens:

"Só se podem considerar "Tributos", contribuição devida ao Estado — apareçam sob a designação genérica de "tributo", ou sob o nome de "impôsto" ou "taxa", as contribuições gerais, previstas em lei, lançadas e cobradas pelo poder público, destinadas ao custeio dos serviços do próprio Estado.

.....

Há, porém, outras contribuições, mais ou menos gerais, também previstas em lei e com caráter obrigatório, mas que não são lançadas nem cobradas pelo Estado e nem se destinam a suprí-lo como os impostos e taxas, de meios para a satisfação das necessidades de administração.

.....

A chamada "taxa" de 9 centavos por litro de carburante... não é contribuição que se possa confundir com aquelas devidas ao Estado.

Não preenche a "taxa" em exame os requisitos fundamentais que caracterizam os "tributos" referidos na Constituição, sejam "impostos" ou "taxas" pròpriamente ditos: não é lançada nem recolhida por agentes do Poder Público e nem se destina ao financiamento com serviços próprios do Estado.

.....

Em conseqüência, não se aplicam à "taxa" em exame, a despeito de sua imprópria denominação, os princípios constitucionais referentes à prévia autorização orçamentária, como condição de cobrança em cada exercício ....."

Com êsse entendimento afinaram os votos dos Ministros Cunha Melo, Mourão Russel, Alfredo Bernardes, e, no desempate, o do Ministro Macedo Ludolf, *verbis :*

"Não há que falar, por fim, em descumprimento do artigo 141, § 34, da Constituição vigente, atendendo a que a contribuição em causa, por sua feição *sui generis*, não transita de modo nenhum pelos cofres públicos; deve a mesma ser recolhida pelos próprios contribuintes aos Institutos e Caixas, eis que os últimos, conforme salientado no processo, são órgãos da Administração descentralizada, com orçamentos autônomos, incluindo-se, aí, o I.A.P.E.T.C., interessado no litígio".

Assim exposta a doutrina vencedora, preferimos ficar com os votos vencidos dos Ministros Cunha Vasconcelos, Elmano Cruz, Sampaio Costa e Candido Lôbo, pelas razões seguintes :

1.º) — Não é certo que a chamada "Taxa de Previdência Social" não deva ser considerada "tributo" pelo fato de não ser lançada nem cobrada pelo poder público, nem se destinar ao custeio dos serviços do próprio Estado.

Tôda contribuição, exigida, coercitivamente, pelo Estado — seja qual fôr o órgão arrecadador — envolve um poder imposicional tributário.

"Quando os poderes públicos obrigam o indivíduo a contribuir para o seguro social a cargo dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões... estão exercendo aquêle poder de polícia na previdência contra o pauperismo, o desamparo..." (Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 184).

2.º) — Não é certo, também, que a Taxa de Previdência Social não se destina ao custeio dos serviços do próprio Estado, por isso que, na conformidade da lei que a criou, essa contribuição se destina a possibilitar à União o cumprimento, por seu turno, do programa de previdência social estabelecido no art. 121, § 1.º, letra *h*, da Constituição federal de 1934, reiterado no art. 157, inciso VI, da Constituição federal de 1946, o que vale dizer, essa *Taxa* se destina a atender a necessidade do próprio Estado.

"E' claro que todos os serviços de assistência e previdência do Estado em nenhuma hipótese, podem ser financiados através de taxas; porque seria evidentemente um contrassenso que o Estado concedesse assistência a determinadas pessoas — o que implica em reconhecer nelas a ausência de capacidade econômica — e, ao mesmo tempo cobrasse dessas mesmas pessoas um tributo justamente em razão daquela assistência que lhes concedera. *Por conseguinte, a previdência social é sempre uma das atividades públicas de interêsse geral que se financiam por impostos; o que serve para confirmar que a chamada "Taxa de Previdência" é na realidade um impôsto*" (Rubens Gomes de Sousa, Parecer, *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, pág. 460, No mesmo sentido o voto do Ministro Sampaio Costa, no recurso de mandado de segurança n.º 1.237, quando afirma "ser uma das funções e mesmo dever constitucional do Estado a previdência social).

3.º) — O egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário n.º 19.475 (*Diário da Justiça*, de 1-12-52), teve oportunidade de caracterizar a "Taxa de Previdência Social" como *impôsto*, reformando, assim, a fundamentação alinhada no acórdão proferido no julgamento da apelação cível n.º 7.859, de 18-1-44.

Para caracterizar um tributo como impôsto ou taxa — afirma a boa doutrina — se terá que indagar se o fato gerador da obrigação tributária tem, ou não qualquer vinculação com a atividade que o tributo busca financiar, vale dizer, se o respectivo fato gerador está relacionado com alguma prestação ao sujeito passivo (Gilberto Ulhôa Canto, *Comentário, in* "Revista de Direito Administrativo, vol. 29, pág. 294).

Essa é a razão por que, ao examinar a natureza jurídica da antiga "Taxa de Educação, Saúde e Assistência", destinada ao financiamento das instituições educacionais, de saúde pública, etc., incidente sôbre mercadorias e bagagens transportadas ou despachadas por estrada de ferro ou companhia de navegação, concluiu Seabra Fagundes (Parecer *in Revista Forense*, vol. 140, pág. 85) que a referida "taxa" refletia um impôsto.

No mesmo sentido o Parecer de Sá Filho, a respeito da "Taxa de Educação e Saúde", criada pelo Decreto federal n.º 21.335, de 29/4/32 (*Estudos de Direito Fiscal*, pág. 450), e o de Rubens Gomes de Sousa, no tocante à atual "Taxa de Previdência Social" (*Revista Forense*, vol. 133, pág. 55).

Resumo, assim, a terceira conclusão: — A "Taxa de Previdência Social", criada pela Lei n.º 159, de 1935, é verdadeiro impôsto, como tal, sujeito às limitações que a Constituição opõe ao poder imposicional tributário do Estado, das quais ressalta a necessidade — para a respectiva cobrança — da inclusão, no orçamento da República — da lei que criou o tributo.

Mesmo que se pudesse — *ad argumentandum*, considerar a "Taxa de Previdência Social" como uma contribuição parafiscal, nem assim estaria ela ao

desabrigo do preceituado no § 34 do artigo 141 da Constituição, vez que o caráter coercitivo da parafiscalidade lhe empresta a característica tributária.

Ocorre não obstante, que a "Taxa da Previdência Social", criada pela Lei n.º 159, de 1935, *na base de 2 %* sôbre o pagamento de artigos importados do exterior, foi, expressamente, prevista no Orçamento da República para 1955 (Lei n.º 2.368, de 9 de dezembro de 1954). O que se não consignou, no Orçamento, foi a lei que determinou a majoração da referida taxa (Lei n.º 2.250, de 1954).

Resta, à derradeira, a indagação:

Face ao preceito do art. 141, § 34, da Constituição federal, é válida a cobrança de majoração de tributo (já existente e cobrado por fôrça de legislação anterior) determinada por lei não incluída no Orçamento?

Levada essa controvérsia à apreciação do egrégio Tribunal Federal de Recursos — versando o aumento da Taxa de Educação e Saúde, determinado pela Lei n.º 1.254, de 4/12/50 — prevaleceu, à unanimidade de votos, a tese sustentada no voto do Relator, Ministro Cunha Vasconcelos, no sentido da *constitucionalidade* da referida majoração, isto porque

"...o simples aumento, ou majoração de tributo, em geral já previsto nas leis orçamentárias, não infringe a Constituição, porque a lei Orçamentária não especifica o *quantum* do tributo a ser pago em cada espécie. A lei simplesmente prevê a receita global. Afigura-se-me que o que a Constituição pretende, ou pretendeu o contribuinte com a dupla exigência, foi uma advertência, uma segurança ao contribuinte, advertência de que êle estará sujeito, no exercício determinado, ao pagamento daquele impôsto — e segurança de que nenhum impôsto lhe poderá ser exigido sem aquela advertência, isso para que o contribuinte, na movimentação dos seus negócios, tenha base certa para o efeito de cálculo dessa mesma movimentação, do giro do seu comércio. Pretender que, também, a majoração dos tributos já prevista obedeça à dupla exigência, a meu ver, é pretender demais, fora do alcance e dos objetivos da Constituição" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 30, págs. 207/8).

Antes de confutar os fundamentos que motivaram a decisão acima citada, e aduzir argumentos que a molestem, ressalvo a sua inaplicabilidade à hipótese da consulta, por isso que — ao contrário da majoração da Taxa de Educação e Saúde (Lei n.º 1.254, de 1950) — a elevação da "Taxa de Previdência Social" determinada pela Lei n.º 2.250, de 1954, importou em verdadeira criação de tributo novo, sem qualquer vinculação com o anteriormente instituído sob a égide da Lei n.º 159, de 1935.

Embora o *fato gerador* do tributo criado pela Lei n.º 159, de 1951 — *pagamento, qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior* (art. 6.º) — se identifique com o fato gerador da *majoração* tributária determinada pela Lei n.º 2.250, de 1954. O que, *em tese*, levaria à conclusão de identidade dos tributos, nem por isso se deve aceitar — e tão só — para a diferenciação de tributos, o critério da determinação do respectivo fato gerador, vez que, a par dêsse, deve o intérprete buscar elementos outros que possibilitem — por forma a não espertar dúvidas — a conclusão de que, efetivamente, se trata do mesmo tributo, que a lei posterior, apenas, haja majorado. A determinação do fato gerador, para o fim colimado, constitui um dos elementos, talvez o mais importante e precípuo. Mas não o único.

Já vimos que a "Taxa de Previdência Social", criada pela Lei n.º 159, de 1935, é impôsto. Pelos motivos aduzidos naquela oportunidade reconhecemos, no tributo — criado ou majorado — pela Lei n.º 2.250, de 1954, verdadeiro impôsto, dada a baldia de elementos que poderiam situá-lo ou caracterizá-lo como taxa.

Trata-se, não obstante, do mesmo tributo? Entendo que não, dada a inocorrência de qualquer *nexo* entre as prestações determinadas nos diplomas legais respectivos, e acima citados.

De fato, pela Lei n.º 159, de 1935, a prestação ao sujeito passivo é, em última análise, a *previdência social*, caracterizada, como determina o mandamento constitucional, como a contribuição à *maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte* (Constituição federal, art. 157, XVI).

O tributo criado pela Lei n.º 159, de 1935, tem assim, origem constitucional, pois representa a fonte de receita que possibilita, à União, cumprir a sua parte no programa da previdência social. Ora, o tributo a que se refere a Lei n.º 2.250, de 1954, não tem a mesma destinação específica do que foi criado pela Lei n.º 159, de 1935, por isso que a prestação que o Estado se obriga, para com o sujeito passivo, é a de lhe conceder — não os recursos normais que caracterizam a previdência social, assim entendidos os benfícios, vinculados à maternidade, doença, velhice, invalidez e morte, concedidos aos aposentados e pensionistas — mas, ao revés, a de lhe conceder abono de emergência, que não é *recurso*, benefício ou contribuição que se enquadre no conceito de previdência social.

Na espécie, apenas o sujeito passivo — aposentados e pensionistas dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões — se identificam. Difere, contudo, a *prestação*, quer por sua origem — constitucional a estabelecida na Lei n.º 159, de 1935 — quer por sua própria natureza. Não há, portanto, identidade de tributação, e a estabelecida no artigo 3.º, *c*, da Lei n.º 2.250, de 1954, não pode ser havida como *adicional* da prevista no artigo 6.º da Lei n.º 159, de 1935. Trata-se de impôsto novo, sujeito, sem sombras de dúvida, ao preceito do art. 141, § 34, da Constituição federal de 1946. E justamente porque êsse tributo — embora criado por lei — não foi, expressamente, incluído no Orçamento da Receita para o exercício de 1955, não pode o fisco pretender cobrá-lo nesse exercício.

Admitamos, porém, que se trata — na espécie da Lei n.º 2.250, de 1954 — de majoração do tributo criado pela Lei n.º 159, de 1935.

Não encontramos, *data venia*, fomento jurídico no acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Federal de Recursos, na oportunidade do julgamento da constitucionalidade da majoração da "Taxa de Educação e Saúde", por isso que, face aos têrmos do art. 141, § 34, da Constituição federal, a majoração de tributo já existente só pode ser cobrada, no exercício, se incluída e prevista, no Orçamento, a lei que a determinou.

É certo — absolutamente fora de dúvida — que, no anexo que acompanha o Orçamento da Receita para o exercício de 1955. Omitiu-se a Lei n.º 2.250, de 1954, malgrado a inserção da Lei n.º 159, de 1935. Não basta, ao que temos, para que se possa, no exercício de 1955, cobrar — já majorada — a "Taxa de Previdência Social", pois êsse procedimento afrontaria de um golpe, o preceito do artigo 141, § 34, da Constituição federal — garantidor da liberdade, da segurança individual e da propriedade — e o princípio da *unidade* e anualidade Orçamentária — de que decorre a inclusão obrigatória, na receita, de tôdas as rendas e suprimentos necessários, ao Estado, para a satisfação das necessidades coletivas (art. 73 da Constituição federal).

Dos dois preceitos constitucionais acima invocados decorrem três conclusões, absolutamente invulneráveis, e que o preclaro e culto João Mangabeira — a nossa maior autoridade em Direito Constitucional — assim sintetizou:

"1.º) Pela anualidade e universalidade do Orçamento, o Estado 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.*

2.º) *A anualidade da fixação de tôdas as fontes de rendas e da autorização para cobrá-las implica no direito do contribuinte só pagar durante o ano finan-*

ceiro o que no orçamento se consignou e na proporção que aí se estabeleceu.

3.º) *A situação jurídica, uma vez firmada pela sanção ou prorrogação do orçamento, é imodificável dentro do ano financeiro*" (João Mangabeira, Parecer, *in Revista Forense*, vol. 124, pág. 376).

Busca o acórdão do egrégio Tribunal Federal de Recursos — para decidir pela constitucionalidade de majoração tributária não autorizada pelo orçamento — arrimo no argumento, de pouco calado, de que a lei orçamentária não especifica o *quantum* do tributo a ser pago em espécie, prevendo, apenas, a receita global.

Respondemos, *data venia*, que tal entendimento importa na destruição completa de todo o nosso sistema orçamentário, além de — postergando as garantias individuais que o art. 141 da Constiuição proclama e assegura — relegar a oblívio a regra da anualidade orçamentária mediante a possibilidade, outorgada ao Fisco, de, conservando o título, elevar, para cobrança extra-orçamentária, a alíquota de determinado tributo.

"De que valeria" — indaga Francisco Campos — "de que valeria, então, a regra constitucional relativa à anualidade do impôsto, se reduzida à mofina e fútil exigência de se reproduzir no orçamento pelo título que lhe cabe na nomenclatura dos impostos, apenas a sua qualidade ou a qualidade ou espécie da matéria designada à sua incidência?" (Francisco Campos, Parecer na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, pág. 467).

O Orçamento, define Pimenta Bueno (*Direito Público Brasileiro*, pág. 85), é o "ato que em cada ano fixa e autoriza o montante das despesas públicas e, conseqüentemente, os meios de correr e elas", e a regra de que, anualmente, deve ser renovada a previsão da receita, vem, exaustivamente, repetida — quer em textos constitucionais, quer pela doutrina.

"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 a sua arrecadação que nas leis anuais referidas se repita a autorização implícita das mesmas pela inscrição dos respectivos títulos no orçamento" (Amaro Cavalcânti, *Elementos de Finanças*, págs. 222/3. No mesmo sentido, Aurelino Leal, *Teoria e Prática da Constituição*, pág. 422; Dídimo da Veiga, *Ensaio da Ciência das Finanças e de Economia Política*, pág. 230; Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, IV, pág. 433; Esmein, *Direito Constitucional*, 2.º vol., pág. 409; Hauriou, *Direito Constitucional*, pág. 200; Barthélemy et Duez, *Tratado de Direito Constitucional*, pág. 799).

Partindo, portanto, do pressuposto de que a majoração tributária não autorizada pelo orçamento importa:

a) — na quebra dos princípios de *anualidade, unidade e universalidade*, consagrados pela Constituição federal de 1946, por isso que o orçamento, nessas condições deixaria de englobar, na receita, tôdas as rendas, e se revelaria, assim, *orçamento emendado*, e

b) — na vulneração de uma garantia individual consubstanciada na certeza e segurança do contribuinte em saber que, "no período orçamentário prèviamente fixado, nenhum tributo lhe seria cobrado senão o que o ato financeiro consigna *e na proporção que ali se fixa*" (João Mangabeira, Parecer cit., op. e loc. cits.), forçoso é reconhecer que, na ausência de autorização orçamentária, os agentes do fisco tem o dever (constitucional) de não proceder à cobrança da referida majoração, nulos os atos praticados para dar nascimento àquele crédito tributário.

A questão que ora se ventila não é nova, pôsto que não é essa a primeira vez que o Fisco se arroga no direito de cobrar majoração de tributo sem a prévia e necessária autorização orçamentária.

Grande celeuma provocou, na ocasião, a iniciativa do Estado de S. Paulo quando pretendeu elevar, de 2,5 para 3 %, a

alíquota do impôsto sôbre vendas e consignações, mediante lei votada *depois* de promulgada a do orçamento, e *neste omissa*.

Dos juristas que se manifestaram, na época, contrários à cobrança da majoração tributária no exercício imediatamente seguinte à promulgação da lei que a decretou, além de João Mangabeira (*Revista Forense*, vol. 124, pág. 376) forçoso é ressaltar a figura do Professor Rubens Gomes de Sousa, cujo parecer (*Revista Forense*, vol. 123, pág. 369) retirou, às pretensões fiscais, qualquer amparo.

Incursionou, o ilustre jurista, por seara nova, aflorando a fragilidade do argumento daqueles que vêem, na autorização orçamentária, a necessidade, apenas, da menção qualitativa do tributo, vez que as previsões orçamentárias "são meras estimativas que não têm exata correspondência com a soma das alíquotas com as quais efetivamente os contribuintes irão concorrer para o tesouro público" (trecho da *Mensagem* 72/48, do Executivo de S. Paulo, à Assembléia Legislativa estadual, fôrça da qual se pretendeu a majoração da alíquota do impôsto sôbre vendas e consignações nas condições acima descritas).

Note-se que o argumento se confunde com o aventado no acórdão do Tribunal Federal de Recursos, proferido no julgamento do recurso contra a majoração da "Taxa de Educação e Saúde".

Distinguiu Rubens Gomes de Sousa, na lei do orçamento, dois elementos.

"Um elemento contábil, ou melhor, estatístico, que é a previsão da receita; e um aspecto jurídico, que é a autorização para a cobrança, num determinado exercício, dos tributos instituídos por outras leis.

.....

Sòmente quanto ao primeiro aspecto, ou seja, quanto ao aspecto estatístico, tem procedência, portanto, a argumentação da Mensagem 72/48, baseada no caráter elástico da previsão orçamentária; quanto ao segundo aspecto, ou seja, quanto ao aspecto jurídico, não é cabível falar de elasticidade, mas ao contrário, de rigidez, justamente por se tratar de um elemento jurídico que tem, portanto, um caráter de certeza normativa, e não um caráter de previsão estimativa que possa vir a ser desmentida pelos fatos.

.....

Nestas condições, forçoso é concluir que o caráter de elasticidade, ou seja de variabilidade, que a Mensagem 72/48 atribui ao orçamento, sòmente se pode referir à parte do orçamento que constitui simples elemento estatístico ou contábil, ou seja, à *previsão* orçamentária pròpriamente dita: quanto à parte do orçamento que se refere à *autorização* para a cobrança dos tributos, ao contrário, deve prevalecer o critério da rigidez, mesmo porque nessa parte o orçamento constitui regra legal de caráter normativo, porquanto consubstancia dispositivo constitucional fazendo parte do conjunto das garantias constitucionais do contribuinte" (Rubens Gomes de Sousa, Parecer, *in* op. e loc. cits.).

A argumentação desenvolvida pelo ilustre professor, repele a em que se arrimou o Tribunal Federal de Recursos para julgar constitucional a cobrança, sem autorização orçamentária, da majoração da "Taxa de Educação e Saúde", não molesta, ao contrário robora o entendimento que aquêle Tribunal deu — por inexplicável contradição — à lei orçamentária, considerando-a (no julgamento do recurso em mandado de segurança n.º 90), *como a lei do impôsto*.

Discutia-se, nesse último caso, a validade da cobrança dos *adicionais do impôsto de renda*, previstos no orçamento, mas não instituídos em lei *prèviamente* votada.

O Tribunal, pela maioria de seus Membros (vencido, apenas, o Ministro Armando Prado), acompanhou o brilhante voto do Relator, Ministro Artur Marinho, e alicerçado em lições de Duguit (*Traité de Droit Constitutionnel*, 3.ª ed., 4.º tomo, pág. 428) e Trotabas (*Precis de Science et Législation financière*, 9.ª ed., 1947, pág. 27), considerou o *orçamento* como lei — não apenas for-

mal — mas material, capaz de criar, e, mesmo, *revigorar* tributo já existente.

"Quem apreciar os aspectos *jurídicos* do orçamento" — afirmou o Ministro Artur Marinho (*Revista Forense*, vol. 123, pág. 126) — "notará, a meu ver, que êle é lei formal e material ao mesmo tempo".

Em seguida, apoiando-se em escólios de Aurelino Leal (*Teoria e Prática da Constituição*, pág. 499), afirmou o ilustre Magistrado que:

"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 impôsto lançado por motivo de guerra, o contribuinte não pagará, não é obrigado a satisfazê-lo, *ainda que o tributo conste de lei tributária anterior*".

E por que? Porque, para o ilustre Magistrado, e no entender de maioria dos Membros que integram aquêle Tribunal, sòmente a lei orçamentária "daria vida à lei tributária *para o exercício*".

Ora, se à lei orçamentária se vincula a competência dos agentes do Fisco para praticar os atos necessários à criação de um crédito tributário; se da lei orçamentária depende a *vigência* de uma lei tributária; se a lei orçamentária, por si só, é capaz — não apenas de criar — mas de *revitalizar* tributos extintos, como, então, quer o Tribunal, em acórdão posterior, dispensar a *autorização orçamentária* para a cobrança de majoração de tributos, negando, assim, e contraditòriamente, a prevalência de lei orçamentária e desconhecendo-lhe a característica de *lei de tributos*?

Prescreve o artigo 141, § 34, da Constituição federal de 1946:

"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".

Dêsse preceito — na lição de Aliomar Baleeiro — decorrem, entre outras, as seguintes conclusões lógicas:

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

b) — a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada, depois do orçamento, para vigência no exercício a que êste se refere" (Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 30).

Nem poderia ser de outra forma: se se entendesse, *ad absurdum* — que a cobrança de majoração tributária não se sujeita à *prévia autorização orçamentária*, e que essa exigência se vincula, apenas, à cobrança de tributo já existente, qual a razão, perguntamos, qual a razão de haver o legislador constituinte ressalvado "a tarifa aduaneira e impôsto lançado por motivo de guerra?"

Será possível interpretar-se essa ressalva como uma autorização, ao Fisco, para cobrar a tarifa alfandegária ou o impôsto lançado por motivo de guerra, *sem lei que os tenha prèviamente criado*?

Evidentemente, não, pois a essa conclusão se opõe o preceito do art. 141, § 2.º, da Constituição, por fôrça do qual "ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma cousa senão em virtude de lei".

E a Constituição federal não pode encerrar dispositivos contraditórios e que, recìprocamente, se anulem. Ou, ao revés — e o que parece lógico — o legislador constituinte ressalvou a possibilidade da tarifa alfandegária e do impôsto lançado por motivo de guerra, apenas, serem cobrados ou majorados sem prévia autorização orçamentária?

Aceitando essa conclusão — que é a única que se compadece com a letra e sentido do § 34 do art. 141 da Constituição federal, sou levado a concluir que — não se tratando de tarifa alfandegária ou impôsto lançado por motivo de guerra — qualquer majoração tributária só poderá ser cobrada mediante autorização orçamentária.

Em conclusão: Como a majoração da "Taxa de Previdência Social", a que se refere o artigo 3.º da Lei n.º 2.250, de

1954, não teve a sua cobrança, para o exercício de 1955, autorizada pelo Orçamento da República (Lei n.º 2.368, de 9-12-54), entendo que, nesse exercício, os agentes do Fisco não podem pretender impor o recolhimento da aludida "Taxa" nas bases estabelecidas na Lei n.º 2.250, de 1954, ressalvado, não obstante, a validade da cobrança para o próximo exercício, desde que, no respectivo Orçamento, figure a lei que determinou a majoração impugnada.

E concluo as minhas considerações com o conselho de João Mangabeira:

"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".

É o meu Parecer. *Pro veritate.* — *Oto Eduardo Vizeu Gil,* Advogado no Distrito Federal.