IMPOSTOS — CRIAÇÃO E MAJORAÇÃO — ORÇAMENTO

— Se autorizado prèviamente a cobrança de certo tributo no orçamento, a lei de sua criação, ou aumento, pode ser posterior.

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

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

Prefeitura Municipal de São Paulo *versus* Irmãos Guimarães S.A. — Droguistas e outros.
Agravo de petição nº 119.308 — Relator: Sr. Desembargador O. A. BANDEIRA DE MELLO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição nº 119.308, da comarca de São Paulo, em que é recorrente o Juízo *ex officio*, agravante a Municipalidade de São Paulo e agravados Irmãos Guimarães S. A. — Droguistas e outro: Acordam, em sessão do Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça do Estado, por maioria de votos, rejeitar a argüição de inconstitucionalidade da cobrança de impôsto, previsto pelo orçamento, embora a lei, que aumentou a sua alíquota, tivesse sido promulgada posteriormente a êle, uma vez tal se deu antes da entrada em vigor do seu exercício financeiro.

Tendo a Egrégia Quinta Câmara Civil reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança do aumento do impôsto decorrente das Leis do Município de São Paulo ns. 5.917, de 26 de dezembro de 1961, e 5.919, de 28 de dezembro de 1961, determinou a remessa dos autos ao Egrégio Tribunal Pleno, para os fins constantes do art. 200, da Constituição federal. Isso porque os referidos textos legais, que alteraram a lei anterior, relativa à cobrança do impôsto de indústrias e profissões, o primeiro, mudando o sistema da cobrança, Lei nº 5.917/61, e, o segundo, estabelecendo uma elevação genérica de todos os tributos, em determinada percentagem, Lei nº 5.919/61, foram sancionados e promulgados após a sanção e promulgação do orçamento, Lei nº 5.898, de 12 de dezembro de 1961.

Pela Lei nº 5.917/61 se substituiu o anacrônico sistema de cobrar o impôsto de indústrias e profissões pelo duplo critério do valor locativo do prédio em que está instalado o industrial ou o profissional para o exercício da respectiva atividade, combinado por índice presuntivo da importância dela e do lucro por ela oferecido, pelo processo racional do movimento econômico e da natureza das atividades. E, pela Lei nº 5.919/61 se aumentou, através da sobretaxa percentual, a alíquota de todos os impostos prèviamente enfeixados no orçamento, que autorizou a sua arrecadação. O fato gerador da responsabilidade tributária é o mesmo com referência a ambas as leis, e, na hipótese, diz respeito ao exercício de atividade industrial ou profissional.

A maioria do Tribunal Pleno houve por bem, *data venia*, rejeitar a pretendida argüição de inconstitucionalidade e justamente porque entende, em consonância com o acórdão estampado na *Revista dos Tribunais*, vol. 281/477, realmente, "nada obsta a que a Administração Pública elabore simultâneamente a lei que cria ou majora tributos e a que destina à previsão orçamentária. Para a sua validade, consoante a doutrina e a jurisprudência dominantes, não se acham os dois atos submetidos a qualquer ordem cronológica, o que é mister é que concorra, no momento da exigência fiscal, o binômio: "lei que estatui a imposição e lei orçamentária que o contempla". 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 orça-

mento. 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 prèvia cobrança de certo tributo no orçamento, a lei da sua criação, e, principalmente, do seu aumento, pode ser posterior a êle. Impõe-se, destarte, para a sua exigibilidade, esteja criado ou aumentado, por, o tributo previsto no orçamento. Nada mais.

A respeito escreveu, com muita propriedade, Themístocles Cavalcanti: "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 ordinárias 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 nôvo 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: *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 pagamento 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, item 2, vol. II, 2ª 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 da 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 visivelmente 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 — vêm 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. Comentário: *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14/60).

Pronunciamentos doutrinários que se harmonizam com a jurisprudência do Pretório Excelso, embora com algumas decisões aparentemente divergentes. Aparentemente divergentes, porque os casos apontados em que o Supremo Tribunal Federal deu pela inconstitucionalidade da lei, que criou ou aumentou tributos após o orçamento, dizem respeito ou a tributos não catalogados no orçamento, ou a lei inovadora se sancionou ou promulgou depois de iniciado o exercício da execução do orçamento, isto é, no exercício financeiro já em curso.

Os argumentos apresentados contra a constitucionalidade, quando da discussão da matéria, por ocasião do julgamento do presente mandado, vão a seguir mencionados: a) a redação do art. 141, § 34, da Constituição federal, confirmada, ainda, pelo histórico do texto; b) o princípio acolhido pela Magna Carta de 1946, no art. 73, da anualidade do orçamento; c) constituírem os princípios da legalidade e previsão orçamentária garantias constitucionais, insertas no diploma constitucional referido; d) ser o *quantum* do impôsto tão importante como o *quid;* e) a exceção aberta pelo dispositivo constitucional em foco, art. 141, § 34, relativamente ao impôsto de guerra e à tarifa aduaneira; f) a excessiva elevação do impôsto; g) a circunstância de a natureza jurídica do orçamento ser um ato condição. Com a devida vênia, não procedem, como se verificará do exame pormenorizado de cada um dêles.

Preliminarmente à apreciação dêsses argumentos, entretanto, é de salientar-se o fato dominante na jurisprudência pátria dêste Egrégio Tribunal de Justiça e do Pretório Excelso no sentido da constitucionalidade das leis que aumentam tributos depois do orçamento, se já neste previsto e se antes da sua exigibilidade, ou melhor, se sancionada e promulgada antes do exercício financeiro a que se refere o orçamento, isto é, a que está autorizada a despesa e receita, e, então, deve ser executado. Isso porque na sistemática do Direito Constitucional Pátrio que, a respeito do problema da decretação da inconstitucionalidade das leis, vai beber na fonte do Direito Constitucional Norte-Americano, só se declara irrita e nula uma lei quando manifestamente inconstitucional, ou melhor, quando ferir frontalmente o texto da Lei Maior. Por conseguinte, em ocorrendo dúvidas a respeito da inconstitucionalidade, se não se apresenta patente êsse desrespeito à Magna Carta, cumpre manter-se a lei que se pretende inquinada dêsse vício. Ora, o número reduzido de Desembargadores desta Casa e de Ministros do Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade, não obstante tão valiosas as suas opiniões quanto a um dos que integram a maioria, faz se tenha como duvidosa a pretendida inconstitucionalidade. De fato, se expressiva maioria de magistrados de ambos os Tribunais referidos vem se pronunciando de modo contínuo e constante, pela constitucionalidade de leis idênticas ao objeto de consideração, se há de ter até a presunção de sua constitucionalidade, e, na melhor das hipóteses, para os seus opositores, de que a inconstitucionalidade não é flagrante. Certo, como ninguém é dono da verdade, a circunstância da maioria decidir desta ou daquela maneira não quer dizer que esteja na trilha exata. Mas, indiscutìvelmente, na falta de melhor processo de apuração, as decisões de colégios judicantes se tomam através da maioria dos votos. Contudo, a reiterada maioria há de criar, no espírito do julgador, senão a convicção da constitucionalidade de leis de tal natureza, ao menos a dúvida sôbre a sua constitucionalidade. E na dúvida é de pronunciar-se pela constitucionalidade. Aliás, basta a oscilação da jurisprudência para infirmar a pretendida inconstitucionalidade e demonstrar não ser ela chocante, incontroversa.

Realmente, está inserto no art. 171 da Constituição imperial de 1824, que "tôdas as contribuições diretas" "serão anualmente estabelecidas pela Assembléia-Geral", "mas, continuarão até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras". Assim, acolheu não só o princípio da anualidade do orçamento, reafirmado mais categòricamente no art. 172, seguinte, como, ainda, entendeu que a vigência dos tributos existentes estava sujeita à sua renovação por dispositivo expresso do orçamento. Já a Constituição de 1891, no art. 34, nº I, indiretamente manteve o princípio da anualidade do orçamento, ao dispor que competia ao Congresso Nacional "orçar a receita e fixar a despesa federal anualmente", mas não exigiu a renovação ou estabelecimento anual dos tributos e simplesmente a autorização para a sua arrecadação, como previsão de receita. Por outro lado, anunciou o princípio da legalidade do impôsto, ao declarar, no art. 70, § 30, que só poderia ser cobrado "em virtude de uma lei que o autorize". Tanto o princípio da anualidade como da legalidade estão postos na Constituição de 1934, êste no art. 17, nº VII, e aquêle no art. 39, nº II. Na Constituição de 1946 os dois princípios se acham contidos no art. 141, § 34, que se desdobra por isso, como salientado, em duas partes distintas: a) criação ou aumento de tributo mediante lei; b) autorização orçamentária prévia para a sua cobrança, ressalvados a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra.

Portanto, nada tem que ver a anualidade do orçamento, o período financeiro da sua execução, com a legalidade do tributo, isto é, com a exigência da sua criação ou aumento da respectiva alíquota por lei. São dois princípios autônomos de direito fiscal. A demonstração de que são independentes se verifica do histórico, acima exposto, da sua acolhida nos textos das diferentes Constituições pátrias. As anteriores Constituições até os estabeleceram em textos separados, sendo que a imperial omitiu um dêles, e, a de 1946, embora os inserisse no

mesmo parágrafo, por pertinentes ao mesmo assunto, bem os distinguiu, separando-os através de ponto e vírgula. Isso para afirmar que eram duas normas distintas. O texto não fala em lei prévia ao orçamento. Refere-se ao princípio de previsão orçamentária, depois de cogitar do relativo à legalidade do tributo para efeito da sua cobrança. Por conseguinte, em face do texto constitucional, se diferenciam, de modo indiscutvel, os dois princípios jurídicos: o da legalidade do tributo, para efeito de sua criação ou aumento, inserto no primeiro período: e o da previsão orçamentária, para efeito de sua cobrança, inserto no segundo.

Ante o exposto se verifica a distinção dêsses princípios de direito financeiro na evolução histórica do Direito Constitucional pátrio. E segundo ela, repita-se, nada tem que ver a autorização orçamentária com a criação, ou aumento legal dos tributos. A referência à prévia autorização orçamentária constitui exigência distinta da relativa à criação ou aumento legal do tributo, que poderá ser feita sem qualquer relação cronológica com o orçamento, e, por conseguinte, após a sua promulgação, desde que anterior ao momento da sua exigibilidade.

À evolução histórica no Direito Constitucional, se acrescente o exame da formação, na Constituinte de 1946, do texto em questão, e se chegará à mesma conclusão. Estabelecia o anteprojeto da Subcomissão de Discriminação de Rendas as duas regras acima referidas. Quando discutido pela Grande Comissão foi combatido o princípio da anualidade, por Gustavo Capanela, e teve, como seus opositores, Souza Costa e Nereu Ramos. Souza Costa invocou o art. 27 do Código de Contabilidade da União, de 1923, que consagrava a orientação na matéria, no seu entender, firmada pelo legislador ordinário, em respeito à tradição do Direito Constitucional da Nação Brasileira. Que diz êsse dispositivo? Ei-lo: "Art. 27 — A arrecadação da receita, proveniente de impôsto, dependerá sempre da inserção dêste na lei do orçamento. Qualquer outra fonte de receita, porém, criada em lei ordinária, deverá ser arrecadada, embora não contemplada na referida lei de orçamento." Por sua vez, Nereu Ramos assim se expressou: "Quero consignar na Constituição, justamente para impedir que no meio do ano se crie um impôsto e se mande cobrar imediatamente. Quero, repito, que incluído o impôsto, o orçamento determine o ano em que deve ser cobrado" (cf. José Duarte, *A Constituição Federal de 1946 à Luz dos Trabalhos Parlamentares*, vol. 3º, pág.. 82, ano de 1947). Ambos só cogitaram de criação de impôsto, um ao se apoiar no Código de Contabilidade e o outro ante as suas próprias palavras. Na verdade, o que pretendiam era a prévia inclusão no orçamento tão-sòmente do nôvo tributo, sem se oporem viesse a sua criação legal após a Lei de Meios. Preocupavam-se apenas que esta determinasse o ano em que o impôsto seria cobrado e nada mais. Por aí se vê nenhuma oposição formal a que a lei de criação, e, com maior razão, de aumento de tributo, fôsse promulgada após a lei orçamentária. Queriam tão-sòmente que na lei orçamentária se autorizasse a sua arrecadação. Êsses estadistas, sem dúvida, acostumados às lides parlamentares, sabiam que, muita vez, projeto de criação de tributo, que precede ao do orçamento, entretanto, no trâmite legislativo pode se atrasar e ser promulgado ao depois, incluído no orçamento, ante a probabilidade de sua criação, nada haveria que se opor à legitimidade do impôsto em promulgada a lei em referência após o orçamento, se antes da sua exigibilidade. Portanto, mesmo o impôsto pode ser criado após o orçamento, e ser perfeitamente constitucional, desde que nêle previsto.

Conseqüentemente, fica respondido, embora de modo indireto, o argumento de que o *quid* do impôsto não é mais importante que o seu *quantum*. Tanto um como outro pode ser posterior ao orçamento, se nêle previsto o tributo. A única diferença está em que o *quantum* sempre pode ser aumentado por se tratar de impôsto já criado anteriormente, e, por essa razão, previsto no orçamento, ao passo que o *quid* depende dessa inclusão prévia, mesmo antes da sua criação, ante a previsão de que tal ocorrerá, em face do processamento do projeto a respeito, no órgão legislativo competente. Tanto a qualidade como a quantidade do impôsto são de relêvo e com referência a ambos

cumpre ser respeitado o princípio da anualidade do orçamento, isto é, da sua previsão. A isso se reduz a regra em referência, conforme conceito do próprio Aliomar Baleeiro, que se inscreve em corrente contrária à que ora se defende: "A anualidade do impôsto consiste, pois, essencialmente, em que o tributo para poder ser cobrado precisa ser incluído, anualmente, no Orçamento" (cf. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 59, 2ª ed., ano 1960). Corresponde ao programa administrativo do exercício financeiro, na previsão da receita e fixação da despesa, através da autorização jurídica, a lei formal que o sanciona. A anualidade do orçamento, realmente, se não confunde com o calendário. Ela diz respeito ao exercício financeiro. Por isso só se conta da data da sua entrada em vigor e não da data da sua promulgação. Só então passa a viger. O princípio da anualidade do orçamento é uma garantia popular porque submete os outros podêres de govêrno, e, especialmente, o Executivo — o mais forte materialmente de todos, por ter a prerrogativa de distribuir favores, entre os quais avulta o preenchimento dos cargos públicos, e a de comando das fôrças armadas, entre os quais se destaca o fato de poder deter as pessoas ao legislativo, cujos componentes são os presumidos representantes do povo, aprovando o programa de ação do govêrno, ao autorizar a despesa e a receita previstas. Nada tem que ver com alegadas surprêsas tributárias do contribuinte, como se tem dito em tiradas demagógicas. Aliás, poucos são os contribuintes que lêem os orçamentos, e menor ainda o número dos que o entendem. Porém, lendo-o e entendendo-o, jamais ficam, por intermédio dêle, cientes dos tributos que vão pagar, pois a autorização de receita envolve mera previsão desta, por espécie de tributo, simplesmente. O orçamento não diz o que cada contribuinte vai pagar. Prevê o *quantum* abstrato da arrecadação apenas. Aquêle esclarecimento só se obtém mediante o exame das leis tributárias, cuja interpretação dificilmente pode ser levada a efeito por leigos, o que faz, entretanto, demonstrar o alto valor do princípio da legalidade tributária, outra garantia popular, esta mais diretamente percebida pelo povo, e contra o arbítrio da administração. Através dela, sim, pode-se evitar as surprêsas tributárias, e, assim mesmo, para os que acompanham os trabalhos legislativos. Realmente, o art. 141, § 34, da Constituição federal, prescreve duas garantias constitucionais. Enfeixa dois princípios que constituem conquista dos governos livres. Filiam-se à Magna Carta de João-Sem-Terra. Porém, tanto um como outro envolve garantia do povo através do Poder Legislativo, como espelho da Nação, como expressão viva da nacionalidade. Por isso, se lhe deu as prerrogativas de criar tributos ou aumentar a sua alíquota e de autorizar a receita e despesa anual. Ante a sua fraqueza perante o Poder Executivo, que distribui empregos e tem as baionetas caladas para impor a sua vontade, surgiram essas conquistas dos barões inglêses. Trata-se de reivindicação aristocrática, que se transformou em democrática, com a extensão do poder do sufrágio, porém, em favor dos Parlamentos. Êsse o grande alcance de ditos princípios. Constituem garantias do Legislativo em face do Executivo e nada mais. O orçamento, destarte, é uma previsão da receita do Estado para cobrá-la do povo, e da despesa para despendê-la em seu favor, num regime democrático, se cônscios os governantes dos seus deveres, e cuja aprovação se faz através dos representantes dêsse povo, e com referência a tributos por êle dispostos. Porém, se não confundem êsses princípios: o da legalidade do tributo, com o da previsão orçamentária.

A final, pergunta-se, como se explicaria a ressalva do texto relativa à tarifa aduaneira, uma vez se encontra tradicionalmente prevista em todos os orçamentos federais. Desde logo se observa que essa ressalva se refere, exclusivamente, ao princípio da anualidade do orçamento, ou melhor, à sua previsão da receita, sem qualquer interferência com o da legalidade dos tributos. Em seguida, se considere que se faz correlatamente com os impostos de guerra. Por conseguinte, ela objetiva, em especial, a criação de novos tributos. Quando estiver o país em guerra se impõe a criação de receita nova e especial, de forma *inconti-*

nenti, não prevista no orçamento. Daí a prerrogativa reconhecida ao legislador de criar novos tributos, para resguardar a defesa nacional, em momento bélico. Igualmente, a política econômica brasileira, numa certa conjuntura social, pode exigir a criação de novas tarifas alfandegárias. Realmente, em todos os orçamentos se prevê o impôsto de importação, mas êle recai, especificamente, para determinadas mercadorias. Assim, tributa-se a entrada de automóvel, de trigo, de livros etc., como, outrossim, há vários artigos importados ou suscetíveis de importação sem qualquer rubrica tarifária. Pois bem, pode, num dado momento por razões de política econômica, convir tributar essas mercadorias, criando-se novas tarifas alfandegárias. Então, elas se estabelecem e se cobram dentro do exercício, apesar de não prevista no orçamento a oneração de ditas mercadorias. Por conseguinte, a argumentação não tem a fôrça que se lhe busca emprestar. Sem dúvida é preciso se distinguir as duas hipóteses: de criação e de aumento de tarifa. Se o tributo não está previsto no orçamento e se venha a criá-lo, êle não poderá ser cobrado no exercício a que êle corresponde, por inexistir autorização ao govêrno para arrecadar essa receita, ressalvadas as hipóteses de tarifa aduaneira e impôsto de guerra, pelas razões de interêsse nacional urgente, explicadas. Mas, no caso de aumento legal da alíquota de tributo, êsse impedimento deixa de ocorrer, pois há previsão orçamentária de sua arrecadação. Por outro lado, cumpre considerar-se a criação de impedimento deixa de ocorrer, pois há previsão orçamentária de sua arrecadação. Por outro lado, cumpre considerar-se a criação de impôsto ou aumento de alíquota do impôsto anteriormente criado antes da entrada do orçamento em vigor, ou melhor, antes da sua execução; e a criação ou mesmo aumento de alíquota do impôsto anteriormente criado depois disso, isto é, após a sua execução no curso do exercício, quando já se tornaram exigíveis os tributos cogitados pelo orçamento. Tendo-se em consideração tal distinção, não há dificuldade em deslindar o argumento. O que prescreve o texto, ao afirmar o princípio de previsão orçamentária, é que nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem dita previsão, ressalvado o impôsto de guerra e a tarifa aduaneira. Assim, com referência a êles se dispôs poderiam ser criados e cobrados no curso do exercício, quando já em execução o orçamento, quando êste se encontre em plena aplicação, e sem qualquer anunciação no seu contexto de dito impôsto ou tarifa. As exceções abertas não contradizem a interpretação que se faz do texto, antes com ela se harmonizam. Uma coisa é se admitir que a lei criadora do impôsto, previsto contudo no orçamento, ou elevadora da sua alíquota, seja posterior ao orçamento, mas antes da sua entrada em vigor, por promulgada concomitantemente com êle, no ano anterior ao exercício financeiro, que vai ter aplicação; e outra, a criação de impôsto de guerra ou de tarifa aduaneira quando já vigendo o orçamento, quando em franca execução, para a cobrança dêsses impostos no seu exercício, embora por êle não previstos.

Portanto, a lei criadora do impôsto ou elevadora da alíquota, que acaso venha a ser promulgada, mesmo após ao orçamento, será constitucional, se disser respeito a impôsto previsto no orçamento e a sua promulgação tiver ocorrido antes da entrada em vigor dêste, isto é, de se tornar exigível. Isso porque ficam obedecidos os princípios da previsão orçamentária e da sua unidade e anualidade. A final, se saliente que tal exigência se refere à lei criadora do impôsto ou elevadora da sua alíquota e não ao regulamento dessa lei. A razão é óbvia. A lei altera a ordem jurídica, inova as relações de direito. Já o regulamento, ante o seu caráter executivo, sòmente constrói norma para aplicação da lei, sem nada criar, modificar ou extinguir. Dispõe sôbre o que está expresso ou virtualmente contido na lei, pormenorizando os seus princípios legais, sem nada acrescer ou diminuir, para efeito da sua aplicação. Por conseguinte, pode ser o regulamento promulgado no curso do exercício do orçamento se para dar execução à lei criadora de tributo ou elevadora de sua alíquota que tenha sido promulgada no exercício anterior, antes da entrada em vigor do orçamento, desde que envolva mero processo de cumprimento da lei, de sua execução.

Alega-se, ainda, ser excessivo o *quantum* exigido. Êsse argumento *ad terrorem* teria alcance se fôsse possível enquadrá-lo no art. 202 da Constituição federal, que proíbe impostos confiscatórios. Se êsse pretendido excesso tivesse tal caráter, então se tornaria inconstitucional. Porém, não tem. Êle, realmente, aterroriza os poderosos econômicos, porque, segundo elementar princípio de justiça, foi criado em função da capacidade do contribuinte, ou seja, em função do movimento econômico dêste. Por isso, o pequeno produtor, o pequeno comerciante recebeu-o com simpatia. A alteração do sistema anterior, injusto, que colocava no mesmo nível as emprêsas de grande movimento econômico e de vida incipiente, pelo nôvo, eqüitativo, que diferenciou, segundo o critério de justiça distribuitiva, as exigências tributárias do contribuinte, segundo as suas possibilidades, só merece louvores. Por conseguinte, o argumento, em vez de abalar a constitucionalidade do impôsto em causa a reforça, porquanto, segundo êsse mesmo art. 302, citado, se determina que tôda exigência fiscal se faça em atenção à capacidade tributária de cada contribuinte. Em atenção a êle foi modificado o obsoleto sistema de cobrança na conformidade dos presumidos lucros do industrial ou profissional e do valor locativo onde está instalada a emprêsa produtora, ou a casa comercial, ou o escritório profissional, pelo racional sistema impositivo de calcular o tributo segundo o movimento econômico da indústria ou profissão e a natureza respectiva dessas atividades. Aliás, não se fêz qualquer prova de caráter confiscatório do impôsto, e, por outro lado, o Judiciário não pode examinar a falta de razoabilidade hipotética do tributo, principalmente em mandado de segurança.

Dir-se-á que a natureza do orçamento como ato-condição impede, outrossim, a interpretação propugnada, que se demonstrou ao contrário do sustentado, com a formação do texto, o histórico constitucional dos princípios em aprêço, e com a letra expressa do art. 141, § 34, que distingue perfeitamente a regra de legalidade do impôsto da regra de anualidade do orçamento. Com a devida vênia, o caráter da lei formal do orçamento, constituindo ato administrativo de autorização de receita e de despesa, aquela nos têrmos das leis tributárias e estas segundo as leis gerais de administração ou as especiais de plano de govêrno, traz, ao contrário, argumento a favor da decisão da maioria. Que é ato-condição? O notável jurista francês Léon Duguit, ao estudar os atos jurídicos, fazendo principalmente a sua aplicação no Direito Público, verificou que, além dos atos regras, ou objetivos, que estabelecem normas gerais abstratas e impessoais, como a lei que se estende indeterminadamente à generalidade dos cidadãos, e dos atos individuais, ou subjetivos, que prescrevem normas especiais, concretas e pessoais, como o contrato, vinculando as partes que dêle participam e estabelecendo, entre elas, particulares relações jurídicas, existiam determinados atos jurídicos que constituem condição para que os atos regras ou objetivos se tornem aplicáveis às pessoas, desde que as normas gerais, abstratas e impessoais, muita vez, não são aplicáveis automàticamente. Êsses atos jurdicos denominou-os de atos-condição ante a sua qualidade instrumental referida. Êles têm, de um lado, o aspecto de um ato concreto, particular e pessoal, pois visam a um ou a vários indivíduos, precisamente designados. De outro, entretanto, êles não criam situação jurídica individual, pois se limitam a atribuir a certo ou a certos indivíduos uma situação jurdica geral, estabelecida em estatuto, sem nada ajuntar a essa disposição legal, tomando-a tal como ela existe para atribuí-la às ditas pessoas. A situação jurídica criada pelo ato-condição, e em razão dêle, resulta necessàriamente do estatuto e nos seus têrmos, cabendo-lhe função meramente atributiva da nova situação. Assim, a nomeação de um funcionário faz com que se atribua a êle uma situação estatutária. A nomeação apenas investe o nomeado nela, em virtude da qual passa a ter os podêres e deveres constantes da lei, preexistente e posterior à sua nomeação. Por isso, constitui ato-condição (cf. *Traité de Droit Constitutionnel*, vol. I, págs. 213 a 239 e 433 a 450, 3ª ed., ano 1927).

Será o orçamento um ato-condição? Não há juristas que atribuem ao menos a parte dêle, a relativa à receita, o caráter da lei material? Tudo depende do alcance atribuído a êsse ato jurídico. Assim, em países da Europa, como na monarquia brasileira, o regime imperante era o de que o orçamento renovava a vigência da lei tributária, então se lhes não pode deixar de reconhecer, ao menos na parte referente à receita, o caráter de lei material, ao reafirmar as suas regras gerais, abstratas e impessoais. Conseqüentemente, novos tributos podem ser criados na própria Lei de Meios. Já no Brasil República, ao se abolirem, de forma absoluta, as caudas orçamentárias, na reforma de 1926 à Constituição de 1891, no art. 34 nº I, se teve como lei simplesmente formal, considerado sob o aspecto material como ato administrativo-fiscal, classificado na categoria de ato-condição. Por êsse dispositivo, acolhido ao depois, outrossim, pelas Constituições de 1934, no art. 50, § 3º, e de 1946, no art. 73, § 1º, se reduziu o orçamento a simples documento de autorização de receita e de despesa nos têrmos legais, sem a possibilidade sequer de criar novos tributos ou de majorar os existentes. Tanto para a criação como para a majoração de tributos se exige lei tributária especial, distinta do orçamento. Destarte, não é do princípio da anualidade que decorre a natureza de ato-condição do orçamento, mas da sua redução a simples ato de autorização de receita e despesa, sem a prerrogativa de renovar a vigência das leis tributárias já promulgadas, e, menos ainda, de inserir, em seu bôjo, texto envolvendo regras jurídicas criando ou aumentando tributos. Em face da restrição constitucional do seu âmbito, reduzido o ato de autorização, de receita e despesa previstas, aos órgãos governamentais, êle se enquadra entre os atos-condição. Ora, tratando-se de simples ato jurídico para condicionar a aplicação das leis, absolutamente não se encontra na sua natureza a exigência da antecedência destas àquele. Ao contrário, serve de instrumento para aplicação das leis já existentes ou que venham a se promulgar. Isso porque as situações jurídicas decorrentes dos atos-condição são estatutárias, pois atribuem às pessoas por êles atingidas situação geral e abstrata, regulada pela lei, que se lhes aplicou. Têm o complexo de podêres e deveres constantes da lei vigente e são mutáveis com a alteração das suas regras objetivas. Ato-condição é a nomeação, porque individualiza o nomeado na situação jurídica geral e abstrata de funcionário, sujeita às leis estatutárias em vigor relativas aos funcionários e às novas que venham a ser promulgadas. Ato-condição é o casamento, porque individualiza nos cônjuges a situação geral e abstrata de marido e mulher, sujeitos às leis estatutárias em vigor sôbre a vida conjugal, e às novas que venham a ser promulgadas. Portanto, a natureza do ato-condição do orçamento de modo nenhum impede que, uma vez prevista a receita nêle, essa autorização se refira à lei promulgada, posteriormente, seja criando ou aumentando tributo, se antes da sua exigibilidade, isto é, do surgimento da obrigação para efetivação da sua arrecadação.

O orçamento, na verdade, consiste em ato jurídico de autorização de despesa e de receita, contàbilmente disposta. Corresponde ao chamado ato-condição, exteriorizado formalmente em lei, nos países em que as leis tributárias não são renovadas através do orçamento. Naqueles, em que o orçamento tem, outrossim, êsse alcance, elas tomam feição de lei material, ao menos quanto à receita. Já se salientou que tal era o regime da Carta Imperial, da monarquia brasileira, porém, na fase republicana, outra foi a orientação constitucional, reduzindo o orçamento a simples autorização jurídica de despesa e de receita. Catalogou-o, destarte, como ato jurídico administrativo, embora elaborado sob a forma de lei, e com caráter de ato-condição, porque consiste em simples instrumento jurídico de govêrno para efeito de poder arrecadar os tributos por êle previstos, mas criados por lei, e de efetuar despesas, por êle cogitadas, porém, nos têrmos, também, de leis que as regulam. Por conseguinte, em autorizada juridicamente a receita ou a despesa no orçamento, essa receita se arrecadará na conformidade da lei que cria o tributo e que prevê a sua alíquota e regula o processo do seu lançamento; bem como essa

despesa se efetuará obedecendo os preceitos legais relativos à tomada de preços ou concorrência, ao empenho das verbas, e outros atinentes à matéria, de exaustiva enumeração. Desde que criado por lei o tributo e disposto o sistema de sua cobrança, se previsto pelo orçamento, legítima será a sua arrecadação, mesmo essa lei seja promulgada e sancionada após o orçamento, se êste ainda não entrou em execução, não passou a viger e se nêle o tributo se acha enunciado. O orçamento é ato jurídico de autorização de receita e de despesa estatisticamente prevista, sem objetivo de precisão matemática, como simples índice orientador, a fim de resguardar o erário público de que as despesas serão, na medida do possível, cobertas pela receita, a suscitar o chamado problema do equilíbrio orçamentário. Por conseguinte, envolve previsão mínima de receita tão-sòmente como garantia do patrimônio público de que as despesas estarão por elas lastreadas. Tal ponderação se reforça com a exigência do art. 29 da Constituição estadual, de que o projeto de orçamento deve ser acompanhado das tabelas discriminativas da receita e despesa para sua melhor apreciação pelo Poder Legislativo, e verificar da possibilidade de realização da despesa máxima em função da receita mínima, contàbilmente prevista e autorizada.

A previsão do *quantum* da receita no orçamento se prende, portanto, ao *quantum* das despesas, como quadro contábil demonstrativo das possibilidades de realização desta em face daquela arrecadação. Consiste em simples previsão. Pondere-se que a elevação quantitativa poderá ocorrer mesmo independentemente de alteração da alíquota, por medidas administrativas contrárias à evasão fiscal, como ainda por providências econômico-financeiras de avaliação mais alta da base imponível. Assim, a fiscalização quanto à expedição das notas fiscais e pelo real valor das mercadorias, como a elevação dos valôres locativos ou o aumento das proporções das vendas, podem propiciar arrecadação pelo Fisco muito acima das previsões da receita. Isso vem mostrar que essas autorizações jurídicas de arrecadação dizem respeito à qualidade específica do tributo, principalmente, embora igualmente se refira à sua quantidade mínima.

A final, em conclusão, é de considerar-se que, na hipótese, até o *quantum* relativo à elevação da receita decorrente da alteração do regime de cobrança do impôsto de indústrias e profissões, objeto da Lei nº 5.917, de 26 de dezembro de 1961, constou do orçamento do exercício de 1962, Lei nº 5.898, de 12 de dezembro de 1961. Isso porque no "Relatório da Proposta Orçamentária", peça integrante da mensagem encaminhada pelo Poder Executivo à Câmara Municipal, havia a seguinte manifestação da Comissão do Orçamento, feita no Ofício nº 43, de 12 de setembro de 1961: "4 — A receita prevista para 1962, de Cr$ 17.000.000.000 excede a de 1961 em Cr$ 4.261.495.000, diferença essa que assim se explica: a) aumento vegetativo de Cr$ 561.495.000; b) aumento provável do reajustamento dos impostos de indústrias e profissões, veículos e taxa sanitária — Cr$ 1.700.000.000." Além disso, também no Relatório mencionado foi inserta, expressamente, a previsão de Cr$ 5.000.000.000 para o impôsto de indústrias e profissões, incluídos nesse total o aumento vegetativo e o reajuste do tributo. Apreciado o Relatório pela Câmara Municipal, foi êle, a final, acolhido nessas partes. Daí constar, da lei orçamentária, em seu art. 4º, *a*, rubrica 0173, a previsão de Cr$ 5.000.000.000 para a arecadação do impôsto de indústrias e profissões.

São Paulo, 19 de dezembro de 1962 — *Joaquim de Sylos Cintra*, pres. — *O. A. Bandeira de Mello*, relator designado — *Alcides Faro*, vencido — *Amorim Lima* — *Pinto do Amaral* — *Octávio Lacôrte*, vencido — *Samuel Francisco Mourão* — Olavo *Guimarães* — *Carvalho Pinto* — *Martins Ferreira* — *R. F. Ferraz de Sampaio* — *Djalma Pinheiro Franco*, vencido — *Alceu Cordeiro Fernandes*, vencido — *Ulysses Dória* — *Cerqueira Leite* — *Paulo Otaviano*, vencido — *Adriano Marrey* — *Maldonado Loureiro* — *Almeida Bicudo* — *Hoeppner Dutra*, vencido — *Campos Gouvêa*, vencido — *J. E. Coelho de Paula*, vencido — *Heráclides Batalha de Camargo* — *Francisco Negreisollo* — *Azevedo Júnior* — *O. Gonzaga*

Júnior — Álvaro Martiniano de Azevedo, vencido — *Dimas Rodrigues de Almeida*, vencido de acôrdo com a seguinte declaração de voto: O art. 141 § 34, da Constituição federal, não deixa qualquer dúvida sôbre a formulação dos princípios da anualidade e da legalidade dos tributos. Norma cogente, atua ela sôbre os podêres públicos, federal, estadual e municipal. Tributo algum será exigido ou aumentado, sem lei que o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária. Dêsse binômio constitucional escapam, apenas, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra.

Elevado tal princípio à categoria de uma garantia constitucional, constituindo, segundo a expressão de Rubens Gomes de Sousa, "o verdadeiro estatuto do contribuinte", urge que na sua observância se adote uma exegese isenta de permissões que a própria natureza da garantia repele. Não há invocar necessidades da administração, dificuldades financeiras do Estado, razões ou motivos outros que se informam na conveniência momentânea de atender a uma situação transitória, para contorná-lo. No estado de Direito, e desrespeito a uma norma legal fundamental, é desrespeito e negação do regime. É subversão legal, trasvestida de interpretação. Quando se nega uma garantia individual sôbre a qual se esteia o sistema, revoga-se, via oblíqua, e por conseguinte, ilegalmente, o mesmo sistema jurídico.

O binômio legal é claro, dos têrmos cristalinos do art. 141, § 34, da Lei Maior. São dois os requisitos da legalidade da tributação: lei anterior e previsão orçamentária. Sob o aspecto legal, um sòmente dêsses requisitos não justifica a tributação, em sua forma de exibilidade. Existentes que sejam as leis tributárias, a sua aplicação ou atuação demanda o outro requisito inseparável: a previsão orçamentária. "Embora contestável na parte em que nega ao Orçamento o caráter de lei no sentido material, essa teoria tem, entretanto, de exato, justamente o aspecto de atribuir ao Orçamento o caráter de um ato declaratório de uma situação de fato preexistente, tornando-o conseqüentemente imutável desde a sua promulgação" (Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, 1950, pág. 268). Por isso mesmo, considerado seja o orçamento "ato-condição", segundo a terminologia de Duguit, êle sòmente se modifica por outro orçamento. Uma lei orçamentária, anual, vigora até que outra, da mesma natureza, a modifique; e, portanto, promulgado o relativo a um exercício, nada poderá modificá-lo, até o subseqüente. Porque seja "ato-condição", não significa que possam modificá-lo, posteriores leis tributárias. Estas devem preexistir a êle, que lhes dará o requisito da exigibilidade legal.

Deflui, inexoràvelmente, disso, que tributo algum poderá ser modificado, na sua qualidade e quantidade, após a promulgação do orçamento. Não basta apenas o requisito da legalidade; indispensável é o da anualidade, e êste só o orçamento o atribui. Conseqüentemente, também é inelutável que a lei tributária deve, forçosamente, anteceder ao orçamento ou lei orçamentária. Não poderá êste prever o que ainda não existe, ou o que se irá posteriormente criar. "Prévia" autorização orçamentária, não se poderá, sob pena de ilogismo, considerar como decorrente de lei tributária posterior ao mesmo orçamento; sim, e ùnicamente, da lei tributária já existente quando da previsão orçamentária.

A indeclinabilidade da autorização orçamentária prévia, ou seja, a preexistência da lei tributária ao mesmo orçamento, resulta não apenas dos têrmos expressos do § 3º do art. 141 da Constituição. Está ela, ainda, expressamente consignada na mesma Constituição, quando traçou princípios relativos à elaboração orçamentária. O art. 74 estabelece a sua exigibilidade anual; impede, com o decretar a prorrogação do anterior, se faça a cobrança de qualquer tributo, sem a sua aprovação regular, no exercício seguinte. Se se prorroga o orçamento vigente, quando nôvo não é promulgado a tempo, importa isso em afirmação de que apenas os tributos já previstos poderão ser cobrados. Outros, ainda, que por leis tributárias posteriores sejam criados, não poderão ser exigidos. Não se poderá, em suma, pretender que a lei tributária criada ou modificada após a previsão orçamentária, nes-

te esteja contida, implicitamente sequer, pouco importando que estas leis tenham sido promulgadas ainda no mesmo ano-calendário. A anualidade de que cogita a lei é a atinente ou decorrente da previsão orçamentária. E tal previsão não pode, jamais, ser posterior ao próprio orçamento.

Costuma-se, para contornar a vedação constitucional, invocar o conceito de que o orçamento é apenas previsão qualitativa; não quantitativa. E que, assim, previsto genèricamente o tributo, possível será modificar-se o seu *quantum*, depois de aprovado o orçamento. A argumentação é especiosa. Importa em firmar a dispensabilidade do orçamento anual, como exige a Constituição; pois, para que repeti-lo, ano a ano, se o primeiro que se fizer já apresentará, qualitativamente, os tributos a serem exigidos? Para que exigirá a Constituição, no intuito evidente de impedir, ao máximo, as denominadas "causas orçamentárias", que seja a lei orçamentária elaborada anualmente, com vigência para o exercício seguinte?

A questão tem sido versada, exaustivamente, por autoridades na matéria. Fastidioso será repetir, minuciosamente, todos os extensos argumentos, todos a demonstrar a impossibilidade de se cindir o binômio constitucional: lei anterior, criadora do tributo ou autorizadora de seu aumento, ao orçamento que permita a cobrança do tributo previsto (cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, págs. 24/93; Rubens Gomes de Sousa, *Estudos*, cit., pág. 269; João Mangabeira, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16/306; Theotonio Monteiro de Barros, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 15/377; Francisco Campos, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 12/467; Gilberto de Ulhôa Canto, *Revista Forense*, vol. 115/399; Bilac Pinto, *Revista Forense*, vol. 120/37; Pontes de Miranda, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 19/364).

A jurisprudência, a seu turno, não discrepa de tal entendimento, prestigiada pela boa doutrina. Sòmente a partir de um determinado episódio financeiro, o conhecido adicional do impôsto de renda, é que se pretendeu modificar o entendimento, afinando-o ao decidido pela douta maioria, neste caso. Porém, a despeito dêsses pronunciamentos, volta a interpretação dos tribunais ao primitivo ponto, mantendo os princípios consignados na Constituição, como garantia individual, em tôda a sua pureza. A uns tantos julgados que sufragam a tese ora vencedora em êste julgamento, se opõe a maciça jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, dêste e do Egrégio Tribunal de Alçada, a saber: a) Supremo Tribunal Federal: *Revista de Direito Administrativo*. vols. 56/112, 41/79, 40/244, 32/85, 31/100; *Revista dos Tribunais*, vol. 287/916; *Arquivo Judiciário*, vol. 121/92; *Revista Forense*, vol. 167/156; recurso extraordinário nº 10.238, de São Paulo, julgado aos 29 de agôsto de 1962; *in Diário Oficial*, do Estado, pág. 55; nº 47.369, de São Paulo, julgado aos 11 de junho de 1962, *in Diário Oficial*, cit., pág. 54; b) dêste, e do Egrégio Tribunal de Alçada; *Revista dos Tribunais*, vols. 179/706, 179/924, 181/252, 181/418, 182/195, 182/242, 183/808-810, 184/187, 186/329-869, 188/907, 189/361-477-523-528-892, 190/411-867-984, 191/829, 193/202, 196/464, 201/269, 203/544, 205/285, 206/128, 208/380, 210/378, 214/473, 215/303, 22/226, 225/345, 230/506, 236/250, 255/356, 257/297, 258/255, 259/263-469, 261/30-645, 265/573, 266/357, 267/646, 271/444, 272/614, 274/507, 278/556, 279/546, 282/475, 286/470, 289/414, 292/262, 293/256, 297/669, 298/326, 299/289, 300/553 e 302/362.

2. Na hipótese dos autos, *data venia* da douta maioria, nem mesmo se poderá justificar a ocorrência de previsão antecipada, pelo orçamento, da majoração cobrada: se possível fôsse se admitir que o orçamento faça consignação de tributo ainda não criado por lei, ou de tributo que esteja sendo objeto de cogitações legislativas. O que o "Relatório da Proposta Orçamentária" para 1962 cuidou, foi apenas de aumento vegetativo do tributo, e do aumento provável do reajustamento dos impostos. Um e outro não se referem a aumento de alíquota, ou à criação de tributo nôvo. Aumento vegetativo não é majoração de alíquota, ou disposição tributária que, através

da modificação do critério impositivo, traz aumento do impôsto; reajustamento de impostos também não se identifica com aumento de alíquota ou dos mesmos impostos, via nova sistemática tributária. Refere-se, apenas, aos valôres-base.

Continuou, mesmo com essas previsões da proposta orçamentária, o contribuinte a ter garantido o seu direito de só pagar os tributos já instituídos pelas leis vigentes, e previstos no orçamento. Não aquêles que, genèricamente, embora, mencionados no orçamento, vieram a ser modificados, em sua estrutura tributária, ou em sua alíquota, pelas questionadas leis municipais, ambas promulgadas após aprovado e promulgado o orçamento.

3. Necessário, ao Município, o aumento trazido pelas leis, cumpria aos órgãos, Executivo e Legislativo, prover, a tempo e modo constitucionais, as medidas indispensáveis. A só necessidade financeira não justifica a derrogação do preceito constitucional.

Por isso, meu voto é pela inconstitucionalidade da cobrança do tributo em causa, no exercício de 1962. Nada justifica uma vez que a majoração é posterior ao orçamento aprovado para êsse exercício. Não fulmino de inconstitucionais as leis em questão. Apenas tenho como inconstitucional a sua cobrança, ilegal a exigibilidade do tributo, na forma por elas prevista, para o exercício de 1962 — Lafayette Salles Júnior, de acôrdo com a seguinte declaração de voto: Os lançamentos de impostos de indústrias e profissões, do ano de 1962, se fizeram bem diversos do ano precedente, por causa de duas majorações: A primeira proveio da Lei nº 5.917, de 26 de dezembro de 1961, e a segunda resultou, em última análise, da Lei nº 5.919, de 28 do mesmo mês, lei esta que autorizara ao Executivo a aumentar em 14% todos os tributos municipais, de forma a fornecer ao Erário Público meios para atender à revalorização de vencimentos do funcionalismo municipal.

Vejamos a primeira, a da Lei nº 5.917. O aumento que traria à arrecadação foi, sem dúvida, previsto no atual orçamento.

É que, à proporção que se discutia o projeto que veio a transformar-se na citada lei, se processava, no Legislativo Municipal, ao estudo e à discussão da proposta orçamentária para o ano de 1962. E, na receita em exame, previra-se o aumento provável da arrecadação do tributo de indústrias e profissões, na eventualidade da aprovação da nova lei dêsse impôsto, em andamento na Câmara.

Ocorreu pois, previsão qualitativa e quantitativa do crescimento da receita com as novas bases instituídas na aludida Lei nº 5.917.

O fato de haver diferença de dias entre a promulgação da lei orçamentária e a da Lei nº 5.917 não altera a fisionomia constitucional do tema, pois a cobrança em lide se faz em exercício fiscal ulterior às duas leis votadas e promulgadas.

Examinemos agora a segunda majoração.

Diga-se, de início, que a Lei nº 5.919 não trouxe em si aumento geral das entradas fiscais.

Os que houve foi o seguinte: Premido por reivindicações de seus servidores, o Legislativo as atendeu com a revalorização geral de vencimentos. Tal atendimento acarretava, como é óbvio, sensível aumento de despesas. Daí haver disposto no art. 5º da mesma lei: "As verbas 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."

No entanto, a Administração deixou passar dias sem utilizar-se da autorização. Sòmente a 15 de janeiro é que, já autorizado, aumentou em 14% o impôsto de indústrias e profissões ao baixar o Decreto nº 5.304.

O segundo aumento, como se vê, não apresenta as mesmas particularidades do primeiro.

Tivera o Poder Público de ceder, já no encerrar do período legislativo, aos reclamos do seu funcionalismo. Vira-se, sem dúvida, ao decretar a revalorização de padrões, a braços com os encargos novos que estava tomando e que não previra.

A redação do art. 5º da lei revalorizadora de vencimentos põe à calva não ter havido a mínima previsão relativa aos malsinados 14%.

Releiamos com cuidado: "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... (VETADO)."

O texto o que revela? A situação imprevista em que se encontrou a Câmara ao ter de atender à reivindicação salarial. Por outro lado, a Constituição paulista (art. 30) e a Lei Orgânica dos Municípios (art. 81), lhe impunham o dever de indicar meios para atender aos novos encargos resultantes da revalorização de vencimentos. Na entaladela, a Câmara se salvou com transferir a dor de cabeça para o futuro: As despesas ficariam a cargo das verbas próprias, suplementadas se necessário. Sabia, pois, da insuficiência dos meios constantes do orçamento. E ante a insuficiência admitida, lá veio a autorização geral conferida ao Prefeito, para aumentar, em 14%, todos os impostos.

Que concluir?

Ante o art. 5º da Lei nº 5.919 há que se reconhecer a inexistência de qualquer previsão no orçamento vigente, relativamente à debatida majoração de 14%.

Seria, então, caso de afirmar-se a inconstitucionalidade da cobrança dêsse acréscimo?

Convém, todavia, observar-se:

Em matéria de inconstitucionalidade só se a decreta quando o litígio não poderia ser resolvido a não ser como o exame da lei ou do ato em face da Lei Maior.

Isso constitui norma pacífica, apontada pelos estudiosos do tema.

Mathiot, eminente professor de Grenoble, ao cuidar do contrôle da Constitucionalidade nos Estados, escreve: "Não se exerce o contrôle da constitucionalidade das leis a não ser que o Tribunal conheça de um verdadeiro litígio e que o exame da constitucionalidade da lei seja absolutamente necessário à solução do mesmo litígio" (*La Vie Politique aux États-Unis*, ed. de 1956, 2º vol., pág. 252).

O mesmo repete o notável Roger Pinto, sôbre a prática ianque: "A Côrte recusa-se a estatuir sôbre a constitucionalidade das leis, a menos que tal exame seja absolutamente inevitável" (*La Crise de l'État aux États-Unis*, ed. de 1951, pág. 129).

Idênticamente o egrégio Pelayo: "O Tribunal só decide sôbre a inconstitucionalidade a requerimento da parte e ùnicamente quando tal decisão seja necessária para a resolução do litígio" (*Derecho Constitucional Comparado*, ed. de 1953, pág. 431).

Vejamos agora o que dizem Tunc e Tunc, autores da mais bem cuidada exposição, em língua francesa, sôbre o Direito Constitucional Norte-Americano. "Se os Tribunais exercem uma função judiciária, ao estatuírem sôbre a constitucionalidade das leis, êles não a exercitam, entretanto, sôbre o mesmo plano que as outras funções judiciárias. É uma função um tanto excepcional, a que não devem recorrer a não ser quando as circunstâncias o exijam, isto é, quando a questão da constitucionalidade seja direta e necessàriamente posta no processo e quando a sua solução seja indispensável à proteção dos direitos das partes. Conseqüentemente, os Tribunais não se pronunciarão sôbre a constitucionalidade de uma lei quando a sua decisão necessàriamente não afetaria à solução sôbre o direito das partes, por exemplo, quando a questão constitucional não tenha relação bastante com o litígio ou quando outro fundamento não ligado à questão da constitucionalidade permitiria de se dar satisfação à parte que invoca a inconstitucionalidade

da lei" (*Systeme Constitutionnel*, vol. 2°, pág. 286).

Também igual regra prevalece entre nós. Dentre as dominantes, enumera o Prof. Buzaid a seguinte: "... Nenhum Tribunal se manifestará sôbre a validade de uma lei, senão quando isso fôr absolutamente necessária para a decisão do caso concreto" (*Da Ação Direta*, pág. 22).

Recordados tais ensinamentos, é caso de se indagar: Os impetrantes só poderiam ver solucionado o litígio se fôsse reconhecida a inconstitucionalidade da lei ou da cobrança?

Penso que a matéria admite solução e de modo favorável a êles, sem necessidade da proclamação da inconstitucionalidade.

Exporei do melhor modo que puder o meu ponto de vista.

Prende-se tôda a minha exposição à natureza do tributo, à data do nascimento da obrigação tributária e, finalmente, aos princípios insertos nas próprias leis ordinárias e referentes ao Direito intertemporal em matéria de impostos.

Comecemos pelo tributo.

Para quem se encontre estabelecido com casa comercial ou com fábrica montada, o impôsto de indústrias e profissões se reveste inequìvocamente de caráter de impôsto ânuo devido desde o início do exercício fiscal, embora cobrado em mais de uma parcela. É o que se deduz de modo inconteste dos arts. 16, 22 e outros da Lei municipal n° 3.683, de 1947, que vigorou até 31 de dezembro de 1961.

Sob tal aspecto, o impôsto não mudou de característica no atual regulamento, baixado com o Decreto n° 5.304, de janeiro de 1962 (arts. 3° e 17).

Aliás, já era assim quando o impôsto pertencia ao Estado. Efetivamente dispunha a Lei estadual n° 2.485, de 1935, art. 17: "O impôsto de indústrias e profissões será anual, ressalvadas as exceções que o regulamento consignar."

Que particularidades oferecem os impostos ânuos?

Ensina Myrbach Rheinfeld que a dívida proveniente dêsses impostos surge quando se instala o estado de fato, que dá ensejo ao gravame fiscal; e se renova periòdicamente a cada início do exercício fiscal: "Para os impostos que são lançados periòdicamente, em que, por conseguinte, a sujeição ao impôsto é um estado duradouro, a obrigação começa: 1°) Imediatamente, quando surge o estado de coisas ou o fato que dá nascimento (o fundamento da obrigação); 2°) No comêço do período administrativo, que pode preceder ou seguir à aparição do fundamento da obrigação" (*Droit Financier*, pág. 202).

Assim sendo, para os comerciantes já estabelecidos anteriormente, a obrigação tributária do ano de 1962, portanto, surgira desde o dia 1° de janeiro do exercício em curso.

Nem se alegue a inexistência de lançamento ou falta sequer de aviso para recolhimento do tributo logo ao primeiro dia do ano.

Depois de cuidar do nascimento da obrigação tributária e de acentuar que ocorre nascimento dela com o início do período administrativo, cuidou o renomado autor a respeito do tema, a exigibilidade do impôsto.

E frisou: "A exigibilidade do impôsto é coisa diversa da existência do débito do impôsto; pode-se já ser devedor de um impôsto, sem que êste seja ainda exigível. A exigibilidade determina-se pelo advento do têrmo de pagamento, isto é, do têrmo até o qual o pagamento pode e deve ser realizado, se o devedor não desejar ficar em mora e assumir as conseqüências ligadas a tal situação" (pág. 212).

Giannini, de seu lado, discorre longamente sôbre a natureza do ato de lançamento (*imposizione*), criticando a Berliri e a Allorio e demonstrando à saciedade que o "lançamento" não cria a obrigação tribu-

tária, mas apenas acerta e a constata, fixando o seu *quantum* (*I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, pág. 274).

O grande Dino Jarach igualmente opina no sentido de que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato imponível, na mesma não influindo o ato de lançamento. Atribui Jarach o transvio de parte da doutrina européia a motivos de ordem histórica, estranhos ao meio americano (*Curso Superior de Derecho Tributário*, 1º vol., pág. 228). Pelo efeito meramente declaratório do lançamento também se manifesta o eminente Giulani Fonrouge (*Derecho Financeiro*, ed. de 1962, 1º vol., pág. 432).

Tenho, pois, por estabelecido que a obrigação tributária relativa ao impôsto de indústrias e profissões nasceu, para os impetrantes, desde o dia 1º de janeiro do corrente ano.

Em 1º de janeiro, entretanto, não havia aumento decretado, de 14%. Existia apenas mera autorização genérica ao Executivo para majoração de todos os impostos.

Só em 15 de janeiro é que, usando da autorização, o Executivo fêz o aumento do impôsto de indústrias e profissões, com o Decreto nº 5.304.

Pergunta-se agora, já nascido o impôsto em base inferior, pode a obrigação tributária ser alcançada por lei posterior ao seu nascimento?

O problema, como se vê, é de Direito transitório.

O Decreto nº 5.304, ao estatuir nôvo regulamento ao impôsto de indústrias e profissões, foi inteiramente omisso em matéria de Direito intertemporal.

Aplicam-se, por conseguinte, os dispositivos de caráter geral, encerrados na Lei de Introdução ao Código Civil.

Sabe-se que, em princípio, a lei nova só alcança fatos futuros, não os pretéritos. Diante da sua aplicação imediata, visa-se a impedir-lhe efeitos retroativos, ao se estabelecer, como preceito geral, dever a lei nova respeitar ao ato jurídico, à coisa julgada e ao direito adquirido (art. 6º do Decreto-Lei federal nº 4.657, de 1942).

Afirma-se como norma cogente a irretroatividade. Mas a sua simples enunciação por si não resolve todos os problemas que surgem em Direito intertemporal.

Haja vista, no Direito Fiscal, os tributos que incidem sôbre estados duradouros, os impostos ânuos como o de indústrias e profissões.

No curso do ano, aumenta-se ou altera-se, por lei nova, o *quantum* dêsse impôsto. Abstraída que fôsse a existência do texto constitucional do § 34, art. 141, como atuaria o princípio da irretroatividade das leis em geral?

Antes de responder à indagação, o eminente Berliri de comêço expõe existirem fatos fiscais instantâneos e fatos tributários de caráter duradouro.

Eis as palavras do mestre italiano: "...O fato ao qual a lei liga o nascimento da relação jurídica de impôsto pode ser ou uma ação que não possui apreciável duração no tempo como, por exemplo, a entrega de um recibo, a cobrança de uma soma de dinheiro, a estipulação de um contrato e a aquisição de uma herança; ou, ao contrário, pode ser uma ação que se prolonga no tempo, como o exercício de uma profissão, o gôzo de um bem etc." ... Nos fatos duradouros, explica, convém pesquisar-se se o legislador acaso não deu valor algum à duração da fato gerador. Se não deu, o tratamento deverá ser igual ao do fato instentâneo (Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, 2º vol. pág. 238).

As observações de Berliri ajudam-nos a resolver o ponto crucialmente referido: lei nova promulgada durante o ano, alteradora do impôsto de natureza ânua.

Se atentarmos para o impôsto que grava a profissão de comerciante e de industrial,

veriamos que, para ao negociante estabelecido, o fato gerador não leva em conta o tempo de exercício da atividade por êle desenvolvido.

Igual acontece na Argentina com o impôsto sôbre as atividades lucrativas, como se pode ver no cuidadoso exame do tributo, efetuado por Jarach (ob. cit., vol. 2º, página 370).

Também Fonrouge, em sua notável obra sôbre *Derecho Financeiro*, dissertando sôbre o mesmo impôsto platino, acentua: "...A disposição da lei alude a dois tipos de atividades: *a*) as que correspondem ao meio de vida normal da pessoa individual ou coletiva e cuja reiteração ou repetição no tempo não influi no conceito da imponibilidade (comércio, indústria, profissões, ofício); *b*) as que se referem a fatos alheios ao meio normal de vida da pessoa e para cuja gravação é mister outro elemento adicional, a habitualidade..." "...No caso *a*, basta a realização de ato, ou atos, ainda que sejam em forma isolada, porque são inerentes ao tipo da atividade desenvolvida comumente..." (vol. II, pág. 840).

Vê-se, pois, que para o comerciante estabelecido não possui relevância jurídica a reiteração de atos, ou o tempo em que vem praticando atos de comércio. Assim, a prática de comércio já no início de janeiro, faz surgir a obrigação tributária correspondente ao ano. O fato imponível, em outras palavras, em face da lei tributária é idêntico ao fato tributário instantâneo.

Formada e completa a obrigação tributária em começo de janeiro, a lei nova não poderia alcançá-la sem efeito retro-operante.

Principios de Direito Transitório, encerrados no art. 6º da Lei de Introdução, nos conduziriam à tal conclusão.

O autorizado Fonrouge, na sua recente e já várias vêzes citada obra, mostra a plena aplicabilidade na órbita fiscal, da teoria de Roubier, sôbre a "situação jurídica", critica a tendência da Côrte Suprema Platina, muito prêsa ao critério empírico, da existência ou não de recibo quitatório, e aponta a solução aceita no art. 66 do projeto brasileiro do Código Nacional Tributário. Para Fonrouge, o projeto brasileiro se inspirou na obra do tratadista americano Randolf Paul, *Taxation for Prosperity*, e se poderia assim resumir os princípios do art. 66 do projeto brasileiro: "A lei nova pode aplicar-se às obrigações tributárias em curso de formação, ou que não estejam definitivamente concluídas" (vol. I, págs. 93 a 95).

Ora, conforme já se acentuou, em princípio de janeiro já estava formada a obrigação tributária, referente ao comércio e à indústria, já que os impetrantes já se achavam estabelecidos no ano antecedente.

Portanto, a majoração decorrente do nôvo regulamento baixado a 15 do mesmo mês não poderia alcançá-los, sem quebra de respeito à regra estatuída no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Se, em suma, a majoração de 14% era ilegal, para os impetrantes, descabe o exame da constitucionalidade ou não da cobrança.

Finalizando, rejeito a inconstitucionalidade argüida.

NOTA: Idêntica decisão para os autos de ns.:

Nº 119.309 (Recurso *ex officio*) — Capital — Recorrente: O Juízo — Agravante: A Municipalidade de São Paulo — Agravado: Tecidos Pereira Sobrinho S.A.

Nº 119.423 (Recurso *ex officio*) — Capital — Recorrente: O Juízo — Agravante: A Municipalidade de São Paulo — Agravado: Tecidos Abbud S.A.

Nº 119.600 (Recurso *ex officio*) — Capital — Recorrente: O Juízo — Agravante: A Municipalidade de São Paulo — Agravado: Auri-Son Eletrônica Ltda.