JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

IMPOSTO — MAJORAÇÃO — PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA

— É legítima a incidência tributária quando a lei que a estipulou foi publicada no exercício anterior, para vigorar no primeiro dia do exercício seguinte.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Queiroz Ferreira Comissária Exportadora S.A. *versus* Prefeitura Municipal de Santos
Recurso extraordinário nº 85 694 — Relator: Sr. Ministro
CORDEIRO GUERRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e notas taquigráficas, à unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

Brasília, 22 de outubro de 1976. *Thompson Flores*, Presidente. *Cordeiro Guerra*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: O despacho do ilustre Vice-Presidente Nelson Pinheiro Franco assim resume a espécie ao admitir o apelo extraordinário: fls. 113-115 (RE nº 85 829).

"Trata-se de recurso extraordinário interposto do acórdão de fls. 86, que cassou a segurança concedida em primeira instância.

Ao que se verifica dos autos, a Prefeitura Municipal de Santos aumentou o imposto territorial urbano, mediante lei promulgada e publicada em 1974, mas com vigência a partir de 1º de janeiro de 1975 (Lei Municipal nº 3 920, de 17.12.1974).

Entendem os recorrentes não ser possível a respectiva cobrança em 1975, porque, aliás, haveria desrespeito a princípio constitucional, o art. 153, § 29, da Carta Magna. Fundou também sua inconformidade na letra *d*, pois o acórdão recorrido estaria em conflito com o do Supremo Tribunal Federal proferido no RE nº 71 934.

A meu ver, não há nada que impeça a cobrança da taxa em 1975. Já em outro recurso extraordinário assim me pronunciei sobre o tema em debate:

"A garantia constitucional do art. 153, § 29, segundo a interpretação corrente, é de que foi estabelecida para evitar a cobrança de tributo no mesmo exercício fi-

nanceiro em que a lei o haja instituído". Disse bem Pontes de Miranda:

"a finalidade do princípio constitucional é proibir, durante o ano em que se cobram os tributos, que se crie, para o mesmo ano, qualquer tributo (Com. a Const. de 67 com a Emenda nº 1, v. V, p. 624)".

O que sempre se entendeu essencial era a promulgação e a publicação da lei no ano anterior, em atestado de sua existência e conhecimento.

Se o termo vigência exprime a qualidade que torna a lei eficaz ou exigível, há evidente contradição expressional no contexto do § 29 do art. 153 da Constituição. Como se pode querer esteja a lei em vigor (que se torne exigível, eficaz, obrigatória) no exercício anterior, se ela foi feita para viger (ser eficaz, exigível, obrigatória) no exercício financeiro seguinte?

Bem acentuou o ilustre Juiz Sylvio do Amaral em acórdão também objeto de recurso extraordinário (AC nº 213 381):

"Como é preciso que o contribuinte não seja surpreendido pela nova realidade tributária, mais gravosa, impõe-se que a lei seja levada ao seu conhecimento, pela publicação, antes que o novo imposto possa ser cobrado, isto é, antes que ela entre em vigor; e por isso mesmo seria gritantemente contraditório e até despido de sentido, estatuir o preceito constitucional que tal lei devesse entrar em vigor no mesmo exercício em que foi publicada."

A Procuradoria-Geral da República, por sua ilustre Procuradora Cecília de Cerqueira Leite Zarur opina pelo não conhecimento e se conhecido, pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra (Relator): Considero incensurável o v. acórdão recorrido: (RE nº 85 829-SP, fls. 86-91).

"1. Trata-se de mandado de segurança atacando lançamento de imposto territorial urbano do exercício de 1975, efetuado pela Municipalidade santista com base na Lei nº 3 920/1974, que elevou a alíquota de 1,5% (da Lei nº 3 750/1971) para 5%.

Argumentaram os impetrantes, e com eles a sentença, que a alíquota maior da lei nova não podia ter aplicação no exercício fiscal de 1975 porque a lei entrou em vigor em 1º de janeiro de 1975. E como o art. 153, § 29 da CF exige a prévia vigência da lei que cria ou aumenta tributos (salvo exceções que não vêm a pelo), não bastando a simples promulgação, seguia-se a inviabilidade da cobrança no mesmo exercício.

2. Cabe, pois, examinar o fundamento concessivo da segurança.

A Lei nº 3 920, de 17.12.1974, publicada no dia 18 do mesmo mês, estatuiu em seu art. 28: "Esta lei entrará em vigor em 1º de janeiro de 1975, revogadas as disposições em contrário" (texto a fls. 38).

De seu turno, a CF (art. 153, § 2º) expressamente exige que a lei criativa ou aumentativa de impostos "esteja em vigor antes do início do exercício financeiro", para ter sua aplicação no exercício (princípio da anualidade).

A sentença analisou e enumerou as fases do processo legislativo (sanção ou promulgação; publicação; vigência; *vacatio legis*, etc.). E concluiu por deferir o *writ*, de acordo com o ponto de vista da impetrante, de que o texto constitucional exige realmente a *vigência* da lei tributária antes do início do exercício em que deve ser aplicada. E como a vigência da lei seria a partir de 1º de janeiro de 1975, estaria a vigorar apenas no exercício de

1975 e, portanto seus efeitos só alcançariam o exercício seguinte, do ano de 1976.

3. Contudo, a interpretação dada não é conforme os melhores princípios exegéticos.

O alcance do dispositivo constitucional deve ser buscado além dos limites da interpretação gramatical da locução *entrará em vigor*. O texto constitucional trata das garantias do contribuinte contra a criação ou aumento de tributos, observada a anualidade do exercício financeiro em que será aplicada.

Como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em lição lembrada pela Procuradoria da Justiça em caso similar, — "... O tributo fixado pela lei só poderá, em regra, ser cobrado no exercício financeiro se houver sido a lei que o estipulou *promulgada* (o grifo é nosso) no exercício financeiro anterior" (*Comentários à Constituição Brasileira*, ed. Saraiva, 1975, p. 126-129). O velho e sábio Pontes de Miranda não dissente ao dizer "o que não se pode fazer é cobrar o tributo no mesmo ano em que se fez a lei de tributação..." (*Comentários à Const. com a Emenda de 1969*, 2ª ed., p. 621-622).

4. É de se respeitar a distinção técnica feita pelo digno juiz *a quo*, sobre promulgação e vigência da lei.

Mas não se deve ter apreço exagerado ao texto da lei municipal, art. 28, em seu sentido gramatical.

A tal respeito vale a advertência de Carlos Maximiliano: "Nada de exclusivo apego aos vocábulos. O dever do juiz não é aplicar os parágrafos isolados, e sim, os princípios jurídicos em boa hora cristalizados em normas positivas. O último golpe na preferência pela exegese verbal foi vibrado com a vitória do método sociológico, incompatível com o apego servil à letra dos dispositivos..." (*Hermenêutica*, ed. 1951, p. 151). Depois de acentuar ser o processo gramatical o menos compatível com o progresso (aliás o único outrora), acrescenta "nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático..." (op. cit., p. 155).

5. Os elementos informativos, constantes dos autos, indicam que houve impropriedade de expressão ao dizer o art. 28 que a lei entrava em vigor em 1º de janeiro de 1975. O que queria expressar é que suas disposições aplicavam-se ao exercício de 1975.

É fácil assim concluir.

Em primeiro lugar, foi dito pela Municipalidade, sem contestação, que o orçamento municipal para 1975 previa o aumento de arrecadação do imposto territorial urbano. Esse aumento de 86,98% não podia referir-se apenas a alterações pelo acréscimo dos valores imobiliários, muito além da inflação da ordem de 34% no país.

Em segundo lugar, a preocupação em fazer aprovar, sancionar e promulgar a lei em dezembro de 1974, para alcançar a arrecadação do exercício seguinte.

Em consonância, aliás, com o art. 104 do Código Tributário Nacional: "Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda". A tal propósito, observa Aliomar Baleeiro: "Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado" (*Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., p. 81).

A publicação alcança a lei perfeita e acabada com promulgação e se torna obrigatória com essa publicação (v. Celso Ribeiro Bastos, *Elementos de Direito Constitucional*, ed. 1975, p. nº 119).

Em terceiro lugar, é de se notar que a Lei nº 3 920 apenas modificou disposições da Lei nº 3 750/71, que nada mais é do que o Código Tributário Municipal. Vale dizer, lei de caráter permanente, com atuação indeterminada no tempo.

Não é lícito supor, nem está na *ratio legis*, a intenção de conceder período de graça de um exercício aos contribuintes.

O substrato da lei increpada é esse: suas disposições alcançariam e teriam atuação para o exercício de 1975. Redação imperfeita, talvez mal orientada pela redação do art. 104 do CTN, não tem o condão de afastar o seu comando de modo a abranger os lançamentos de 1975.

A Emenda Constitucional número 18, suprimindo a exigência da previsão orçamentária, restringiu a garantia constitucional à simples anterioridade da lei tributária, ao proibir a cobrança de "imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponde" (art. 2º, nº II). Posta portanto a parelhas com o art. 104 do Código Tributário Nacional. E assegurando o princípio da anterioridade da lei tributária, quanto a ficar esse direito garantido com a *publicação* da lei no ano anterior ao da sua aplicação e, conseqüentemente, quanto a constituir um ilogismo a exigência de que tal lei entrasse em *vigor* nesse mesmo exercício, como bem lembrou o eminente Juiz Sylvio do Amaral ao relatar a apelação número 213 381, versando o mesmo tema.

O texto constitucional atual deve ser interpretado no mesmo sentido, isto é, da obrigatoriedade (vigência) da lei no exercício subseqüente ao de sua existência. E, ainda por palavras do mesmo aresto, o que o art. 153, § 29 da Constituição quis dizer é que a lei tributária, devidamente sancionada ou promulgada, precisa ser publicada ainda no curso do exercício anterior àquele em que deve ser aplicada, isto é, em que deve entrar em vigor.

Conciliando-se disposições do texto constitucional, do Código Tributário Nacional e da Lei nº 3 920/1974, a conclusão lógica a que se chega é essa acima exposta.

6. Daí porque se dá provimento aos recursos para cassar a segurança e a medida liminar.

Custas como de direito.

Participou do julgamento o Sr. Juiz Oliveira Lima.

São Paulo, 15 de outubro de 1975. *Rodrigues Porto*, Presidente com voto. *Toledo Piza*, Relator".

E, em caso idêntico, assim me manifestei — RE nº 85 373-SP, em 3.9.1976:

"Não há dúvida que a lei em questão foi promulgada e publicada no exercício de 1974, aumentando tributos para o exercício de 1975.

Constitucional, portanto, já que o aumento não incidiria no ano de sua publicação.

Entendeu, porém, o julgado recorrido, que o art. 28, dispondo que ela entraria em vigor em 1º de janeiro de 1975, só em 1976 os aumentos poderiam ser exigidos.

Parece-nos que razão não assiste a essa interpretação estritamente literal, porque, como bem observou Aliomar Baleeiro: "As leis que decretam novos impostos, ou majoram os existentes, estão adstritos à publicação antes do início do exercício em que forem exigidos (CF., 153, § 29). Em geral, as leis tributárias, no Brasil, contêm dispositivo no fim delas pelo qual entram em vigor na data de sua publicação, subentendido que a execução dos dispositivos sobre arrecadação de tributos obedece àquela regra constitucional da anualidade, excetuados os casos de Tari-

fa Aduaneira e do imposto extraordinário (*Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed., Forense, p. 372).

Houvesse o legislador municipal dito que a lei entraria em vigor na data de sua publicação e somente a 1º de janeiro de 1975 seria exigível o tributo criado ou aumentado.

Assim, também, publicada a lei em 1974 a referência a 1º de janeiro de 1975, deve ser interpretada de conformidade com o princípio da anualidade, isto é, que o aumento instituído em 1974, só seria cobrado ou exigido em 1975, tal como se o legislador houvesse declarado que a lei entraria em vigor na data de sua publicação, o que se subentenderia que entraria em vigor em 1º de janeiro de 1975.

Como observa José Afonso da Silva, o que o § 29 do art. 153 da CF exige é, apenas, que a lei do imposto seja anterior ao exercício no qual ele é arrecadado (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, v. 1, p. 251).

Ora, publicada a lei em 1974, simples impropriedade de expressão, exatamente empregada para conformar a lei à Constituição, não altera o fato de que o aumento só seria arrecadado no exercício seguinte à publicação da lei.

O v. acórdão recorrido deu particular ênfase à expressão, entrará em vigor, para concluir como concluiu, invocando o tecnicismo exemplar de Pontes de Miranda.

Acontece, porém, que o próprio mestre, em outro passo de sua obra, atribui à publicação o efeito de fazer entrar em vigor a lei.

"Feita a regra jurídica, há, necessariamente, outra regra jurídica que diz qual o momento em que começa a vigorar. Tal momento é inconfundível com aquele em que se iniciará a sua *incidência*, isto é, o momento em que cada fato que se produzir, dentre os fatos previstos pela lei, a regra atuará. Há lapso entre a *sanção da lei* e a sua publicação; outro, entre a sua publicação que lhe confere obrigatoriedade, *vigor* (*sic*), e o começo de sua *incidência* (*Comentários à CF com a Emenda 1, de 1969. R.T.* Tomo I, p. 41).

Publicada a lei em 74, entrou ela em vigor, embora sua incidência fosse diferida para 1º de janeiro de 1975, em obediência ao § 29 do art. 153 da CF. O contrário é que não seria possível, isto é, a incidência do aumento ainda em 74.

O legislador municipal, portanto, no art. 28 da lei em tela, quis dizer que, embora em vigor a lei na data de sua publicação, os aumentos de tributos só seriam exigidos ou arrecadados, a partir de 1º de janeiro de 1975, em respeito ao princípio da anualidade".

Nessa conformidade, não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE nº 85 694 — SP — Rel., Ministro Cordeiro Guerra. Rect., Queiroz Ferreira Comissária Exportadora S.A. (Advs., Romulo Fedeli de Tulio e outro). Recda., Prefeitura Municipal de Santos (Adv., Roberto L. Nowill).

Decisão: Não conhecido, unânime. Ausente, ocasionalmente, o Ministro Xavier de Albuquerque.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Xavier de Albuquerque, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Leitão de Abreu 2º Subprocurador Geral da República, o Dr. Joaquim Justino Ribeiro.