IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — CÁLCULO SÔBRE O MOVIMENTO ECONÔMICO — TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS — MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS E AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA — ELABORAÇÃO LEGISLATIVA

— Cumpre evitar a confusão entre "movimento econômico" e "receita bruta" no cálculo do impôsto de indústrias e profissões.

— A transferência de mercadorias não configura o efetivo exercício do comércio.

— A lei tributária deve preceder a orçamentária, quer se trate de criar, quer de majorar tributos.

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

PARECER

1. Exposição

1/1. A Lei n.º 5.917, de 26-12-1961, do Município de São Paulo, dispõe sôbre o impôsto de indústrias e profissões, devido por tôdas as pessoas naturais ou jurídicas que, no referido Município, explorem qualquer modalidade de indústria ou comércio, ou exerçam qualquer profissão, ofício, arte ou função (artigo 1.º), independentemente do respectivo resultado financeiro (art. 1.º, § 3.º, *a*). As sociedades civis ou comerciais, ou as pessoas naturais, com sede ou domicílio fora do Município, serão tributadas em razão das atividades nêle exercidas (artigo 1.º, § 1.º).

1/2. O impôsto calcula-se sôbre o movimento econômico das atividades dos contribuintes e outras características materiais do exercício daquelas (art. 2.º). Na conformidade dessa disposição, o mesmo artigo classifica em 23 incisos as atividades tributadas. Cada um dos incisos I a X prevê três alíquotas, uma fixa e duas proporcionais, de acôrdo com êste modêlo:

a) Movimento econômico até ..... Cr$ 300.000,00 impôsto mínimo devido, Cr$ 10.000,00;

b) Movimento econômico superior a Cr$ 300.000,00 e até Cr$ 10.000.000,00, sôbre o que exceder de Cr$ 300.000,00, mais 0,80%;

c) Movimento econômico superior a Cr$ 10.000.000,00, sôbre o que exceder a êsse limite, mais 0,60%.

Cada um dos incisos XI a XXIII prevê alíquotas fixas, por ano ou período menor, em certos casos diferenciadas em função da zona em que esteja situado o estabelecimento.

1/3. Considera-se movimento econômico a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal (art. 3.º). Os escritórios de fábricas situadas em outro Município gozam da redução de 60%, desde que provem o pagamento do mesmo impôsto no Município de origem (art. 3.º, § 1.º). As firmas que transfiram mercadorias para suas filiais ou dependências situadas em outro Município são lançadas: *a*) sendo estabelecimento industrial, com base no custo do produto transferido; *b*) sendo estabelecimento comercial, com inclusão do valor das mercadorias transferidas (art. 3.º, § 2.º).

1/4. Essas disposições da Lei n.º 5.917 modificaram a base de cálculo do impôsto em relação à legislação anterior,

consolidada pelo Decreto n.º 1.436, de 27-9-1951. Nesta, o impôsto era constituído de uma parte fixa e outra variável (art. 133). A parte fixa era devida na conformidade das tabelas vigentes no Estado à data da passagem do impôsto para os Municípios pela Constituição de 1946, e calculada segundo a natureza da atividade, com base nos seguintes elementos, considerados em conjunto ou isoladamente: *a*) movimento econômico, *b*) valor locativo do prédio, parte do prédio ou local onde era exercida a atividade, *c*) capital, *d*) o maior ativo mensal, *e*) número de empregados, locatários, pensionistas, instalações, móveis e semoventes, *f*) valor do impôsto lançado sôbre a emprêsa na qual o coletado exercesse funções de direção ou gerência (art. 134). A parte variável era devida à razão de 10% sôbre o valor locativo anual do local em que era exercida a atividade (art. 136).

1/5. A Lei nº 5.919, de 28-12-1961, do Município de São Paulo dispôs sôbre a revalorização dos padrões de vencimentos do funcionalismo municipal e deu outras providências. Em seu art. 5.º, disse ela: "As despesas decorrentes da execução da presente lei correrão por conta das verbas orçamentárias próprias, suplementadas se necessário, ficando o Executivo autorizado a aumentar em 14% todos os impostos municipais."

1/6. O Decreto nº 5.304, de 15-1-1962, regulamentou a Lei n.º 5.917, reproduzindo, em dispositivos de iguais números, a matéria acima resumida. Êsse decreto consolidou ainda o disposto na Lei n.º 5.919 no tocante à majoração, recalculando as alíquotas constantes da Lei n.º 5.917 já aumentadas de 14%. Assim, no Decreto n.º 5.304 as alíquotas, fixas e proporcionais, do exemplo dado em 1/2 aparecem respectivamente como Cr$ 11.400,00, 0,9120% e 0,6840%.

1/7. Isto pôsto, pergunta-se:

a) Tendo-se em vista as disposições constitucionais que definem a competência tributária municipal, é válida a base de cálculo definida no art. 3.º da Lei n.º 5.917?

b) Tendo-se em vista as disposições constitucionais que proíbem a delegação de podêres, é válida a disposição da Lei n.º 5.919, que autoriza o Executivo a majorar impostos?

c) Tendo-se em vista as disposições constitucionais que regem a autorização orçamentária para a cobrança de tributos, e sabendo-se que o orçamento do Município de São Paulo para o exercício de 1962 foi aprovado pela Lei nº 5.898, de 11-12-1961, é lícita a cobrança, no referido exercício, do impôsto regulado pela Lei número 5.917 e majorado pela Lei nº 5.919?

2. Histórico e natureza do impôsto

2/1. Em conferência proferida na Associação Comercial de São Paulo e divulgada no *Diário do Comércio*, de S. Paulo, Suplemento de agôsto de 1962, Alfredo Buzaid filia o impôsto de indústrias e profissões à *lustralis collatio* romana, que alguns historiadores consideram ter sido um impôsto sôbre lucros, e outros uma simples "patente" para o exercício de profissões. Aliomar Baleeiro indica a mesma origem e inclina-se pela segunda interpretação. Mas observa que os tributos profissionais, chamados em França *tailles* e em Portugal "fintas", foram na realidade precursores grosseiros do impôsto de renda. O simples fato de exercer o contribuinte uma atividade, e, em alguns casos mais elaborados, as condições materiais dêsse exercício, configuravam indícios ou presunções de lucro ou, como diríamos hoje, de capacidade contributiva (*Revista Forense* 171/84; *Revista de Direito Administrativo* 48/480; *Clínica Fiscal*, 233).

2/2. No Brasil, parece certo que o impôsto de indústrias e profissões originou-se da exação de 12$800 instituída por D. João VI pelo alvará de 20-10-1812, segundo o modêlo das "fintas" da Metrópole, sôbre "lojas, armazéns ou sobrados" em que se vendessem "quaisquer fazendas, secos e molhados, ferragens, louças ou vidros" ou se exercessem as profissões de "ourives, funileiros, boticários..." ou se explorassem "botequins, ou tabernas". Inicialmente instituído só

no Rio de Janeiro para formar o capital do Banco do Brasil, nunca deixou de ser cobrado até 1867, quando foi oficialmente tornado permanente e estendido a todo o país, divididas as Províncias em quatro classes para efeito de lançamento. Embora proposta sua transferência às Províncias desde 1883, conservou-o o govêrno central até à proclamação da República (Amaro Cavalcânti, *Elementos de Finanças,* 246; Veiga Filho, *Manual de Ciência das Finanças,* 4.ª ed., 147). A Constituição de 1891 o atribuiu aos Estados; a de 1934 e a Carta de 1937 deram aos Municípios metade do seu produto; finalmente a competência privativa passou para êstes em 1946 (nosso *Compêndio de Legislação Tributária,* 2.ª ed., 397).

2/3. Em parecer publicado no *Diário do Comércio,* citado, Rui Barbosa Nogueira assemelha o impôsto de indústrias e profissões ao que na Alemanha se chama *Umsatzsteuer,* na Itália *imposta generale sull'entreta,* na França *impôt sur le chiffre d'affaires,* na Argentina *impuesto a las actividades lucrativas.* Todos êsses são "impostos sintéticos", cobrados *ad valorem* sôbre o volume de negócios. Entretanto, num sistema rígido de discriminação tributária, como é o brasileiro, um impôsto dessa natureza não tem individualidade própria. Decompõe-se êle em tantos impostos diferentes quantas sejam as atividades juridicamente diferenciadas, cujo complexo produz o "volume de negócios" tributado. Por isso, o impôsto de indústrias e profissões, pelo menos tal como o regulou a Lei n.º 5.917, é inconstitucional quando se identifica com o impôsto do sêlo, ou com o de vendas e consignações, ou com o de transações, respectivamente federal, estadual, e de competência concorrente União/Estado (Constituição federal, art. 15, VI; art. 19, IV; art. 21).

2/4. Em trabalhos anteriores (que adiante serão citados), também já tivemos ocasião de referir a dificuldade de se conceituar juridicamente o impôsto de indústrias e profissões. Pelo menos uma parte dessa dificuldade deriva do fato de que a constituição federal, embora defina rigidamente, nos arts. 15, 19 e 29, as competências tributárias respectivas da União, dos Estados e dos Municípios, entretanto não observa, nessa definição, um critério uniforme. Em alguns casos, reporta-se a conceitos jurídicos genéricos ("atos regulados por lei federal") ou específicos ("vendas e consignações"). Em outros casos refere-se a figuras econômicas cuja conceituação jurídica pode assumir diferentes modalidades ("renda e proventos de qualquer natureza"). Finalmente, em ainda outros casos menciona meras situações de fato, como no art. 29, III, onde se fala em "indústrias e profissões" como sendo o nome de um impôsto e, portanto, necessàriamente, o pressuposto material da sua incidência.

2/5. É, assim, a própria Constituição que cria o problema de, num regime de discriminação tributária rígida, distinguir-se entre fatos ou atos jurídicos definidos como pressupostos da incidência de impostos específicos, e o complexo dêsses mesmos fatos ou atos como constituindo as "indústrias e profissões" definidas em si mesmas como sendo o pressuposto da incidência de outro impôsto diferente daqueles. Sistematizando as soluções dadas ao problema pela jurisprudência, concluímos que o impôsto de indústrias e profissões é o que incide sôbre o simples exercício de atividades civis, comerciais, industriais ou profissionais, desde que efetivo, mas independentemente dos seus resultados. (*Revista de Direito Mercantil* 2/445; cf. os acórdãos referidos em nosso *Compêndio* citado, 397-398 e, posteriomente: Supremo Tribunal Federal, *Revista Forense* 178/105 e *Revista de Direito Administrativo* 42/61; Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Revista dos Tribunais* 190/376, 236/250, 275/702; Tribunal de Alçada de S. Paulo, mesma revista 288/744, 297/523, 302/493.) Essa mesma definição foi incluída no art. 40 do Projeto de Código Tributário Nacional (*Trabalhos da Comissão Especial do C.T.N.,* 154), de onde a Lei 5.917 a reproduziu.

3. Movimento econômico e base de cálculo do impôsto

3/1. Aspecto evidentemente ligado ao do capítulo anterior é o da base de cálculo apropriada ao impôsto de indústrias e profissões. Nos trabalhos já referidos, observamos que, a rigor, um tributo incidente sôbre o simples exercício de atividades não deve passar de uma "patente" ou licença. Êsse era, aliás, o conceito antigo das "regalias" ou privilégios profissionais, que subsiste ainda hoje nas autorizações aos particulares para o exercício de atividades monopolizadas. Entretanto, a Constituição atribuiu também aos Municípios, paralelamente com o de indústrias e profissões, um impôsto de licença, ao qual corresponde mais apropriadamente aquêle caráter (art. 29, II). Por conseguinte, não é possível exigir-se rìgidamente, quanto ao impôsto de indústrias e profissões, a observância de uma base de cálculo que corresponda a uma simples "patente".

3/2. Efetivamente, a maioria dos Municípios adota como base de cálculo o chamado "movimento econômico", identificado, tácita ou expressamente, com a receita bruta das atividades tributadas. Mesmo os Municípios cujo sistema tributário é mais rudimentar cobram o impôsto de indústrias e profissões como um "adicional" do impôsto estadual de vendas e consignações. Isto é, calculam aquêle primeiro impôsto simplesmente como uma percentagem do montante pago ao Estado pelo contribuinte a título do segundo. Isso evidentemente corresponde a uma maneira indireta de assentar o impôsto sôbre a receita bruta das transações. Na legislação anterior do Município de S. Paulo, o conceito de "movimento econômico", não expressamente definido, era combinado com vários outros fatôres da atividade do contribuinte. Na prática, entretanto, os lançamentos baseavam-se quase exclusivamente na receita bruta, e a Lei n.º 5.917, com mais realismo, assim definiu a base de cálculo do impôsto.

3/3. A legitimidade da adoção dessa base de cálculo foi controvertida. Sustentou-se, em litígios contra o Município de Pôrto Alegre, que por ela o impôsto de indústrias e profissões confundir-se-ia com o de renda, privativo federal. O Supremo Tribunal não aceitou êsse argumento como capaz de afetar a constitucionalidade do impôsto municipal (mandados de segurança ns. 6.926, 7.252, 7.405; recursos extraordinários ns 42.396, 42.835, 44.141, 47.938; agravo de instrumento n.º 21.525: *Diário da Justiça da União*, 1961, apenso, 28, 54, 99, 130, 2.592). Aliás, o consenso dos autores que opinaram sôbre a controvérsia não foi no sentido de repudiar-se *a priori* a adoção do movimento econômico como base de cálculo. O que se sustentou foi que êsse movimento não é necessàriamente equacionado à receita bruta. Embora as indústrias e profissões sejam fatos geradores complexivos ou, como foi dito, "sintéticos", subsiste a necessidade de analisar a natureza jurídica das transações individuais de que elas se compõem, para confrontar cada uma dessas transações com os limites da definição do tributo e com os requisitos da sua constitucionalidade.

3/4. Neste sentido o parecer de Aliomar Baleeiro citado em 2/1; o de Paulo Brossard de Sousa Pinto, *Revista Forense* 177/78, ou *Revista de Direito Administrativo* 48/502, referido no de Orosimbo Nonato sôbre a Lei nº 5.917, divulgado no *Diário do Comércio* citado; e os de vários autores, inclusive o signatário, reunidos pela Prefeitura de Pôrto Alegre no volume *Impôsto de Indústrias e Profissões — Razões e Pareceres*, ed. oficial, 1957. Categórico pela inconstitucionalidade foi Amílcar de Araújo Falcão em outro caso, do Município de Campos, em que entendeu que a renda bruta era o próprio fato gerador do impôsto, e não apenas a sua base de cálculo. Mas também êle refere a análise do fato gerador complexivo, para dizer que subsistiria a inconstitucionalidade quanto às operações, nêle compreendidas, porém excedentes da competência tributária municipal ("Movimento Econômico e Renda Bruta", em *Direito Tributário*

Brasileiro — Aspectos Concretos, 323, 339).

3/5. Quanto a nós, já em parecer publicado na *Revista Forense* 149/113, havíamos formulado a ressalva de que a aceitação do movimento econômico como base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões não implica em admitir a sua identificação com a receita bruta das atividades tributadas. Mostramos que o fato gerador de qualquer impôsto é integrado por três fatôres: *objetivo*, o pressuposto material da incidência; *subjetivo*, a relação entre êsse pressuposto e o contribuinte legal; *financeiro*, a base legal de cálculo do montante devido em cada caso. Essa tripartição do fato gerador significa que cada um dos três fatôres deve poder ser reconduzido a um nexo comum. Especificamente, a base de cálculo deve ser um elemento integrante do pressuposto material da incidência, ou uma conseqüência necessária dêle, sob pena de inversão entre os fatôres, passando a base de cálculo a ser o próprio pressuposto da incidência. O exemplo que demos no trabalho citado foi o de um impôsto de vendas cobrado, não sôbre o preço de cada venda, mas anualmente sôbre o capital ou o maior estoque da firma vendedora: é claro que a sua base de cálculo o teria transformado em impôsto sôbre patrimônio. Assim, sempre que a base de cálculo não se contenha no pressuposto da incidência ela própria assume a feição dêsse pressuposto e passa a reger a natureza jurídica do impôsto.

3/6. Por conseguinte, mesmo sem negar (com Rui Barbosa Nogueira) individualidade ao impôsto de indústrias e profissões; mesmo sem identificar (com Amílcar de Araújo Falcão) a sua base de cálculo com o pressuposto da sua incidência — é imprescindível não perder de vista que, para que aquela individualidade não desapareça e aquela identificação não ocorra, cumpre evitar a confusão entre "movimento econômico" e "receita bruta". Nesta se contém a expressão financeira de tôdas as operações praticadas pelo contribuinte, cujo complexo constitui a sua "indústria" ou "profissão". Por certo, ninguém admitiria que, ao enumerar as indústrias e profissões tributadas, o Município incluísse diretamente na enumeração algumas que a Constituição houvesse subtraído à sua competência, por declará-las imunes, ou por submetê-las à competência federal ou estadual. Como ninguém admitiria que, ao regular a tributação, mesmo daquelas indústrias e profissões inclusas em sua competência, o Município ignorasse ou excedesse diretamente as limitações que a Constituição impõe à competência tributária de todos ou de alguns dos podêres tributantes. Assim, a análise jurídica das operações que, em sua expressão financeira, integram a receita bruta, visa a evitar que aquelas situações vedadas diretamente sejam atingidas indiretamente, através de uma descaracterização do pressuposto da incidência pela inclusão, no movimento econômico tido como base de cálculo, de elementos inconciliáveis com a definição constitucional do impôsto.

4. Movimento econômico e transferência de mercadorias

4/1. As sucessivas passagens do impôsto de indústrias e profissões da competência federal para a estadual e desta para a municipal vieram criar, e depois agravar, a possibilidade do seu entrechoque com as disposições constitucionais proibitivas da tributação interestadual e intermunicipal. Logo após a Constituição de 1946, abordamos êste último aspecto no trabalho já citado (*Revista de Direito Mercantil*, 2/445). Com base nesse trabalho, Aliomar Baleeiro apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto nº 1.792/52, enraizado na competência da União para editar normas gerais de direito financeiro (*Diário do Congresso Nacional*, 1952, 2478). Dessa proposição, o Projeto de Código Tributário Nacional aproveitou, no art. 40, § 3.º, o essencial, consubstanciado na norma de que em caso algum poderão dois ou mais Municípios utilizar um mesmo elemento do lançamento de uma mesma atividade

exercida em seus territórios por um mesmo contribuinte (*Trabalhos da Comissão Especial,* cit., 154-5).

4/2. Sem esperar pela aprovação dêsses projetos, o Município de S. Paulo já vinha espontâneamente adotando normas administrativas para evitar a tributação intermunicipal (Gabriel Ayres Netto, *Tributos Municipais,* 82-83). A Lei n.º 5.917, que observa rìgidamente o critério territorial, consagra disposições semelhantes. O objetivo evidente da lei é circunscrever a tributação tão-só à parcela do movimento econômico gerada no Município. Com êsse objetivo, nas transferências de mercadorias produzidas no Município, o movimento econômico é o custo de produção. Na hipótese inversa, o movimento econômico das mercadorias vendidas no Município é rateado com o Município onde foram produzidas. Entretanto, quando se trate de transferências comerciais, a lei, sùbitamente, repudia o critério que vinha consistentemente observando e manda incluir no movimento econômico o valor das mercadorias transferidas. Esta última disposição, constante do art. 3.º, § 2.º, *b,* da Lei n.º 5.917 e do Decreto n.º 5.304, baseia-se em critério precisamente oposto ao das disposições anteriores, de vez que tributa, aliás por antecipação, a receita bruta de transações que irão ocorrer fora do território do Município. Assim dispondo, a lei, neste caso, desfigurou o impôsto e o lançou frontalmente em choque contra limitações expressas da Constituição federal ao poder tributário dos Municípios.

4/3. A transferência de mercadorias não configura o efetivo exercício do comércio. Ela é, simplesmente, uma atividade preparatória dêsse exercício. Quem pretende comerciar deve, primeiramente, adquirir ou alugar um local, registrar firma, instalar um estabelecimento. Deve, finalmente, constituir um estoque de mercadorias para vender. E quando as mercadorias estejam em outro local, porque ali foram produzidas, terão de ser transferidas para o estabelecimento onde se pretenda exercer o comércio. Entretanto, ninguém negará que tôdas essas providências são preliminares ou preparatórias do exercício do comércio, mas ainda não são êsse mesmo exercício, inclusive porque não envolvem ainda a prática de qualquer operação mercantil entre o comerciante e o público em geral. Ora, o pressuposto da incidência do impôsto de indústrias e profissões é o *efetivo exercício* das atividades tributadas, não o simples *aparelhamento* para vir a exercê-las (jurisprudência referida em nosso *Compêndio* cit., 398; Araújo Falcão, "Impôsto de Indústrias e Profissões. Fato Gerador. Conceito de Efetivo Exercício", em *Direito Tributário Brasileiro,* citado, 321). Assim, o valor das mercadorias transferidas não é base de cálculo apropriada porque não corresponde ao pressuposto da incidência do impôsto.

4/4. Dir-se-á que a transferência é para formar estoque, e que o estoque é um dos elementos do exercício do comércio. Êste argumento tem, pelo menos, três pontos fracos. Primeiro, caberia invocá-lo quando da lei anterior, que enumerava outros fatôres além do movimento econômico. Já a Lei n.º 5.917 refere-se tão-só a êste último, abandonando os demais fatôres, de resto nunca observados na prática. Segundo, quem poderia invocar o argumento seria antes o outro Município, onde exista o estoque formado pelas mercadorias transferidas de S. Paulo, e não êste, de onde aquelas mercadorias foram retiradas. Terceiro, e principalmente, a idéia de um impôsto que tivesse por base os estoques já foi aventada em doutrina e apreciada judicialmente, mas em têrmos que a tornam inutilizável pelos Municípios.

4/5. Referimo-nos a um tributo que o Estado da Bahia visou, sob o nome de "taxa de estatística", para incidir sôbre as mercadorias compradas por estabelecimentos comerciais no Estado, ou para êles transferidas de outros Estados. O Supremo Tribunal invalidou-o, como imposto ao tráfego ou trânsito interno de mercadorias, proibido pelo art. 27 da Constituição (*Revista de Direito Admi-*

nistrativo, 55/61). Então Amílcar de Araújo Falcão advogou, pelo Estado da Bahia, a tese de tratar-se de um impôsto sôbre o patrimônio representado pelos estoques, cuja base de cálculo seria o montante dêstes, sucessivamente acrescido pelas compras ou transferências. Seria, pois, um impôsto sôbre uma situação *estática* (o patrimônio), não sôbre uma sucessão de fatos dinâmicos (a circulação das mercadorias por compra ou transferência). Poderia, assim, caber na competência inominada, que o art. 21 da Constituição atribui em concorrência à União e aos Estados, sem incorrer na pecha de tributar o tráfego ou o trânsito internos ("Impôsto Especial Sôbre o Patrimônio e Fato Gerador Complexivo", em *Direito Tributário Brasileiro*, citado, 284).

4/6. Com essa característica, o Supremo Tribunal validou o tributo baiano (*Revista de Direito Administrativo* 55/215). Êsse acórdão confirma nossas conclusões quanto à inadmissibilidade da transferência como base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões. Com efeito, o que o Supremo admitiu foi um impôsto "sôbre o patrimônio" representado pelo estoque. Logo, êsse impôsto é cobrável na jurisdição onde esteja o estoque, ou seja, no caso julgado, no Estado da Bahia, e neste caso no Município, outro que o de S. Paulo, para onde foi transferida a mercadoria para formar estoque. Mas, principalmente, o Supremo admitiu que um impôsto sôbre o patrimônio, baseado no valor dos estoques, pode ser um impôsto de competência concorrente, cuja matriz é o art. 21 da Constituição. Basta isso para mostrar que tal impôsto não poderia ser criado por um Município.

4/7. Com efeito, a inclusão de um impôsto na competência concorrente do art. 21 implica no reconhecimento prévio de que êle não é qualquer um dos impostos privativos federais (art. 15), estaduais (art. 19) ou municipais (artigo 29). A natureza "concorrente", envolvendo a possibilidade de instituição por mais de um poder, é inconciliável com a natureza "privativa", necessàriamente atribuída sòmente a um (nosso *Compêndio* citado, 137-141). Ora, a competência concorrente só é dada à União e aos Estados: o art. 21 é expresso em que sòmente aquela e êstes poderão criar "outros" impostos — "outros", naturalmente, que os dos arts. 15 e 19. Assim, é pacífico que os Municípios não podem criar "outros" impostos, restringindo-se sua competência impositiva tão-só aos privativos do art. 29 (Heli Lopes Meireles, *Direito Municipal Brasileiro*, 1/53; nosso parecer, *Revista de Direito Administrativo* 21/351; Supremo Tribunal, *Arquivo Judiciário*, 118/158, 119/42).

5. *Transferência de mercadorias e tributação intermunicipal*

5/1. Dissemos em 4/2 que a inclusão do valor das transferências na base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões implica em tributar por antecipação um movimento econômico que ainda irá produzir-se, isto mesmo em outro Município. Efetivamente, a transferência de mercadorias é definida em lei como fato gerador de impôsto precisamente com êsse caráter de uma antecipação. Referimo-nos ao Decreto-Lei nº 915, de 1-12-1938, que define o lugar da operação para os efeitos do impôsto estadual de vendas e consignações, nos casos de mercadorias produzidas em um Estado e vendidas em outro. Por êsse decreto-lei, o Estado de origem é autorizado a cobrar o impôsto, no ato da transferência, por antecipação da sua venda no Estado de destino.

5/2. O Supremo Tribunal admitiu como válido o Decreto-Lei nº 915 em face da competência da União para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro e sôbre comércio interestadual (Constituição federal, art. 5, XV, *b*, *k*). A norma nêle contida é reprodução, restrita ao impôsto de vendas e consignações, do que dispunham, com maior amplitude, o Decreto legislativo nº 1.185, de 11-6-1904, e o Decreto do Govêrno Provisório n.º 21.418, de 17-5-1932. Ambos êsses diplomas visavam o mesmo obje-

tivo, ou seja, impedir a tributação interestadual e intermunicipal. Como não restringiam seus mandamentos a um impôsto determinado, exerciam êles função idêntica à que hoje é diretamente assumida pela Constituição federal no art. 27.

5/3. Por conseguinte, não caberia ao Município, por sua própria autoridade, elaborar para si norma similar à do Decreto-Lei nº 915, para, através dela, ilidir proibições constitucionais. Esta conclusão foi afirmada por Amílcar de Araújo Falcão a propósito do impôsto de indústrias e profissões do Município de Salvador. A lei previa a incidência, quanto às filiais e estabelecimentos de firmas com sede fora do Município, simultâneamente em duas tabelas: uma sôbre o movimento econômico, outra sôbre o valor das mercadorias transferidas da sede. Concluiu o autor citado que a lei era inconstitucional por tratar desigualmente as firmas com sede no Município e as firmas com sede fora dêle. E mostrou que essa desigualdade infringia vedação constitucional: não a do art. 141, § 1.º ("Todos são iguais perante a lei"), de vez que a isonomia não proíbe a distinção entre residentes e não residentes; mas a dos arts. 31 e 32, que proíbem distinções ou preferências entre um Município e outro, ou entre bens de qualquer natureza em razão de suas procedências ("Tributação Discriminatória e Movimento Econômico", em *Direito Tributário Brasileiro*, citado, 299, ou *Revista de Direito Administrativo* 45/577).

5/4. Em outras palavras, o ponto de vista de Araújo Falcão é que a inclusão, no movimento econômico, do valor das mercadorias transferidas equivale a tributar-lhes a transferência. É claramente a isso que equivale o falar-se em distinções "entre Municípios" ou "entre bens em razão da procedência". A mesma conclusão poderia também ser afirmada e o é pelo autor citado — com base no art. 27 da Constituição, que proíbe "limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos intermunicipais". Note-se, para afastar objeções literais, que se proíbe, *genèricamente*, que por meio de tributos se oponham limitações ao tráfego; não se proíbem apenas, *especìficamente*, os tributos que incidam sôbre o tráfego. Quanto à amplitude da proibição, como abrangendo quaisquer espécies de tributos, desde que, direta ou indiretamente, onerem a circulação interna de mercadorias, os intérpretes são unânimes: Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 2ª ed., 1/113; Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira*, 4ª ed., 1/223, 1/304, 1/368; Themístocles Cavalcanti, *A Constituição Federal Comentada*, 1/304, 1/337; Aliomar Balleiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 2ª ed., 207.

5/5. Justamente por ser uma tributação do tráfego intermunicipal, a inclusão das transferências no movimento econômico implica também numa projeção do poder tributário do Município além dos seus limites. A competência tributária é, essencialmente, legislativa: Constituição federal, art. 141, § 34; Constituição do Estado de S. Paulo, árt. 63. A eficácia da lei, como norma obrigatória, é territorial: sua extraterritorialidade é meramente consensual (Wilson Batalha, *Lei de Introdução do Código Civil*, 1/58; Caio Mario da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, 1/132-4). No plano municipal, o assunto poderia envolver uma controvérsia entre os que consideram o Município como dotado de poder político originário, e os que o consideram mero delegatório de podêres, ou até de simples funções. Entretanto, os autores de ambas as correntes concordam quanto à territorialidade das leis municipais, seja como exercício de soberania originária mas por isso mesmo delimitada pelo território sôbre o qual se exerça, seja como desempenho de podêres ou funções nos têrmos da respectiva delegação (Castro Nunes, *Do Estado Federado e sua Organização Municipal*, 120; Bandeira de Melo, *Natureza Jurídica do Estado Federal* 25; Levi

Carneiro, *Organização dos Municípios e do Distrito Federal*, 171; Sampaio Dória, "Autonomia dos Municípios", em *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, 24/419; Meireles Teixeira, *Estudos de Direito Administrativo*, 1/245; Machado Villa, *O Município no Regime Constitucional Vigente*, 19; Heli Lopes Meireles, *Direito Municipal Brasileiro*, citado, 1/75.

5/6. A delimitação da competência tributária do Município ao âmbito do seu território é afirmada pela jurisprudência, especificamente quanto ao impôsto de indústrias e profissões, aliás o único tributo municipal suscetível de projetar-se indevidamente além fronteiras. Já ao tempo em que o impôsto era estadual, o Supremo Tribunal invalidou-o no Maranhão (lei de 1939) e na Paraíba (lei de 1943), por abranger no movimento econômico operações realizadas fora do Estado (*Revista Forense* 150/193, *Revista de Direito Administrativo* 30/233, *Direito* 27/245). No mesmo sentido pronunciaram-se os tribunais de S. Paulo e do Paraná, quanto ao impôsto municipal no regime da atual Constituição (*Revista dos Tribunais* 236/250, 251/624, 284/633). Recentemente, o Supremo Tribunal reiterou sua orientação, em caso oriundo de Município dêste Estado (recurso extraordinário n.º 46.841, *Diário da Justiça da União*, 26-10-1961). Podemos, portanto, encerrar êste capítulo com a constatação de que o aspecto nêle tratado configura uma inconstitucionalidade do impôsto de indústrias e profissões, seja pela sua descaracterização em impôsto sôbre o comércio interno, seja pela infração do princípio da legalidade tributária ocorrente na projeção extraterritorial da lei municipal.

6. Majoração de tributos e autorização orçamentária

6/1. O art. 141, § 34, da Constituição federal, reproduzido pela do Estado de S. Paulo em seu art. 63, consagra entre os direitos e garantias individuais dois princípios que mùtuamente se completam: o da legalidade e o da anualidade tributárias. Em nosso *Compêndio* citado, 3.ª ed., 52-54, apontamos as diferenças de natureza e de alcance entre os dois princípios. O princípio de legalidade expressa-se pela lei tributária; vige, como ela, permanente e ininterruptamente; rege não apenas a aplicação do tributo a cada caso concreto, mas a própria existência jurídica do tributo. O princípio de anualidade expressa-se pela lei orçamentária; vige, como ela, temporàriamente, renovando-se de exercício em exercício; rege, não a existência jurídica do tributo, mas apenas a autorização para sua cobrança no exercício a que se refere.

6/2. Em resumo, o funcionamento dos princípios de legalidade e de anualidade exige duas leis: a tributária, criando ou majorando o tributo, e a orçamentária, autorizando sua cobrança no exercício. Nenhuma dúvida quanto à necessidade da *coexistência* dessas duas leis; a controvérsia surge quanto à sua *cronologia*. Aliás, só há controvérsia quando se trate de tributo *majorado;* tratando-se de tributo *nôvo*, todos estão de acôrdo em que a sua cobrança só pode começar no exercício seguinte, depois da *próxima* lei orçamentária. Se o tributo não existia quando foi promulgada a *atual* lei orçamentária, é lógico que ela não poderia ter autorizado a sua cobrança. Mas se o tributo já existia, sua cobrança estava autorizada no exercício pelo orçamento vigente; se uma lei o majora, aquela autorização para cobrar o *tributo* permite cobrar também a *sua majoração*? Êste é o problema a resolver.

6/3. Enfrentamos êsse problema pela primeira vez em 1948, a propósito de um projeto estadual de majoração do impôsto de vendas e consignações, apresentado à Assembléia Legislativa quando já estava aprovado o orçamento para 1949. Afirmamos então que a majoração, se aprovada, sòmente poderia vigorar em 1950; e que a sua cobrança em 1949 seria inconstitucional (*Revista de Direito Administrativo* 15/387, *Revista Forense* 123/

369, *Estudos de Direito Tributário*, 259). No mesmo sentido manifestou-se sôbre o mesmo caso a quase totalidade dos juristas consultados (Francisco Campos, *Revista de Direito Administrativo* 14/447; Teotônio Monteiro de Barros, idem, 15/371; João Mangabeira, idem, 16/306; Pedro Batista Martins, idem, 17/389; Carvalho Mourão, idem, 17/401).

6/4. Posteriormente, confirmamos nosso ponto de vista em outros casos (*Revista de Direito Administrativo* 46/453, *Revista dos Tribunais* 238/34). Por sua vez, pronunciaram-se no mesmo sentido, sôbre a mesma tese: Jorge de Godói como Procurador-Geral da Fazenda Nacional (*Revista de Direito Administrativo* 14/400); novamente Teotônio Monteiro de Barros (idem 22/1); Bilac Pinto em *Revista Forense* 120/37 ou *Estudos de Direito Público*, 95; Amílcar de Araújo Falcão em *Revista de Direito Administrativo* 41/13 ou *Introdução ao Direito Tributário*, 41; Otto Eduardo Vizeu Gil em *Revista de Direito Administrativo* 42/482; Aliomar Baleeiro no parecer sôbre impôsto de indústrias e profissões citado em 2/1 e também como Relator, na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, do Projeto de Código Tributário Nacional (*Revista Forense* 181/7, 18-19); e ainda em *Limitações Constitucionais*, cit., 45; Otto de Andrade Gil como Relator da Comissão Especial do Instituto dos Advogados Brasileiros (*Revista de Direito Administrativo* 49/509, *Revista Forense*, 180/71); Oscar Barreto Filho, *Revista de Direito Mercantil* 1839; e José Frederico Marques, *Revista dos Tribunais* 256/625.

6/5. Quando do caso mencionado em 6/3, apenas um jurista manifestou opinião divergente: Themístocles Cavalcânti, *Revista de Direito Administrativo* 16/298. Seu principal argumento foi que a previsão da receita, na lei orçamentária, é mera estimativa contábil, a que não se pode atribuir efeito jurídico substancial. Sendo assim, não se pode vislumbrar ilegalidade, muito menos inconstitucionalidade, no fato da receita efetiva superar a orçada. E no entanto seria precisamente essa a conseqüência da opinião daqueles que entendem que a majoração de tributo existente depende de previsão orçamentária *específica* pelo próximo orçamento, não bastando a previsão *genérica* constante do orçamento atual.

6/6. Em nosso primeiro trabalho já havíamos previsto e combatido êsse argumento (*Estudos de Direito Tributário*, citado, 264); e voltamos a refutá-lo em trabalho posterior também já citado (*Revista de Direito Administrativo* 46/461). O argumento confunde "previsão da receita" (simples estimativa contábil não vinculativa) com "autorização para cobrança do tributo" (norma constitucional imperativa do art. 141, § 34, federal e art. 63 estadual, citados). A autorização orçamentária, sendo corolário do princípio de legalidade tributária, refere-se aos tributos tal como regulados por lei à data da promulgação do orçamento. Se pacificamente se admite que o tributo *nôvo* só pode ser cobrado no exercício seguinte, pela mesma razão deve-se admitir que o tributo *majorado* também só possa ser cobrado no exercício seguinte. Não se pode entender a lei orçamentária como autorizando a cobrança daquilo que, ao seu tempo, ainda não existia — seja tributo nôvo, seja majoração de tributo existente.

6/7. Com maior autoridade, porém, a refutação do argumento já fôra feita por Francisco Campos, assinalando o alcance político-constitucional da norma da prévia autorização orçamentária, além do seu caráter jurídico tributário. Disse êle: "A alegação de que a autorização orçamentária exigida pela Constituição é apenas qualitativa e não quantitativa estabelece uma discriminação arbitrária ... O que se exige, em relação aos impostos, é que sejam computados na receita não sòmente pela sua denominação técnica ou usual, mas também pela sua taxa ou tal como se achem definidos, qualitativa e quantitativa-

mente, na lei especial da sua criação. Demais, o quantum do impôsto é mais importante do que o *quid* do impôsto. Não importa a denominação ou o título do impôsto: o que 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 a sua quota porcentual. (A não ser assim) ... de que valeria, então, a regra constitucional relativa à anualidade do impôsto, se reduzida à mofina e fútil exigência de se reproduzir no orçamento ... a nomenclatura dos impostos ... apenas (pela) sua qualidade ou (pela) qualidade da matéria designada à sua incidência?" (*Revista de Direito Administrativo* 14/466).

6/8. A jurisprudência consagradora da exigência de que a lei tributária deve preceder à orçamentária, quer se trate de criar, quer de majorar tributos, é tão volumosa que nos limitaremos a referi-la do modo mais breve possível:

a) Supremo Tribunal Federal: *Diário da Justiça da União*, apenso, 1955, págs. 123 e 330; 1957, págs. 959; 1958, págs. 1589, 1590, 1720, 2456, 3130 e 3968; 1959, págs. 501, 682 e 3791; *Arquivo Judiciário*, 121/92; *Revista Forense*, 167/156; *Revista dos Tribunais*, 287/916; *Revista de Direito Administrativo*, 31/100, 32/85, 40/244, 41/79 e 56/112.

b) Tribunal Federal de Recursos: *Diário da Justiça da União*, apenso, 1958, pág. 1990.

c) Tribunais estaduais: Paraná, *Revista dos Tribunais*, 254/591, 256/524, 257/631, 264/768, 282/710, 297/737, 298/628, 300/622, *Revista de Direito Administrativo*, 17/47, 48/100; Minas Gerais, *Revista dos Tribunais* 199/566, *Revista Forense*, 172/355; Distrito Federal (hoje Guanabara), *Revista dos Tribunais*, 301/625.

d) Tribunais de S. Paulo (Justiça e Alçada: *Revista dos Tribunais*: 179/706, 179/924, 181/252, 181/418, 182/195, 182/242, 183/808, 183/810, 184/187, 186/329, 186/869, 188/907, 189/361, 189/477, 189/523, 189/528, 189/892, 190/411, 190/867, 190/984, 191/829, 191/830, 193/202, 196/464, 201/269, 203/544, 205/285, 205/487, 206/128, 208/380, 210/378, 214/473, 215/303, 215/304, 220/226, 225/345, 230/506, 236/250, 255/356, 257/297, 258/255, 258/263, 258/455, 259/283, 259/469, 261/380, 261/404, 261/645, 265/573, 266/357, 267/646, 271/444, 271/645, 272/614, 274/507, 274/510, 278/556, 278/710, 279/546, 282/475, 286/470, 289/414, 292/262, 293/256, 297/669, 298/326, 299/289, 300/553, 302/362.

6/9. Tinha, portanto, sólido apoio o Projeto de Código Tributário Nacional, ao incluir, no art. 70, a seguinte disposição interpretativa do art. 141, § 34, da Constituição federal: "Nenhum tributo, ou sua majoração, será cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária, efetivada pela previsão da respectiva receita e pela referência expressa às leis tributárias que o tenham instituído ou modificado" (*Trabalhos da Comissão Especial*, cit., 177-8). A mais nova das Constituições brasileiras, a do Estado da Guanabara, votada em 27-3-1961, consagra a mesma norma em seu art. 19, IX: "As leis de criação ou majoração de tributos, para execução no exercício imediato, serão anteriores ao orçamento e dêste constará a autorização prévia para sua cobrança, nos têrmos do art. 141, § 34, da Constituição federal." E, por menor que seja o valor que se queira dar aos trabalhos parlamentares, não pode deixar de impressionar o pronunciamento de Nereu Ramos, presidente e líder da maioria na Comissão da Constituição da Assembléia Constituinte de 1946: "Quero, justamente, impedir que no meio do ano se crie um impôsto e se mande cobrar imediatamente" (José Duarte, *A Constituição Brasileira de 1946*, 3/82; Baleeiro, *Limitações Constitucionais*, citado, 24).

6/10. O argumento de Themístocles Cavalcânti encontrou, todavia, ressonância nos tribunais. O exemplo mais típico foi o da majoração da Taxa de Previdência Social pela Lei federal 2.250 de 30-6-1954. O Supremo Tribunal, modificando sua primitiva orientação, enten-

deu que o aumento podia ser cobrado no próprio exercício, porque já existia o tributo ao tempo da aprovação do orçamento vigente. Neste sentido houve longa série de acórdãos, todos idênticos, em mandados de segurança de ns. 4.340, 4.850 e 4.904 a 5.081 (*Diário da Justiça da União*, apenso, 1957, pág. 3.091; 1958 pp. 2434, 2248, 3522 a 3534 e 3695 a 3803; 2434, 2248, 3522 a 3534 e 3695 a 3803; 1959 pág. 14; *Revista de Direito Administrativo* 56/110). De sua parte, os tribunais estaduais naturalmente acataram a orientação do Supremo, em se tratando de questão radicada na Constituição federal, da qual êste é o intérprete definitivo. Daí os acórdãos, constantes dos volumes 304 e seguintes da *Revista dos Tribunais*, referidos no parecer do Procurador-Geral da Justiça do Estado, após ter avocado todos os mandados de segurança recentemente impetrados contra a aplicação da Lei n.º 5.917 (*O Estado de S. Paulo*, 9-9-1962).

6/11. Entretanto, essa já não é mais a tese dominante no Supremo. Pelos acórdãos mais recentes, ainda não amplamente divulgados devido ao atraso dos repertórios, verifica-se que, embora nas Turmas ainda sejam proferidas decisões idênticas às citadas em 6/8, no Tribunal Pleno volta a prevalecer a primitiva orientação. Esta é nitidamente expressa nestes têrmos: "Tributo algum, *ou aumento de tributo*, pode ser cobrado sem lei *anterior ao orçamento*", que servem de ementa aos acórdãos nos mandados de segurança ns. 8.861 e 8.981 e no recurso extraordinário n.º 42.703 (*Diário da Justiça da União*, apenso, 17-4-1962, pág. 717, 8-6-1962, pág. 1296, e 26-7-1962, pág. 1317). Ao concluirmos êste parecer, a orientação das Câmaras do Tribunal de Justiça parece dividida no julgamento dos recursos contra a aplicação da Lei n.º 5.917 (*O Estado de S. Paulo*, 26 e 29-9-1962). Mas nesta última data a notícia é de decisão, em têrmos categóricos, pela inconstitucionalidade da cobrança, invocando, entre outros fundamentos, precisamente os últimos acórdãos do Supremo, acima referidos.

7. *A majoração tributária e sua efetivação*

7/1. Antes de encerrarmos êste trabalho, cumpre tratar, brevemente embora, alguns aspectos complementares: que se entende por majoração tributária, como pode ela efetivar-se, quais as conseqüências de sua subordinação ao princípio de legalidade, e que influência pode ter, no assunto, a tramitação das leis tributária e orçamentária.

7/2. Majorar tributo não é apenas elevar diretamente a sua alíquota, como fêz a Lei nº 5.919. E, também, modificar-lhe a base de cálculo de modo a torná-lo, em igualdade de condições, mais oneroso para o contribuinte, como fêz a lei número 5.917. Foi assim que definiu "majoração" o Projeto de Código Tributário Nacional, visando afastar interpretações do art. 141, § 34, da Constituição, que lhe restringissem o alcance ou diminuíssem a eficácia (*Trabalhos da Comissão Especial*, citado, 172-3).

7/3. Não se diga que esta colocação do problema o converte numa questão de fato, em que cada contribuinte tivesse de provar que, para movimento econômico igual, pagará maior impôsto em 1962 pela Lei n.º 5.917, do que pagou em 1961 pela legislação anterior. Essa prova já foi preconstituída pelo Prefeito Municipal e pelo Secretário das Finanças da Prefeitura, quando, em declarações à imprensa, reconheceram que o objetivo da Lei n.º 5.917 era o de majorar o tributo pela reestruturação de sua base de cálculo (*O Estado de S. Paulo*, 28-6-1962; *Fôlha de S. Paulo*, 29-6-1962). Êste aspecto do assunto pode, aliás, parecer ocioso, de vez que a Lei n.º 5.919 expressamente majora, não só o impôsto de indústrias e profissões, mas todos os tributos municipais, pelo acréscimo de 14% às respectivas alíquotas. Não obstante, queremos deixar claro que a nossa conclusão pela inconstitucionalidade da cobrança no exercício de 1962 não se refere sòmente àquela majoração de 14% pela Lei n.º 5.919, mas inclui a própria

majoração decorrente da modificação da base de cálculo pela Lei n.º 5.917.

7/4. O processo legislativo por que se torna efetiva a majoração do tributo é também um aspecto a ser examinado. Quando o art. 141, § 34, da Constituição federal (ou o art. 63 da Constituição do Estado) dizem que nenhum tributo será aumentado a não ser por "lei", referem-se ao preceito votado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Poder Executivo: Baleeiro, *Limitações Constitucionais*, cit., 37, e *O Direito Tributário da Constituição*, 87. Assim é entendida pela jurisprudência a norma da legalidade tributária (tribunais de São Paulo, do Paraná, de Mato Grosso e do Ceará, *Revista dos Tribunais* 256/484, 264/768, 268/733, 271/771, 275/739, 280/643, 281/721, 283/717; *Revista Forense* 153/362). O Supremo Tribunal confirma êsse entendimento (recursos extraordinários ns. 15.419 e 29.685, *Diário da Justiça da União*, 24/8/1953 e 4/11/1957; mandados de segurança ns. 5.008 e 6.051, *Diário* citado, 19/10/1961), especialmente para invalidar tributos criados, restaurados, ou modificados pelo Poder Executivo mediante decretos ou outros atos normativos (mandados de segurança ns. 4.252, 4.276, 5.366 e 5.496; recurso extraordinário n.º 23.539: *Diário* citado, apenso, 1958, págs. 1.781, 2.255 e 2.453; 1959, págs. 14, 244 e 3.143; *Revista de Direito Administrativo* 54/96).

7/5 Assim, a fórmula do art. 5.º da Lei n.º 5.919: "fica o Poder Executivo autorizado a aumentar de 14% todos os impostos municipais", envolve uma inconstitucionalidade, por transferir ao Prefeito atribuição que, como acabamos de ver, é privativa da Câmara Municipal. É certo que a proibição da delegação legislativa é hoje atacada como incompatível com a atuação prática do próprio princípio em que se baseia, o da independência harmônica dos podêres. É certo também que, especialmente na Itália, pretendeu-se estabelecer uma distinção entre "delegação de podêres e "autorização legislativa". Entretanto, no Brasil, os próprios apologistas da delegação legislativa reconhecem que, no regime constitucional vigente, a proibição absoluta do art. 36 § 2.º da Constituição federal a proscreve quer diretamente, quer sob forma de "autorização" (Caio Tácito, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, 15/158; Vítor Nunes Leal, *Revista de Direito Administrativo* 5/330 e 34/471; Bonifácio Fortes, idem, 62/353).

7/6. Por outro lado, mesmo na Itália a tese da "autorização legislativa", admitida quanto a determinados assuntos pelo art. 76 da Constituição de 1947, diverso do art. 36, § 2.º, da nossa, é categòricamente afastada na interpretação do art. 23, semelhante ao nosso art. 141, § 34 (Gianini, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, 24-27; Antonini, em *Archivio Finanziario* 9/384). Por conseguinte, o art. 5.º da Lei n.º 5.919 deverá ser tido por inconstitucional se delegou ao Executivo o poder, essencialmente legislativo, de majorar tributos. Acreditamos, porém, que não tenha havido intenção de delegar podêres, senão antes impropriedade de linguagem. Por certo, o que o Legislativo pretendeu foi majorar diretamente todos os impostos municipais. Isso se evidencia pela fixação, desde logo, do montante percentual da majoração, ao passo que uma autêntica delegação de podêres teria deixado ao critério do Executivo o quantum do aumento.

7/7. Dêsse modo, a autorização conferida ao Executivo foi apenas a de tomar as providências necessárias à efetivação do aumento, o que, no tocante ao impôsto de indústrias e profissões, foi feito pelo Decreto n.º 5.304. Assim entendida, a autorização foi *ex abundantia*, de vez que se continha no poder de regulamentar. Mas, reconstituídos assim os têrmos da questão, fica sublinhado que a Câmara majorou o tributo depois de ter votado o orçamento. E, do mesmo passo, fica confirmado que a cobrança da majoração é inválida no exercício de 1962, por infringir o segundo dos dois mandamentos do art. 141, § 34,

da Constituição federal e do art. 63 da estadual.

7/8. Para terminar, examinaremos um argumento, ligado à elaboração legislativa, que já vimos invocado em casos similares ao presente. Dir-se-ia que se a proposta orçamentária e os projetos que se converteram nas Leis ns. 5.917 e 5.919 transitaram simultâneamente na Câmara Municipal, seria mero formalismo jurídico afirmar-se que o orçamento aprovado não autorizou a cobrança dos impostos majorados. Isto porque o Legislativo, ao votar o orçamento, não ignorava que o Executivo havia proposto a majoração de impostos; portanto, se aprovou essa majoração (ainda que posteriormente ao orçamento), deve-se entender que autorizou também a sua cobrança.

7/9. Em 13/1/1961 demos parecer à Prefeitura Municipal de Pirajuí na seguinte hipótese. A Câmara Municipal remetera ao Prefeito, para sanção, primeiramente a lei orçamentária e em seguida a lei tributária. O Prefeito, dentro do prazo fixado na Lei Orgânica dos Municípios (Lei estadual n.º 1, de 18/9/1947, art. 32), sancionou ambas as leis, porém na ordem inversa da sua remessa. Ou seja, primeiro a lei tributária, e depois a orçamentária. Alegou-se que essa inversão de ordem fôra indevida, e que, em conseqüência, os tributos majorados pela lei tributária não podiam ser cobrados no exercício imediato. Consultado pela Prefeitura, respondemos que a cobrança era legítima. E neste caso, pelos mesmos fundamentos, confirmamos nossa opinião de que a cobrança é ilegítima, de vez que as circunstâncias são inversas: o orçamento do Município de S. Paulo para 1962 foi aprovado pela Lei n.º 5.898, portanto antes da promulgação das Leis tributárias ns. 5.917 e 5919.

7/10. A cronologia das leis deve ser aferida pelas datas em que foram sancionadas e promulgadas pelo Executivo. A lei só adquire existência com a sanção e a promulgação. Antes disso, mesmo que concluída a votação, existe apenas proposição legislativa ou projeto em curso de aprovação, mas não ainda lei no sentido de norma jurídica obrigatória. O Supremo Tribunal (*Revista Forense*, 131-116), o Tribunal Federal de Recursos (*Revista Forense*, 139/178, *Revista de Direito Administrativo*, 22/262) e o Tribunal de Justiça de S. Paulo (*Revista dos Tribunais*, 253/309, *Revista de Direito Administrativo*, 48/323) concorrem em afirmar que o essencial para dar existência jurídica, vigência e executoriedade à lei, é que ela seja sancionada e promulgada. Mesmo a publicação é ato extrinseco à lei, necessário apenas para lhe emprestar notoriedade e justificar a presunção do seu conhecimento.

7/11. A colaboração do Executivo faz parte integrante do processo de elaboração da lei. Além da iniciativa do projeto, o Executivo concorre na feitura da lei através da sanção ou do veto, concordando ou discordando com o que o Legislativo votou. A sanção segue-se a promulgação, simples atestado formal de que a lei existe porque foi votada e sancionada. A sanção é privativa do Executivo: se êste a recusa pelo veto, o Legislativo, rejeitando o veto, não sanciona, apenas promulga. Mas a sanção, ou a sua recusa pelo veto, são essenciais à existência da lei, tanto assim que não existe veto tácito: o silêncio do Executivo no prazo competente equivale à sanção. Os ensinamentos de Pontes de Miranda são muito claros (*Comentários à Constituição de 1946*, cit., 2/306, 316 e 318) e correspondem às disposições da Lei Orgânica dos Municípios, cit., art. 32 e parágrafos.

8. *Conclusões*

8/1. Em face do exposto nos capítulos 2 a 5 supra, respondemos à pergunta reproduzida em 1/8 *a*, que a base de cálculo do impôsto de indústrias e profissões definida no art. 3.º, § 2.º, inciso *b*, da Lei n.º 5.917 e do Decreto n.º 5.304, isto é, a inclusão, no movimen-

to econômico dos estabelecimentos comerciais, do valor das mercadorias transferidas para outros Municípios, torna aquêle impôsto, nesses casos, inconstitucional, por convertê-lo em impôsto sôbre o tráfego intermunicipal, proibido pelo art. 27 da Constituição federal, e também por importar em aplicação extraterritorial da lei tributária municipal, infringindo assim o princípio de legalidade consagrado no art. 141, § 34, da mesma Constituição e no art. 63 da Constituição do Estado.

8/2. Em face do exposto nos capítulos 6 e 7, respondemos à pergunta reproduzida em 1/8 (b) que o disposto no art. 5.º da Lei n.º 5.919, e nas disposições correspondentes do Decreto nº 5.304, entendido como autorização, do Poder Legislativo ao Poder Executivo, para majorar impostos por decreto, é inconstitucional por envolver delegação de atribuições próprias de um poder a outro, proibida pelo art. 36, § 2.º, da Constituição federal e art. 2.º, § 2.º, da Constituição do Estado; se entendido como majoração direta, pelo Legislativo, de todos os impostos municipais, evidencia a situação analisada na resposta seguinte.

8/3. Em face do exposto nos capítulos 6 e 7, respondemos à pergunta reproduzida em 1/8, *c*, que o impôsto de indústrias e profissões, regulado pelas Leis ns. 5.917 e 5.919 por forma que o majorou em relação à legislação anterior, não pode ser cobrado no corrente exercício de 1962, porque, tendo as referidas leis sido sancionadas posteriormente à sanção da Lei n.º 5.828, que aprovou o orçamento municipal para o referido exercício, aquela cobrança infringiria a segunda das duas limitações constantes do art. 141, § 34, da Constituição federal e do art. 63 da Constituição do Estado.

É o nosso parecer, s. m. j.

São Paulo, 3 de outubro de 1962. — *Rubens Gomes de Sousa*, Advogado em São Paulo.