IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — MANDADO DE SEGURANÇA — CASSAÇÃO DE LIMINAR

— A cassação da medida liminar, no mandado de segurança, faz voltar as coisas ao estado anterior, sem qualquer vantagem para o seu beneficiário.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Banco Indústria e Comércio de Santa Catarina S. A. *versus* Prefeitura Municipal de São Paulo
Agravo de petição nº 70.889 — Relator: Sr. Desembargador HENRIQUE MACHADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição nº 70.889, da comarca de São Paulo, em que é agravante o Banco Indústria e Comércio de Santa Catarina S.A. e é agravada a Municipalidade de São Paulo: Acordam, em sessão da Sexta Câmara Civil do Tribunal de Alçada, por votação unânime, negar provimento ao agravo, para confirmar a sentença agravada.

Obteve o ora agravante a liminar em mandado de segurança, que impetrou contra a Municipalidade agravada para o fim de livrar-se do aumento do impôsto de indústrias e profissões, decorrente da Lei nº 5.917, de 26 de dezembro de 1961; ainda em primeira instância, a liminar foi cassada; e, posteriormente, negados teve os recursos que interpôs contra a sentença que lhe denegou a segurança, inclusive pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

E pretende, agora, recolher o impôsto em questão, sem multa e juros da mora, sob o fundamento de que, com a impetração daquele mandado e concessão da liminar, ficou suspenso o prazo para o recolhimento do tributo até a decisão final que houve por bem revogá-lo, uma vez que da decisão denegatória recorreu para o Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Não obteve êxito no nôvo mandado de segurança; daí por que interpôs o presente agravo de petição que foi regularmente processado.

Não pode ser atendido, mais uma vez. É que a questionada liminar se extingue com a decisão final e tem por objetivo exclusivo evitar que esta se torne inócua, na hipótese do deferimento da pretensão.

Evidentemente que, simplesmente acauteladora, não podia a liminar manter os efeitos da relação jurídica, para, mesmo depois de cassado definitivamente, apresentar-se o seu beneficiário nas condições idênticas à do contribuinte pontual.

Como já se decidiu, a suspensão do ato administrativo, impugnado, por semelhante medida, "não importa prejulgamento da pretensão e, sendo meramente cautelar, extingue-se com a decisão final. Não é possível, pois, dar-lhe um efeito anexo retroativo, isto é, fazer com que aquêle que viu frustrada afinal a sua pretensão se torne beneficiário de um favor que o Poder Público concede tão-sòmente ao contribuinte que efetua o pagamento do tributo no prazo marcado" (certidão de fls.).

Nesse mesmo sentido é a opinião de Heli Lopes Meireles: "uma vez cassada a liminar, voltam as coisas ao *statu quo ante*, sem que a parte que se beneficiou provisòriamente da suspensão do ato possa pretender qualquer vantagem decorrente da medida cautelar. Assim sendo, o direito do Poder Público fica restabelecido *in totum* para a execução do ato e de seus consectários, retroativamente, desde a data da suspensão liminar" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 73/38).

Com a liminar e enquanto persistiu, ficou a Municipalidade obrigada, ùnicamen-

te, a não executar o ato impugnado, o que não importa, evidentemente, na dilatação do prazo para o recolhimento do impôsto sem os acréscimos legais, pois não condena, não cria garantia, não induz direito, não forma preceito — isso, no dizer de J. M. Othon Sidou (*Do Mandado de Segurança*, pág. 156), além de que, como escreve Castro Nunes, "o despacho seja deferido, seja indeferido a suspensão requerida, não envolve prejulgamento do pedido" (*Do Mandado de Segurança*, pág. 348).

A sentença da primeira instância decidiu nessa conformidade; e, assim, negam provimento ao agravo contra ela interposto.

São Paulo, 28 de agôsto de 1964. — *Cavalcanti Silva*, Presidente com voto — *Henrique Machado*, Relator. — *Afonso André*.

ISENÇÃO FISCAL — REVOGAÇÃO — CONSTITUCIONALIDADE

— É constitucional a revogação da isenção fiscal, que passa a vigorar a partir da respectiva lei.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Fazenda do Estado de São Paulo *versus* Nélson Costa e outros
Agravo de petição nº 65.204 — Relator: Sr. Desembargador ANDRADE JUNQUEIRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição nº 65.204, da comarca de Itatiba, em que é recorrente o Juízo *ex officio*, sendo agravante a Fazenda do Estado e agravados Nélson Costa e outros: acórdão em Sessão Plenária do Tribunal de Alçada, dêste Estado, adotado o relatório de fls. como parte integrante dêste, por maioria de votos, julgar constitucional o disposto no § 2º do art. 2º da Lei estadual nº 7.951, de 1963, pelo que deverão os autos retornar à Câmara de origem, para prosseguimento do julgamento.

Custas a final.

I — O acórdão que ora se examina acolheu a alegação de inconstitucionalidade sob o fundamento de que, se havia isenção por ocasião da aprovação da lei orçamentária, o tributo incidente sôbre as operações isentas não foi objeto de previsão orçamentária, razão pela qual a sua cobrança, no exercício de 1963, importou em infringência do disposto na segunda parte do disposto no § 34 do art. 141 da Constituição federal, que exige prévia autorização orçamentária para a cobrança dos tributos.

Enfim, o acórdão expressamente entendeu que a cassação da isenção, no mesmo exercício, importou em verdadeira criação de "impôsto nôvo, que não incidia sôbre produtos alimentícios de primeira necessidade".

II — O acórdão da Egrégia Segunda Câmara Civil reconheceu a inconstitucionalidade do disposto no § 2º do art. 63 da Lei estadual nº 7.951, de 2 de julho de 1963.

Reza êsse dispositivo:

"Ficam abolidas tôdas as isenções do impôsto sôbre vendas e consignações instituídas depois de 1957.

§ 2º Êste artigo entrará em vigor na data da publicação da presente lei."

Segundo o acórdão, sòmente no exercício financeiro seguinte, isto é, em 1964, poderia vigorar a revogação das isenções, pois a revogação imediata está em conflito com o dispositivo constitucional do art. 141, § 34, que assim dispõe:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra."

III — Com a devida vênia aos eminentes subscritores do acórdão em causa, inexiste a inconstitucionalidade que foi proclamada.

Em primeiro lugar, convém deixar bem claro que se cuida, na verdade, de isenção, pura e simples, incondicionada.

Reza o § 1º do art. 15 da Lei nº 5.021, de 18 de dezembro de 1958: "Ficam isentas do impôsto sôbre vendas e consignações as vendas dos seguintes gêneros alimentícios de primeira necessidade, quando efetuadas diretamente ao consumidor, para alimentação própria ou de sua família, por produtores e comerciantes varejistas, inclusive feirantes e ambulantes."

Segue-se a discriminação de todos os artigos submetidos àquele dispositivo.

Portanto, o legislador de 1958 nada mais fêz do que isentar tais operações quanto ao pagamento do impôsto de vendas e consignações; são operações tipicamente mercantis, até então sujeitas ao pagamento do tributo em causa, e que o legislador, por motivos que não constam da lei mas que se podem presumir fàcilmente, resolveu isentar do pagamento do citado impôsto.

É coisa sabida, em direito tributário, que a isenção não se confunde com a não incidência.

A isenção "é o favor legal, pelo qual o contribuinte que se encontra na situação de ter de pagar um tributo na forma da lei tributária, entretanto é dispensado dêsse pagamento por uma disposição expressa da lei, ditada por uma consideração de conveniência social ou econômica e relacionada, seja com a própria pessoa do contribuinte (isenção subjetiva), seja com a natureza dos bens ou das operações sujeitas à tributação (isenção objetiva)", segundo a lição de Gianninni, invocada por Rubens Gomes de Sousa (*Estudos de Direito Tributário*, 1950, ed. Saraiva, página 252).

Portanto, a isenção "pressupõe a incidência", segundo a lição de Gianninni; como bem o diz Gilberto de Ulhoa Canto, a isenção é "a dispensa de um tributo que, sem o favor expresso, seria devido" (*Temas de Direito Tributário*, pág. 258).

Portanto, no caso em espécie, se o legislador outorgou a isenção, é porque, em tese, o tributo é devido, como na verdade o é, visto tratar-se de típica venda mercantil aquela referida no § 1º do art. 15 da Lei nº 5.021, qual seja a venda de gêneros alimentícios por parte de comerciantes, feirantes e ambulantes.

Não há como confundir, pois, essa isenção, com o fenômeno da "não incidência".

Os mesmos mestres citados, que, aliás, expressam conceitos pacíficos no direito tributário, ensinam que "a não incidência ocorre nas hipóteses em que não se verificam as condições de fato previstas na lei tributária como fundamento da imposição, de modo que não chega a surgir contra o contribuinte a obrigação tributária" (Rubens Gomes de Sousa, ob. cit., pág. 252), ou, como se expressa Gilberto de Ulhoa Canto, consiste a não incidência "na inocorrência do fato gerador do impôsto, por falta de objeto tributável" (ob. cit., pág. 258).

Passando para um exemplo, destinado a ilustrar o conceito e facilitar a sua apreensão e o seu entendimento, poderíamos apre-

sentar como caso típico de não incidência, no campo do direito fiscal federal, o caso de não incidência do impôsto de consumo sôbre máquinas de costura, pois, adotando o legislador federal a técnica da enumeração nominal das máquinas sujeitas à tributação, deixou de mencionar a máquina de costura, passo que arrolou a máquina de cortar papel, concluindo-se, daí, que as máquinas de costura escapam à incidência do impôsto de consumo.

Feita, portanto, a distinção entre isenção e não incidência, não há como confundir com esta a isenção expressa constante do dispositivo cuja vigência, no ano de 1963, a egrégia Segunda Câmara entendeu ser insuscetível de revogação.

O dispositivo constitucional é composto de dois períodos: no primeiro se alude à criação ou aumento do tributo, tanto um como outro sòmente possível mediante lei; não se aplica à hipótese dos autos, pois o impôsto de vendas e consignações existe em nosso Estado por fôrça de leis várias, cuja vigência não é impugnada.

O segundo período do § 34 diz respeito à cobrança dos tributos, prescrevendo que "nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra".

Ora, quanto a esta alínea, razão alguma há para se considerar inconstitucional a vigência imediata da cassação da isenção aludida: o impôsto de vendas e consignações foi objeto de previsão orçamentária, matéria que não é objeto de dúvida.

A previsão, como bem o reconhece o acórdão, em nada interfere com as isenções porventura outorgadas por lei; quer isto dizer que, cassada uma isenção, nada impede a cobrança imediata do tributo, pois havia previsão orçamentária, muito embora, na data da previsão orçamentária não contasse o legislador com o impôsto relativo às transações então objeto de isenção; tal conseqüência decorre do princípio de que a previsão é qualitativa, de modo que o Poder Público pode arrecadar mais, ou menos, do que o previsto no orçamento, sem que a arrecadação superior torne inconstitucional ou ilegal a cobrança.

Assim exposta a questão, verifica-se que, no tocante ao impôsto de vendas e consignações, em nosso Estado, há lei em vigor instituindo o impôsto e disciplinando a sua cobrança no orçamento para 1963.

Portanto, não há possibilidade alguma de a cassação da isenção, com vigência imediata, interferir sob qualquer aspecto, com o aludido dispositivo constitucional.

Qualquer contribuinte que gozasse da isenção incondicionada nas operações mercantis em causa, de antemão sabia que de isenção se tratava e por isso mesmo poderia ser cassada por outra lei posterior, sem que tivesse direito adquirido a essa isenção até o final do exercício financeiro.

Não há direito adquirido contra o Poder Público no tocante à isenção incondicionada, nem mesmo quanto à manutenção da alíquota; o colendo Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente decidido que as alíquotas dos impostos previstos no orçamento podem ser majoradas no curso do exercício financeiro, sem qualquer ofensa ao § 34, do art. 141 da Constituição federal.

Quando a Lei federal nº 2.550, de julho de 1954, aumentou, de 2 para 4% a alíquota da taxa de previdência social que incide sôbre produtos importados, as duas Varas da Fazenda Nacional dêste Estado concederam milhares de mandados de segurança para evitar a cobrança do aumento no exercício de 1954, mas, tôdas as seguranças foram cassadas posteriormente pelo colendo Supremo Tribunal Federal, com o único fundamento de que a majoração de impostos orçados é perfeitamente constitucional. Foram repelidas as lições de todos os nossos constitucionalistas, com exceção da de Temístocles Cavalcanti (cf. Baleeiro, *Limitações Constitucionais*, página 41).

Portanto, é irrelevante, sob o aspecto constitucional, o fato de o legislador, na época da feitura do orçamento, não contar com o tributo relativo às operações que gozassem da isenção ou sôbre as quais não houvesse incidência.

O que importa é a previsão orçamentária do tributo.

Se há previsão qualitativa, o legislador pode não sòmente cassar a isenção, como também determinar a incidência sôbre operações novas; a cassação da isenção corresponde ao corte de um benefício concedido *ad libitum* do legislador ordinário, como o próprio acórdão em causa reconhece.

Dir-se-á que a isenção, no caso, foi condicionada ao aumento da alíquota do impôsto, pelo que, não poderia ser cassada no curso do exercício financeiro, para o qual vigorou a alíquota nova.

Irrelevante essa alegação, pois, promulgada a lei, sem considerações ou justificativas, a *mens legislatoris* cede a primazia ao sistema das normas objetivadas, isto é, o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor. Não há isenção, ou não incidência, que não esteja justificada quando da feitura da lei tributária.

No caso, o Judiciário aprecia uma lei que institui uma isenção e outra lei que a cassou.

Se se reconhece que o legislador ordinário podia cassar a isenção imediatamente não há motivo algum para se enquadrar essa situação no citado § 34 do art. 141 da Constituição federal.

O acolhimento da tese do acórdão que ora se examina terá uma conseqüência extremamente grave, pois importará, em em suma, no reconhecimento, por êste douto Plenário, que as isenções de impôsto, idênticas à que se discute, vigoram por todo o exercício financeiro, não podendo a sua cassação ter vigência imediata; ou ainda, que o legislador ordinário não pode, no curso do exercício financeiro, ampliar a incidência de determinado impôsto previsto no orçamento, fazendo-o recair sôbre operações até então não tributáveis.

O acolhimento da tese do acórdão é que conflita com o texto constitucional; segundo êste, pela citada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para a cobrança de determinado tributo, basta sua instituição por lei e a sua previsão no orçamento, ao passo que o acórdão da Egrégia Segunda Câmara formula nova exigência, qual seja a de que a previsão orçamentária seja também quantitativa, isto é, que no quantum orçado tenham sido levadas em consideração tão-sòmente as operações sôbre as quais houvesse incidência do tributo previsto e orçado, excluídas aquelas que gozassem de isenção idêntica à discutida.

Ocorre considerar, ainda, que, na hipótese, o impôsto em causa não tem caráter subjetivo, isto é, não grava o contribuinte, mas, sim, a operação comercial; e, por via de conseqüência, a isenção também não tinha caráter subjetivo, isto é, não favorecia determinado contribuinte, mas, sim, operações comerciais. Assim, nenhum cidadão pode se arrogar o direito a essa isenção, se o tributo recai sôbre a operação.

Pelo exposto, repele-se a alegação de inconstitucionalidade.

São Paulo, 30 de setembro de 1964. — *Ferreira de Oliveira,* Presidente com voto vencido. — *Andrade Junqueira,* Relator designado. — *Flávio Tôrres,* vencido. — *Barbosa Pereira,* vencido. — *Isnard dos Reis.* — *Mendes França.* — *Vieira Neto,* vencido. — *Jonas Vilhena.* — *Cavalcânti Silva.* — *Benévolo Luz.* — *Pacheco de Matos.* — *Sousa Queirós.* — *Cardoso Rolim.* — *Silvio Barbosa.* — *França Leme,* vencido. — *Young da Costa Manso.* — *Sousa Lima,* vencido. — *Carmo Pinto.* — *Manoel Pedro.* — *A. Médici Filho.* — *Ribeiro dos Santos,* vencido. — *Medeiros Júnior,* vencido. — *Hoeppner Dutra.* — *J. M. Arruda,* vencido. — *Costa Leite,* vencido. — *Dalmo do Vale Nogueira,* vencido. — *Carvalho Filho.* — *Henrique Machado,* vencido. — *V. Azevedo*

Franceschini, vencido. — *Afonso André*. vencido, nos têrmos de voto proferido em caso igual. — *Silvio do Amaral*, vencido. — *Macedo Costa*, vencido. — *Hélio Helene*. — *Marcondes Rangel*. — *Rodrigues Pôrto*. — *Nogueira Garcez*.