IMPÔSTO — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

— Sem prévia autorização orçamentária não pode ser cobrado, no exercício, adicional de 10% sôbre o valor de todos os impostos.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Estado de São Paulo *versus* Francisco Botti, Comissária e Exportadora S. A. Apelação cível n.º 89.287 — Relator: Sr. Desembargador Djalma Pinheiro Franco

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 89.287, da comarca da Capital, em que é recorrente o Juízo *ex officio*, sendo apelante a Fazenda do Estado, e apelada, a firma Francisco Botti, Comissária e Exportadora S. A.: Acordam, em sessão plenária do egrégio Tribunal de Justiça, por maioria de votos, declarar inconstitucional a cobrança, no exercício de 1954, de adicional de 10% sôbre o valor integral de todos os impostos, instituído pelo art. 1.º da Lei estadual n.º 2.412, de 15 de dezembro de 1953, e a ser aplicado, segundo o disposto no § 1.º dêsse art. 1.º, "única e exclusivamente, no pagamento da dívida flutuante, incluídos os bônus relativos e os títulos decorrentes de operações de crédito efetuadas para resgate dêsses bônus".

E a inconstitucionalidade da cobrança foi declarada porque a Lei estadual n.º 2.412, que instituiu o aumento, com afetação da receita prevista nessa mesma lei (Cr$ 1.013.500.000,00) no resgate da dívida flutuante do Estado, foi promulgada a 15 de dezembro de 1953, inexistindo, pois, a prévia autorização orçamentária, prescrita pela *Lex Legum* (art. 141, § 34), que, tornando exigível o aumento, legitimaria a cobrança.

À falta da autorização orçamentária procurou ilidi-la o legislador, modificando a lei formal através da mesma lei material, nos seguintes têrmos:

"Para efeito da aplicação dêste artigo (art. 1.º da Lei n.º 2.412), fica a Lei n.º 2.382 (lei orçamentária para o exercício de 1954), de 24 de novembro de 1953, alterada como segue: acrescenta-se no art. 2.º, à rubrica "0.29.7 — Impôsto Adicional", o item "Adicional de 10% sôbre o valor integral de todos os impostos", com a previsão de Cr$ 1.013.500.000,00".

Mas, à evidência, admitir êsse apêndice, nova modalidade dos *riders*, à lei orçamentária, que promulgada fôra a 24 de novembro de 1953, derradeiro dia fixado na Constituição do Estado para a prática dêsse ato (art. 32 combinado com o art. 21), seria permitir a frustração do princípio constitucinonal da unidade da lei (Constituição federal, art. 73; Constituição estadual, art. 27) e,

até, convenha-se, daquele outro que declara crime de responsabilidade os atos contra ela praticados (Constituição federal, art. 89, n.º VI; Lei n.º 1.079, de 10 de abril de 1950, art. 10, n.º 1, combinado com o art. 74), uma vez que nada impediria que um mau governante enviasse ao Congresso, no prazo constitucional, uma proposta, a que, dando-lhe umas tinturas, chamaria de orçamentária (aliás, a respeito, Aliomar Baleeiro, em *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, n.º 436, pág. 621, observa melancòlicamente que "os nove anos de experiência da Constituinte de 1946 não abonam os métodos orçamentários do Brasil. A proposta continua a ser tão mentirosa, quanto Roure afirmava terem sido as da primeira República"), para, ao depois, com leis extravagantes, completar-lhe os claros.

Assim, sem a prévia autorização orçamentária — aliás reconhecida pelo próprio legislador que, por isso, procurou contornar a proibição constitucional, modificando a lei ânua, através da própria lei instituidora do aumento — fôrça é convir, segundo é da lição dos mestres (Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, vol. III, n.º 582; R. Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 2.ª ed., n.º 14; Aliomar Baleeiro, op. cit., n.º 422, pág. 600; Oto Gil, *Estudo, in* "Revista de Direito Administrativo", vol. 49/509), que a sua exigência no exercício de 1954, ferindo a garantia individual assegurada pelo § 34 do art. 141 da Constituição, é inconstitucional.

Custas *ex lege*.

Os autos retornam à egrégia Quinta Câmara Civil para o prosseguimento do julgamento da apelação do recurso *ex officio*.

São Paulo, 12 de novembro de 1958. — *Trasíbulo de Albuquerque*, Presidente. — *Djalma Pinheiro Franco*, Relator. — *Amorim Lima*. — *Alcides Faro*. — *Justino Pinheiro*. — *Samuel Francisco Mourão*. — *Cantidiano de Almeida*. — *Martins Ferreira*. — *Joaquim de Silos Cintra*. — *Tomás Carvalhal*. — *Pinheiro Machado*. — *Olavo Guimarães*, vencido. — *Pinto do Amaral*. — *Vieira Neto*, vencido. — *Dimas de Almeida*. — *Andrade Junqueira*. — *Pedro Chaves*, vencido. — *Otávio Lacôrte*. — *J. C. Ferreira de Oliveira*. — *Luís Morato*. — *R. F. Ferraz de Sampaio*. — *Prado Fraga*, vencido. — *J. B. de Arruda Sampaio* — *Edgar de Moura Bittencourt*, vencido. — *Frederico Roberto*. — *Pinheiro Machado*. — *A. de Oliveira Lima*. — *Plínio de Carvalho Pinto*. — *Juárez Bezerra*. — *G. Carmo Pinto*. — *O. Costa Manso*, vencido, nos têrmos do voto do Des. Bandeira de Melo. — *O. A. Bandeira de Melo*, vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: O § 34 do art. 141 da Constituição se desdobra em dois períodos distintos: *a*) nenhum tributo será criado ou aumentado sem lei que o estabeleça; *b*) nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, salvo a tarifa aduaneira e o impôsto de guerra. Assim, a exigibilidade do tributo pressupõe criação ou aumento por lei e prévia autorização da sua cobrança pelo orçamento. Enquanto para a cobrança se prescreve a prévia autorização orçamentária, relativamente à criação e aumento apenas se determina seja através de lei. Portanto, se autorizada prèviamente a cobrança de certo tributo no orçamento, a lei da sua criação, e, principalmente, do seu aumento pode ser posterior a êle. Impõe-se, portanto, para a sua exigibilidade, esteja criado ou aumentado, por lei, o tributo previsto no orçamento. Nada mais. A respeito escreveu, com muita propriedade, Temístocles Cavalcânti: "Essa necessidade, entretanto, dos dois diplomas legais não impõe, de um modo absoluto, a precedência da lei ordinária sôbre o orçamento...". "O orçamento é tabela, discriminação detalhada da receita e da despesa, e também sob o ponto de vista da sua executoriedade ou obrigatoriedade do cumprimento das suas disposições. Como depende de outras leis or-

dinárias, mencionadas, expressamente nas tabelas orçamentárias, considera-se o orçamento como lei formal. Mas, uma vez autorizada a arrecadação do impôsto, prevista na tabela a incidência fiscal, nada impede que por lei ordinária posterior, êsse impôsto seja acrescido através de novo exame do Poder Legislativo. Que o impôsto pode ser cobrado para o exercício quando êste em curso é um princípio hoje, por assim dizer, pacífico em direito fiscal" (cf. Parecer da *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16/302, ano 1949). No mesmo sentido se manifesta Pontes de Miranda, ao comentar o art. 73 da Magna Carta: "Se se trata de pagamentos de impôsto anual, ou de menor período, incide êle, se a lei sai durante o ano, ou o período. Não se trata de incidência sôbre fatos anteriores, e sim sôbre situação em curso, sôbre suporte fáctico que é contínuo e indivisível" (cf. *Comentários à Constituição de 1946*, pág. 328, n.º 2, vol. II, 2.ª ed., ano de 1953). Outro não é o pronunciamento de Gilberto de Ulhôa Canto: "Não nos parece que seja constitucionalmente indispensável que a lei tributária preceda a orçamentária. É claro que em boa técnica financeira assim deve ser, porque prever a arrecadação de receita importa em possibilidade de havê-la, e essa só resulta da própria lei tributária, tratando-se de impostos, e seria incurial, senão mesmo inepto fazer estimativas de renda, não fundadas na sua arrecadabilidade. Mas no texto do § 34 do art. 141 da Carta vigente, a palavra "prévia" está visìvelmente ligada à cobrança para significar que a previsão deve antecedê-la; não à lei criadora do tributo, em si mesma. E a ordem em que os requisitos do parágrafo — lei criadora e autorização — vem enunciados volta-se para o curso lógico que o processo de formação do crédito fiscal deve seguir, no direito intuitivo de seu nascimento, sem que a inversão dessa ordem — previsão e posterior criação — não deixando, embora, de constituir um ilogismo, possa reputar-se afrontosa à Constituição" (cf. *Comentários*, "Revista de Direito Administrativo", vol. 14/160). Pronunciamentos doutrinários que se harmonizam com a jurisprudência do Pretório Excelso, e ainda recentemente reafirmada (cf. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 47/26). Aliás, essa expressão tributo equivale a impôsto, pois as taxas, como contraprestações de serviços, não podem nem devem estar sujeitas a essas restrições.

No caso concreto, se trata de um aumento de alíquota de todos os impostos. Êstes ficaram prèviamente enfeixados no orçamento que autorizou a sua arrecadação. Já o adicional foi aumentado posteriormente. Alega-se que mesmo se admita possível o aumento ao depois, no caso há uma irregularidade, por se tratar de tributo novo, ante a sua destinação específica. Desde logo se observe que mesmo a criação pode ser posterior, desde que prèviamente inscrita a autorização da sua cobrança no orçamento. *Data venia*, não se trata de tributo novo, tanto que se não modifica o fato gerador da responsabilidade fiscal. Dá-se, tão-sòmente, fim peculiar a êsse acréscimo a ser arrecadado. A inconstitucionalidade, portanto, não está na exigibilidade e cobrança dêle. Poderá existir no ligar êsse excedente de cada tributo, a sua renda, a determinada despesa. Então, írrito e nulo é o destino especial da renda ao fim para o qual se instituiu. Não obrigaria, destarte, nesse tópico a execução do orçamento, por contrariar a regra de universalidade. Realmente, ela se acha adotada pelo legislador constituinte pátrio, no art. 73, § 1.º, e estadual, no art. 27, das respectivas Cartas Magnas. O seu alcance é eliminar qualquer interdependência específica entre a renda e a despesa. Cogita-se, em substituição, de um fundo geral de recursos, para atender aos gastos da entidade política. Contudo, o tributo criado ou aumentado, por prever essa conexão com o custeio de certa atividade em si, não se tem como eivado de vício. Conside-

ra-se parcial a inconstitucionalidade, com relação ao desrespeito ao *princípio* acima referido. Aliás essa inconstitucionalidade sequer foi argüida e nem interessa às partes alegarem-na.

Mas, mesmo para aquêles que pretendem, em contrário ao ponto de vista ora defendido, que prèviamente se exige a autorização orçamentária para cobrança do tributo e não para a sua criação ou aumento, e pretendem tais atos legislativos devem preceder ao orçamento ou ser ao menos concomitante com êle, não cabe a pretensa inconstitucionalidade. Isso porque houve criação por lei antes do orçamento definitivo, pois êle recebeu emenda, nos têrmos de direito. Explico-me, melhor. O orçamento foi promulgado em 24 de novembro de 1953, para entrar em vigor em 1.º de janeiro de 1954. Antes da sua eficácia, a Lei n.º 2.421, de 15 de dezembro de 1953, instituiu o adicional em causa, aumentando os tributos existentes, como pretendo, ou mesmo criando novo, como outros sustentam. Porém, nesse mesmo texto, obedecidos todos os trâmites necessários para a aprovação do orçamento, através do art. 1.º, § 11, alterou a Lei Orçamentária n.º 2.382, de 1953, retro-referida, nela incluindo, expressamente, a autorização de cobrança de dito adicional. Por conseguinte, ao mesmo tempo que se inovava, instituindo-se o novo tributo ou um acréscimo nos já existentes, como queiram, se estabelecia a autorização orçamentária da sua cobrança. Desde logo se observe Temístocles Cavalcânti, ante o seu pronunciamento supra, que adoto, dispensa a modificação do orçamento, ao menos para os aumentos. Veja-se como se expressa: "Não me parece necessária a modificação do orçamento. De momento que esteja autorizada a cobrança de um impôsto, basta que a lei ordinária providencie sôbre a elevação do seu *quantum*. O orçamento é tabela, simples lei formal, não prescinde de uma lei ordinária que estabeleça a obrigatoriedade do impôsto e fixe o seu quantitativo, mas uma vez autorizada a sua cobrança, nada impede que uma lei ordinária posterior modifique o valor do impôsto" (cf. Parecer, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16/304, ano 1949). Surge, todavia, a seguinte pergunta para os adeptos da outra corrente: será válida tal emenda? Aí está a questão. Respondida afirmativamente, nada haverá a objetar-se. Entretanto, se encontram opositores a tal comportamento. Onde se estribam para isso? Nos seguintes argumentos, a meu ver, *data venia*, de valor duvidoso, a saber: *a*) a unidade e a anualidade constitucional do orçamento, em cujo período deve viger num único bloco sem qualquer alteração, sob pena de quebrar a sua estabilidade e de ocorrer surprêsa para o contribuinte; *b*) a data última constitucional da remessa à sanção, sob pena de prorrogação do orçamento do exercício anterior, em virtude do qual termina, em relação ao ano financeiro imediato, a competência legislativa na matéria, ante a ocorrência de têrmo final. Convém examinarem-se por partes as objeções.

Em que consiste orçamento uno e anualidade orçamentária? Orçamento uno é aquêle em que as parcelas orçamentárias totalizadas, se relacionam em um único documento representativo da receita e da despesa. Por sua vez, anualidade orçamentária é o período financeiro do orçamento. Pela exposição dos dois simples conceitos se verifica inexistir oposição entre êsses institutos e a emenda ao orçamento já sancionado, por iniciativa do executivo e concordância do legislativo, através de novo ato jurídico igual ao do próprio orçamento. Pela circunstância de um orçamento receber uma emenda, de sofrer uma correção, enquanto ainda não está em vigor, a unidade dêle se não desfaz, principalmente se ela se acrescenta no próprio corpo do orçamento, anteriormente aprovado e de novo publicado. A unidade busca eliminar a aprovação da receita em separado da despesa, de modo a constituírem dois documentos autônomos, como, outrossim, a existência de

orçamentos parciais de diferentes repartições públicas. Observe-se que do contrário se tornaria impossível admitir-se o veto parcial do executivo ao orçamento, pois êste pode deixar de vingar, respeitados os prazos legais, e o dispositivo excluído do contexto único ressurgiria em outro instrumento, posteriormente promulgado. Na verdade, a unidade do orçamento continuaria a existir, por envolver essa parcela, rejeitada pelo executivo, porém revigorada pelo legislativo, parte do todo. Demais, a possibilidade de abertura, durante o exercício, de créditos suplementares, que ninguém reputa inconstitucional, está a mostrar a possibilidade de sofrer êle emendas. Se legítimos são os retoques no curso da sua vigência, com maior razão, há-de admitir-se antes dela. Por outra feita, a anualidade do orçamento só desaparece com orçamentos retificativos, isto é, que modificam o aspecto do primitivo, de maneira a se ter, em substituição, um orçamento diferente. Mas, emendas nêle, antes da sua incidência, ou a abertura de créditos suplementares, ao depois da sua vigência, constituem simples adicionais ao próprio orçamento e de forma alguma perturbam o princípio da sua unidade e anualidade. Envolvem em seu prolongamento. A respeito consultem-se as elucidações de Marcel Waline (cf. *Le Budget, Traité de Science et de Legislation Financière*, págs. 72-76, ano 1952), e de A. E. Buck (cf. *The Budget in Governments of Today*, págs 220-224, ano 1934). Por isso, Pontes de Miranda, depois de afirmar constituir a anualidade princípio tradicional no direito financeiro brasileiro, conclui: "Isso não quer dizer que não se possa legalizar, depois, o impôsto ou taxa previstos no orçamento" (cf. *Comentários à Constituição de 1946*, pág. 329, vol II, 2.ª ed., ano 1953). A unidade e anualidade, por certo, implicam apenas no direito do contribuinte de só pagar, durante o exercício financeiro, o que no orçamento único se consignou.

Por outro lado, o têrmo final, constante da Constituição, de remessa à sanção do orçamento, sob pena de prorrogação do orçamento anterior, não impede emendas a êle. Isso porque êsse têrmo final visou a impedir retenha o legislativo, por razões políticas, a discussão do projeto do orçamento para o próximo exercício, e só o aprove após a obtenção de vantagens partidárias pretendidas, como evitar, na falta de orçamento sancionado em tempo e antes do novo exercício financeiro, ficasse o executivo sem autorização jurídica de programa financeiro para o exercício seguinte. Não corresponde, destarte, em medida acauteladora dos interêsses dos contribuintes. Constitui, na verdade, garantia ao executivo, oposta ao legislativo. Se êste se recusa a aprovar o projeto por aquêle remetido, com as modificações acaso julgadas convenientes, dentro de prazo constitucional, se confere à Administração, de modo automático, de pleno direito, a faculdade de fazer despesas e arrecadar rendas nos têrmos do orçamento então vigente. Modernamente se propugna até por outro critério, qual seja, o de mandar entrar em vigor o novo orçamento proposto pelo executivo, apesar de sem o beneplácito do legislativo, por trazer em si a presunção de maior atualidade, como preconiza Heli Lopes Meireles (cf. *Direito Municipal Brasileiro*, vol. I, pág. 129, ano 1957). Observem-se as emendas ou corrigendas do orçamento sancionado e antes da sua incidência só se pode levar a efeito mediante proposta do executivo e sujeita ainda ao seu veto se desnaturada pelo legislativo. Portanto, não surge nessa providência qualquer malefício ao orçamento já sancionado, nem se vislumbra qualquer fraude ao têrmo final para o legislativo se desincumbir do seu encargo de aprovar o projeto do orçamento oferecido pelo executivo. Não se pode confundir a competência legislativa para apreciar o projeto de orçamento enviado pelo executivo, e o devolver com as modificações julgadas convenientes para

sanção, a qual termina, em cada sessão legislativa anual ordinária, numa data constitucionalmente fixada, sob pena de não exercer a sua coparticipação na obra orçamentária do próximo exercício, com a competência legislativa para apreciar, dentro da legislatura, mas já fora daquele prazo, o veto parcial acaso oposto pelo executivo, por exemplo, a certas verbas nêle constantes, bem como projeto de emenda ao próprio orçamento sancionado, a fim de corrigir equívocos ou completar especificação de receita, porventura omitida. Estão essas competências diferentes, sem dúvida, sujeitas a têrmo final diverso: um para votar a lei ânua; e outro, para votar o veto a ela oposto, ou emendas corretivas que ela suscite, antes do comêço do novo exercício financeiro. Por isso, o orçamento federal deve ser enviado à sanção até 30 de novembro (art. 74), e o estadual até 14 de novembro (art. 32), enquanto o veto parcial e as emendas corretivas a êles são susceptíveis de exame até o término da legislatura, ou melhor, da sessão legislativa, anual ordinária. Aliás, a data federal de 30 de novembro e a estadual de 14 de novembro, certamente, se escolheu, a fim de haver tempo para apreciação pelo legislativo dos vetos parciais, acaso opostos pelo executivo ao orçamento, ao sancioná-lo, bem como para as corrigendas dos enganos ou falhas que por acaso se viesse a verificar nêle.

Ante essas considerações, dava o meu voto pela constitucionalidade da Lei n.º 2.412, de 15 de dezembro de 1953, que institui, no seu art. 1.º, o adicional de 10% sôbre o valor integral de todos os impostos devidos a partir de 1.º de janeiro de 1954, e no § 11, dêsse mesmo artigo, e para efeito da sua aplicação, acrescentou êsse adicional nas rubricas e verbas próprias da Lei n.º 2.382, de 24 de novembro de 1953, ficando dessa maneira alterada essa Lei Orçamentária para o exercício de 1954.