

Cobrança de tributos não incorporado ao orçamento

Mandado de Segurança como medida hábil —
Inconstitucionalidade da cobrança

ALBERTO DEODATO MAIA BARRETO

Na defesa de um Mandado de Segurança, que contribuinte requereu, por ter sido a lei tributária que aumentava certa taxa posterior à lei orçamentária, o Prefeito alegou, preliminarmente, não ser hábil a medida da segurança. Isso em razão do que prescreve o art. 320, inciso IV, do Código de Processo Civil:

Art. Não se dará mandado de segurança, quando se tratar:

IV — De impostos e taxas salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.

O Código do Processo Civil é lei ordinária de 18 de setembro de 1939. Mas a Constituição de 1946 dispôs no art. 141, § 24, que

“para proteger direito líquido e certo, não amparando por Habeas-Corpus, conceder-se-á Mandado de Segurança, seja qual fôr a autoridade responsável pela legalidade ou abuso do poder.”

Antes de 1946, a Constituição de 1934 prescrevia no seu artigo 113, § 33:

“Dar-se-á Mandado de Segurança para a defesa de direito, certo e incontestável ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer autoridade”.

Como se vê, o que a lei ordinária, que era o Código do Processo Civil, restringia, a Constituição ampliou. Desde que haja um direito líquido e certo, não amparado por Habeas-Corpus, há a ampará-lo a medida de segurança. A Constituição não fez exceção nesses direitos. Todos. Inclusive o Direito de não pagar tributo quando o contribuinte se apóia em direito líquido e certo para não o pagar. A lei ordinária desaparece diante da Constituição.

Afinal, veio a lei de Mandado de Segurança, nº 1533, de 31 de dezembro de 1951, atualmente em vigor.

Essa lei expressamente revogou o Código, formalizando o dispositivo Constitucional, prescrevendo no art. 20:

“Art. 20 — Revogam-se os dispositivos do Código de Processo sôbre o assunto e mais disposições em contrário”.

O contribuinte, peticionário dêsse Mandado de Segurança, apoiava-se, para requerer a medida, no fato de, em pleno vigor da lei orçamentária municipal de 1963, aprovada no ano anterior, o Prefeito, no mês de fevereiro da vigência do orçamento, ter pedido à Câmara Municipal e essa votado uma lei aumentando de 30% certos tributos. A execução da lei foi imediata. Três meses após a vigência do orçamento. Em março.

Dêsse modo, o Mandado de Segurança era para não ser cobrado, pelo Poder Executivo, a majoração de um tributo, criado por lei posterior ao Orçamento.

Todos conhecem o dispositivo claro da Constituição Federal, que prescreve no art. 141, § 34:

“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.”

Esse dispositivo de 1946 não é nôvo entre nós. A nossa primeira Carta Magna, no seu art. 171, prescrevia:

“Tôdas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros, e amortização da dívida pública, serão, anualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras”.

Eis aí a prescrição da anüidade do tributo. Eles serão estabelecidos anualmente pela Assembléia Geral, com exceção apenas dos que estiverem vinculados aos juros e amortização da dívida pública. Ê certo que aí não se fala da incorporação anual dos tributos no orçamento. Mas o art. 72 da mesma Constituição a êle se refere, dispondo:

“que o Ministro da Fazenda apresentará à Câmara, anualmente, um balanço geral da receita e despesa do tesouro nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de tôdas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de tôdas as contribuições e rendas públicas”.

Que falta ao dispositivo constitucional de 1824 para ser idêntico ao de 1946? Apenas a expressa determinação “de que nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem autorização orçamentária”. Nada mais. Porque tanto o art. 171 de 1824 é a mesma cousa que a primeira parte do art. 141, § 34, de 1946, porque ambos prescrevem que tôdas as contribuições sejam pela Assembléia, como o art. 72 de 1824 é o mesmo da segunda parte do mesmo artigo e parágrafo de 1946:

“A obrigatoriedade do orçamento geral de tôdas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de tôdas as contribuições e rendas públicas”.

São textos constitucionais que têm fôrça de execução mais viva que as leis ordinárias.

Por isso, o maior conhecedor do orçamento brasileiro, Sr. AGENOR DE ROURE, sustenta que, desde 1824, “os impostos tinham que ser criados em leis especiais e seriam objeto de uma referência ou autorização para cobrança no orçamento.”

A Constituição de 1891 não consagrou o princípio de não cobrança do tributo fora do Orçamento. Entretanto, raras vezes isto foi feito. ALIOMAR explica que a anomalia provinha das caudas orçamentárias, que não respeitavam nem a obrigatoriedade da lei tributária, mas criavam tributos no próprio orçamento. Sempre, na vigência da Constituição de 1891, o Supremo Tribunal “manteve o bom princípio de que o orçamento deve mencionar e autorizar a Receita, como condição da validade jurídica da sua arrecadação” (A. BALEEIRO, “O Direito Tributário da Constituição”, p. 92).

Afinal essa jurisprudência foi consagrada, ainda na vigência da Constituição de 91, pelo Código da Contabilidade Pública da União, de 1922, art. 27, ainda em vigor, que enuncia o dispositivo constitucional vigente.

E como se tem comportado a jurisprudência sobre a interpretação do dispositivo constitucional de 1946?

De 1923 a esta data, só conheço três acórdãos que discrepam do ponto de vista de que o tributo ou sua majoração podem ser cobrados, embora não estejam incorporados ao orçamento.

O primeiro foi o caso referente a um adicional ao impôsto de renda. É que, no ano de 1946, estava em vigor o decreto-lei número 5.848, de 23 de setembro de 1943, que permitia a cobrança do adicional. Esse decreto-lei, sempre prorrogado, extinguiu-se em 1946. O deputado HORÁCIO LAFER, relator da Receita, esqueceu-se da revigoração, por lei, do decreto para o orçamento de 1947. Mas, apesar do esquecimento de revigorá-lo, fê-lo constar do ementário que serve para autorização orçamentária. Com receio da inconstitucionalidade do adicional, já no meio de vigência orçamentária, pretendeu constitucionalizar a cobrança do tributo. E obteve a lei nº 8, de 29 de agosto de 1947. Resultado: Mandado de Segurança contra a União. Vitória no Tribunal de Recursos. E crítica acêrba de juristas e de alguns ministros.

O segundo caso foi em São Paulo. Em 1949. O Governador pediu, em mensagem, à Assembléia, em fins de novembro de 1948, um aumento de 2,5% na alíquota do impôsto de vendas

e consignações, para cobrança a partir de 1º de janeiro de 1949. O Orçamento já havia sido aprovado pela lei nº 186, anteriormente à chegada da mensagem à Assembléia. O Tribunal paulista admitiu a cobrança, contra o parecer de todos os doutos. FRANCISCO CAMPOS, RUBENS GOMES DE SOUZA, TEÔTÔNIO MONTEIRO DE BARROS e EDUARDO ESPÍNOLA.

Pois bem, êsse mesmo Tribunal, logo em seguida, em dois acórdãos, julgou inconstitucional a cobrança de majoração de uma taxa e de um impôsto, no próprio exercício de sua decretação, posteriormente à autorização orçamentária aprovada para o referido exercício. (Apud. RUBENS GOMES DE SÔUZA — “Estudos de Direito Tributário”, p. 274).

Afinal, o último. Em 1952. Publicado na Revista de Direito Administrativo, v. 47, p. 26, de 1957. Foi o caso de uma taxa de Educação e Saúde, criada no Estado do Rio Grande do Norte, no meio do ano, em plena vigência orçamentária. É o mais célebre de todos, porque o relator foi o Ministro NELSON HUNGRIA. Essa decisão mereceu a crítica acerba do Prof. ALIOMAR BALEEIRO.

O caso do adicional do impôsto de renda não foi acréscimo de tributo. Foi a lei que faltava, de vez que não havia sido prorrogada. E, também, constava da ementa orçamentária.

Na segunda, trata-se de aumento de tributo de vendas e consignações. A lei foi, não há dúvida, posterior à lei orçamentária. Posterior de um mês. Ambas foram aprovadas em 1948, para execução em 1949.

Na terceira, do Ministro NELSON HUNGRIA, o caso é idêntico ao sub-judice, o nosso, de aumento de 30% da taxa de esgôto. O do Rio Grande do Norte foi aumento da taxa de Educação.

Em contraposição a êsses três acórdãos, uma jurisprudência torrencial, publicada em tôdas as revistas de Direito.

Ementário Forense: de outubro de 1953, ano V, nº 59; de maio de 1956, ano VIII, nº 90; de setembro de 1958, ano X, número 118.

E, afinal, os dois últimos acórdãos, publicados, um no “Diário de Justiça”, p. 655, de novembro de 1962 e no Ementário Forense, de janeiro de 63, ano XV, nº 170; e o outro no Ementário, de fevereiro de 1963, ano XV, nº 171.

Do primeiro, de São Paulo, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, no Rec. ao Mandado de Segurança nº 10, 238, foi relator o Ministro RIBEIRO DA COSTA.

Do segunda, recurso extraordinário do Rio Grande do Sul, nº 50.732, foi relator o Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA.

No terreno doutrinário, só dois juristas de renome têm admitido a cobrança de tributo não constante da lei orçamentária: ULHÔA CINTRA e TEMÍSTOCLES CAVALCANTE. Aquêles, entretanto, só o admite no caso em que a lei de aumento, embora não constante da lei orçamentária, tenha sido votada no mesmo ano que a lei do orçamento o foi.

Vamos tomar, na torrente de autores, a contradita em três mestres em Direito Tributário. O primeiro é o Prof. ALIOMAR BALEEIRO, catedrático das Faculdades de Direito da Universidade da Bahia e da Guanabara. Entre outros livros em que aborda o assunto, encontra-se no "O Direito Tributário da Constituição", tomado ao acaso, o seguinte trecho, à pág. 101:

"A Constituição, no parágrafo 34 do art. 141, o que quer é que, decretado um impôsto, em qualquer dia do ano, êle só poderá ser cobrado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, desde que o orçamento autorize a cobrança, devendo a autorização ser repetida cada ano. No exercício em que não houver autorização orçamentária, a lei permanece em vigor, mas não é executada, não podendo ser feita a cobrança. Para mim, isso é claro." E, referindo-se, adiante, à pág. 107, aos três acórdãos em contrário, diz irônicamente:

"O nosso Supremo Tribunal tem pago o seu tributo à contingência de órgão político que necessariamente é. No caso do impôsto, foi citada a máxima *salus populi suprema lex*".

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO tem dois livros publicados sobre o assunto: "Introdução ao Direito Tributário" e "Direito Tributário Brasileiro". Livros recentes. De 1959 e 1960. No primeiro, afirma à pág. 57:

"O certo é que a necessidade de autorização orçamentária, para que se dê a exigibilidade do tributo, prevista pelo artigo 27 do Código de Contabilidade da União, e pelo artigo 133 do

parágrafo 34 do art. 141 da Constituição de 1946, está elevada categoria de garantia constitucional”.

O último autor por nós escolhido para citação foi o Prof. RUBENS GOMES DE SOUZA, da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Faculdade de São Paulo, autor do “Código Tributário Nacional”, que transita pela Câmara e de vários livros notáveis sobre o assunto. Dentre eles cito o “Estudos de Direito Tributário”, de 1950. Tiro ao acaso, à pág. 269, o seguinte trecho:

“Alteração de alíquotas, ocorrida posteriormente à promulgação da lei orçamentária, não poderá vigorar no exercício a que se refere o orçamento aprovado”.

Não há discrepância nos financistas estrangeiros. Idêntico é o pensamento de três dos maiores na literatura jurídica francesa: LAUFENBURGER, LAFERRIÈRE et WALINE e TROTABAS, professôres de Direito e Ciência das Finanças. Aqui estão os textos traduzidos:

Do primeiro:

“Só nos limites dos orçamentos votados é que o Govêrno está autorizado a efetuar despesas e proporcionar receitas.” (pág. 19) *Traité d’Economie et de Legislation Financières*, 3º V. *Budget et Tresor*”.

Do segundo:

“A cobrança dos impostos estabelecidos pelas leis está subordinada ao voto do orçamento. Assim, o orçamento contém e renova cada ano a autorização, sem a qual a percepção do impôsto não pode ter lugar”. (pág. 353, *Traité Élémentaire de Science et de Legislation Financières*”.

E o último:

“O princípio da anüidade do impôsto é simples estabelecer: autorizado pelo orçamento para um ano sòmente, o impôsto não tem senão uma existência efêmera e sua percepção torna-se impossível desde que a autorização anual findou” (p. 291, *Science et Technique Fiscales 1960*).

E porque essa unanimidade?

È que a anualidade é a garantia essencial dos direitos políticos dos Parlamentos, pôsto que obriga o Govêrno a convocá-los periòdicamente para conseguir a renovação de suas faculdades financeiras, como se pronuncia ALLIX, no "Traité Élémentaire de Science des Finances et Legislation Financières, pág. 198".

Orçamento é uma vigilância democrática. Não há democracia sem orçamento, discutido e aprovado pelo Congresso, todos os anos. È nêle, na sua unidade, onde se conhecem despesas e receitas. Qual o dinheiro que se arrecada. Qual a despesa que vai ser feita.

Nos países onde o povo se governa através dos seus representantes, o tributo é anualmente incorporado ao orçamento com as despesas. Na Inglaterra, só não tem debate e votação anual o Fundo Consolidado, que se compõe de parte da despesa correspondente à dotação e à família real, juros da dívida pública, embaixadas, pessoal civil da administração. O chanceller do Tesouro os estima aritmêticamente todo ano, mas o orçamento dêles não se ocupa e não os vota.

Basta observar que, na Rússia, também se elabora anualmente o orçamento, contendo os tributos dentro da planificação (GAEHKEL, Le mecanisme des Finances Sovietiques, pág. 160, 1946).

A verdade é que, para um tributo ser exigido pelo fisco, são necessários três elementos, como sintetiza RUBENS GOMES DE SOUZA:

a) A lei tributária material, que cria o tributo e fixa as condições em que êle é exigível;

b) A lei formal do orçamento, que autoriza a cobrança num determinado exercício dos tributos instituídos pela lei tributária material;

c) Finalmente, a atividade administrativa, que define e identifica, em cada caso particular, a obrigação tributária decorrente da lei tributária material conjugada com a lei orçamentária.

E tão séria é a exigibilidade, para cobrança de qualquer tributo, seja impôsto ou taxa, da sua inclusão na lei orçamentária, que dizem LA FERRIÈRE et WALINE, no livro já citado, à pág. 11, edição de 1952:

“tôda a cobrança de taxa ou impôsto, na França, sem autorização orçamentária, dá lugar a que o funcionário seja punido pelo delito de concussão”.