IMPÔSTO — MAJORAÇÃO — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

— Enquanto não entrar em vigor, a lei orçamentária pode ser emendada.

— Interpretação do artigo 141, § 34, da Constituição.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Carlos Nunes e outros *versus* Estado de São Paulo
Apelação cível n.º 40.107 — Relator: Sr. Desembargador NOGUEIRA GARCEZ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível nº 40.107, da comarca da Capital, em que são apelantes Carlos Nunes e outros e apelada a Fazenda do Estado: Acordam, em Sessão Plenária do Tribunal de Alçada, por maioria de votos, julgar constitucional a cobrança, no exercício de 1954, do adicional de 10% instituído pela Lei nº 2.412, de 15 de dezembro de 1953.

Custas a final.

Tendo iniciado o julgamento da apelação, a Colenda Terceira Câmara, pela maioria da Turma Julgadora, entendeu inconstitucional aquela cobrança, por ter sido a Lei nº 2.412 promulgada posteriormente ao orçamento do exercício de 1954.

Remetida a matéria ao conhecimento do egrégio Tribunal Pleno, a maioria decidiu em sentido contrário, proclamando a constitucionalidade da exigência.

Efetivamente, dois são os princípios que a Constituição federal consagra no art. 141, § 34: *a*) necessidade de lei anterior para a cobrança de impôsto ou de sua majoração; *b*) necessidade, para cobrança em cada exercício, da prévia autorização orçamentária.

No caso da Lei nº 2.412, de 1953, a cobrança do adicional nela instituído para entrar em vigor a partir do exercício de 1954 nada tem de inconstitucional pois a exigência se comporta dentro dos pressupostos que legitimam sua exigibilidade. Havia lei anterior determinando a majoração adicional de 10% nos tributos estaduais e o orçamento de 1954, oportunamente emendado, autorizou a cobrança.

Enfrentando a mesma controvérsia decidiu o Supremo Tribunal Federal que

"a lei que cria o tributo pode anteceder ou suceder ao orçamento, sendo essencial apenas que venha, quando sucedendo ao orçamento, em tempo hábil" (Recurso extraordinário de São Paulo, nº 31.619, *in Diário da Justiça* da União de 26 de agôsto de 1957, pág. 2.174).

Nem se objete que o orçamento depois de aprovado se torna intocável ou que a Lei nº 2.412, promulgada em data posterior à referida no art. 32 da Constituição estadual, jamais poderia alterá-lo. A essas objeções bem responde o ilustre Des. Bandeira de Melo em brilhante voto vencido que a *Revista dos Tribunais* insere em seu vol. 286/472 a 475 e cujos fundamentos foram integralmente acolhidos pelo Excelso Pretório quando da decisão do recurso extraordinário nº 43.085, de São Paulo.

Enquanto não em vigor, pode a lei orçamentária ser emendada ou corrigida. A alteração ou a emenda passa a integrar o orçamento que não perde por isso sua unidade. Por outro lado, o prazo final para a remessa à sanção do orçamento não diz respeito a direitos individuais, sendo, antes, garantia do Poder Executivo contra eventuais manobras protelatórias de um Legislativo empenhado em criar-lhe dificuldade.

Ante o exposto, julga-se que a cobrança não infringe a norma constitucional, devendo, conseqüentemente, os autos voltar à Colenda Câmara para a complementação do julgamento.

São Paulo, 8 de agôsto de 1961. — *J. G. Rodrigues de Alckmin*, Presidente com voto. — *Marcos Nogueira Garcez*, Relator designado. — *L. G. Gyges Prado.* — *Adriano Marrey.* — *Pedro Augusto do Amaral.* — *Barbosa Pereira.* — *A. Pereira Lima.* — *Cruz Neto.* — *Maldonado Loureiro.* — *A. Pereira Lima.* — *Flávio Tôrres.* — *Vieira Neto.* — *Benévolo Luz*, vencido. — *Silvio Barbosa.* — *Sousa Lima.* — *Henrique Machado.* — *Azevedo Franceschini.* — *Batalha de Camargo.* — *João Carlos de Siqueira.* — *J. C. Ferreira de Oliveira*, vencido, conforme a seguinte declaração de voto: A questão dos autos versa sôbre a inconstitucionalidade da cobrança, no exercício de 1954, do adicional de 10% sôbre o valor de todos os impostos, instituído pelo art. 1º da Lei nº 2.412, de 15 de dezembro de 1953.

Reportando-me aos fundamentos do venerando acórdão de fls., peço vênia à douta maioria julgadora que decidiu em contrário à inconstitucionalidade, antes reconhecida, para aduzir mais algumas considerações, estritamente de ordem jurídica.

Como se vê de lapidar estudo do Prof. Francisco de Campos, o orçamento desempenha um papel de suma relevância na nossa organização político-financeira, não só para contrôle da receita e despesas fixadas pelo Executivo, por parte do Legislativo, como ainda para garantia individual dos contribuintes, que têm o direito de saber com antecipação o que vão pagar no ano seguinte ao Erário Público, a título de impostos e taxas (cf. *Direito Constitucional*, vol. 1º, cap. XVII, pág. 287, e segs. ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14/447 e segs.).

E o festejado jurisconsulto escreve textualmente: "A alegação de que a autorização orçamentária exigida pela Constituição é apenas qualitativa e não quantitativa estabelece uma discriminação arbitrária, sem fundamento algum no critério constitucional ou em outro qualquer critério de senso comum. A Constituição exige, com efeito, que se englobem obrigatòriamente na receita tôdas as rendas e suprimentos de fundos. O que aí se exige, portanto, em relação aos impostos, é que êstes sejam computados na receita não sòmente pela sua denominação técnica ou usual, mas também pela sua taxa ou tais como se acham definidos qualitativa e quantitativamente, na lei especial da sua criação."

"Demais" — prossegue o mestre — "o *quantum* do impôsto é mais importante do que o *quid* do impôsto. Não importa a denominação ou o título do impôsto; o que, sobretudo, faz do impôsto um ônus,

e porque o faz é que em regime representativo se reservou o tributo ao consentimento da representação popular, é precisamente, a sua quantidade, a sua taxa, ou sua quota percentual."

Nem se poderia entender de outra forma, visto como constituem princípios fundamentais e clássicos do orçamento: a unidade, a universalidade, a anualidade, a discriminação e a imutabilidade.

Eis aí a razão pela qual o orçamento não consigna tributos senão autorizados "por lei anterior" como bem ressalva o Prof. Alberto Deodato.

Não importa que o orçamento seja um estado de previsão, reunindo tabelas dos impostos e taxas a serem cobrados no exercício seguinte.

Desde que a Lei Magna fixa prazo para a proposta orçamentária e para a sua aprovação pelo Parlamento, como se vê dos arts. 74 e 87, nº XVI, sob pena de prorrogar-se para o exercício seguinte o orçamento que estiver em vigor, lícito não seria admitir que uma lei ordinária posterior viesse alterar ou modificar o orçamento antes aprovado e sancionado.

Isso constituiria uma burla ao princípio constitucional orçamentário da República.

Tanto mais no Estado de São Paulo, onde a sua Constituição reproduz tais princípios no seu art. 32, combinado com o art. 24.

É a conclusão também a que chega o eminente Pontes de Miranda ao comentar o art. 73 da Constituição da República: "É indefensável a opinião que, admitindo a inclusão no orçamento, de receita ou despesa que ainda não foi votada, sustenta ter eficácia retroativa a lei posterior ao orçamento. A lei pode sobrevir, porque o orçamento é lei sòmente no sentido formal. Porém a retroatividade seria contra o art. 141, § 3º" (*Comentários à Constituição de 1946*, 2ª ed., vol. II, arts. 73/75, nº 2, pág. 328).

Dêsse entendimento não discrepa o Prof. Baleeiro com a sua peculiar clareza e sabedoria: "Parece-nos que a boa interpretação do art. 141, § 34, leva às 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 ;

c) o orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção (Constituição, art. 74, combinado com o art. 70 e parágrafos).

d) a lei material do impôsto, cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso de prazo fixado no texto de suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior."

E prossegue o ilustre Prof. Baleeiro em outras conclusões que não interessam à espécie em foco, que é precisamente aquela da letra "c", por mim grifada (*cf. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, nº 15, pág. 30).

Mais adiante, porém, enfrenta exatamente o problema dêstes autos quando se agitou questão semelhante neste Estado.

"Outra celeuma, nos círculos jurídicos" — escreve o mestre — "provocou o art. 141, § 34, quando o Govêrno do Estado de São Paulo, depois de sancionada a lei orçamentária para 1949, que autorizara cobrança de impôsto de vendas decretada por lei anterior, solicitou da Assembléia Legislativa outra majoração para cobrança naquele mesmo exercício" (ob. cit., pág. 38).

Passa então a analisar a questão, aplaudindo os pareceres dos especialis-

tas da matéria que então se pronunciaram a respeito da questão.

Consigna o Prof. Baleeiro: "Alegou o Govêrno paulista que a autorização orçamentária é "qualitativa" e não "quantitativa", isto é, basta referir-se ao nome do tributo, nada importando o *quantum*. Mostrou Rubens Gomes de Sousa como a aprovação concedida pela lei do orçamento para cobrança dos tributos é condicionada à situação legal então existente, inclusive no que se refere às alíquotas pelas quais se terá de fazer a cobrança dos mesmos tributos e demais condições legais existentes à data da promulgação da lei orçamentária. E não seria válido alterar o orçamento depois de prazo fixado na Constituição para sua sanção: "A data referida nesse dispositivo constitui, portanto, o limite máximo de prazo dentro do qual se poderá alterar, emendar ou aditar o orçamento, e o seu transcurso importa em preclusão..." (Rubens Gomes de Sousa, *Estudos*, pág. 269, ou *Rev. Forense*, vol. 123/369).

Refere-se, a seguir, à valiosa opinião de João Mangabeira no mesmo sentido, com a autoridade que ninguém lhe negou de especialista na matéria (*Revista Forense*, vol. 124/376, ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16/306).

Também invoca a opinião do Prof. Teotonio Monteiro de Barros de que impossível é a emenda do orçamento depois de aprovado. A emenda seria a quebra da estabilidade temporária desejada pela lei: seria também um ensejo para agravações da situação do contribuinte, feitas de surprêsas (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 15/377).

Em contrário, sòmente se conhece o pronunciamento de Temístocles B. Cavalcânti, mas assim mesmo combatido com vantagem por G. Ulhoa Canto e Bilac Pinto, também invocados pelo Prof. Baleeiro.

Por aí já se percebe que, dentro da melhor doutrina pátria, não se admite lei orçamentária emendada, ou corrigida por outra lei ordinária, depois da aprovação daquela, porque isso contraviria ao princípio da unidade orçamentária e aos demais atributos do orçamento, ao mesmo tempo que infirmaria a garantia individual do contribuinte assegurada pelo § 34 do art. 141 da Constituição da República.

Os prazos, portanto, para a apresentação da proposta orçamentária e para a sua aprovação e sanção, não se limitam a regular as relações e responsabilidades do Executivo e do Legislativo. Constituem, por igual, garantia para os contribuintes, dada a sua íntima relação com o disposto no § 34, do art. 141 supramencionado.

Nem me impressiona o vaivém da jurisprudência a respeito da matéria, máxime, quando se trata de cobrança de aumento de tributos ou de adicionais, como o dos autos.

É um fenômeno da vida judiciária que sempre acaba sendo resolvido em definitivo pela boa doutrina.

Eis aí por que mantenho o meu ponto de vista, aliás bastante antigo e até então prestigiado pela jurisprudência paulista e pelo Excelso Pretório.

Assim, *data venia* da maioria julgadora dêste julgado, prefiro ficar com a minha orientação, manifestada em outros julgados, e, em especial, em hipótese idêntica a dêstes autos, julgada pelo egrégio Tribunal de Justiça (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 58/172), quando fui voto vencedor, reconhecendo a inconstitucionalidade da cobrança do adicional de 10% no exercício de 1954. E note-se que êsse julgado obteve confirmação no Colendo Supremo Tribunal Federal, como bem se vê de fls.

Se posteriormente a Excelsa Côrte alterou a sua jurisprudência a respeito da matéria, é fato que desconheço.

De qualquer modo, essa eventualidade não abala as minhas convicções doutri-

nárias, *data venia* das respeitáveis opiniões em contrário, acompanhado que estou pela manifestação das maiores autoridades na matéria e pelos precedentes judiciários anteriores, já invocados no venerando acórdão de fls.