IMPÔSTO DE RENDA — VENCIMENTOS DOS PROFESSÔRES — COISA JULGADA EM MATÉRIA FISCAL

— Em face da Constituição de 1934 os vencimentos dos professôres não estavam isentos do pagamento do impôsto sôbre a renda. — Interpretação do art. 113, n.º 36, da Constituição de 1934.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Fazenda Nacional *versus* Francisco Ferreira Braga
Agravo de petição n.º 12.814 — Relator: Sr. Ministro Orosimbo Nonato

ACÓRDÃO

Acordam em Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição n.º 12.814, do Distrito Federal, em grau de embargos, em que é embargante o Espólio do Dr. Francisco Ferreira Braga, e embargada a Fazenda Nacional, em rejeitar ditos embargos para que, sem embargo dêles, subsista o acórdão embargado de fls. 112, de acôrdo com os votos proferidos na assentada do julgamento e constantes das notas taquigráficas precedentes. Custas, como de direito.

Rio de Janeiro, D.F., em 15 de Janeiro de 1947. — *José Linhares* — *Edgart Costa,* relator para o acórdão.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato: — O caso dos autos foi julgado pela E. 1.ª Turma, relatando-o nêstes têrmos o eminente Sr. Ministro Castro Nunes:

"Versa o presente agravo sôbre a exigibilidade do impôsto de rendas sôbre vencimentos de professor, tratando-se do ano básico de 1936, quando ainda em vigor a Constituição de 34, que dispunha no art. 113/36:

"Nenhum impôsto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor".

"O executado foi lançado *ex-officio para* pagar o impôsto correspondente aos seus vencimentos de professor de escolas superiores oficiais, vencimentos, que na sua declaração omitira confessadamente, por se entender isento em face daquele preceito constitucional. Existem, nestes autos referências a uma ação anulatória de lançamento proposta pelo executado e outros professores, relativamente à exigência fiscal no ano anterior, 1935, causa sentenciada em 1.ª instância favoràvelmente, tendo havido recurso *ex-officio* que se diz ainda pendente de julgamento. A sentença, fls. 82 e seguintes, acolheu a defesa, recorrendo o seu ilustre prolator. Agravou a Fazenda. Oficiou a fls. o Sr. Dr. Procurador Geral da República, opinando pela reforma:

"A jurisprudência dêsse E. Tribunal se vem firmando no sentido oposto ao da m. senteça agravada. O impôsto de renda é tributo que recai não sôbre a iniciativa profissional, mas sôbre proventos, qualquer que seja a sua origem, sem atender, pròpriamente, à atividade profissional exercida. O que a Constituição de 1934 proíbe era o impôsto sôbre a profissão de professor, dificultando, prejudicando, com gravames financeiros, a vida profissional. Ora, o impôsto de renda recai sôbre tôda a renda tributável, feitas apenas as deduções próprias previstas pela lei. Até os magistrados e os funcionários públicos, que não têm *renda* no sentido usual comum, contribuem com o impôsto sôbre os *proventos* percebidos no exercício da profissão. A isenção abrange o impôsto de indústrias e profissão, licenças, etc., mas não o de renda que atinge não a profissão, mas os proventos, as vantagens pecuniárias percebidas no seu exercício. Esta é a jurisprudência que se vai firmando nesta E. Instância e que invoco neste momento, em benefício da execução. Deve ser, por isso mesmo, reformada a m. sentença de fls. não obstante a sua brilhante fundamentação".

Foi o seguinte o voto do eminente relator:

"A sentença apoia-se em decisão desta 1.ª Turma, que, realmente, tem sufragado o entendimento de que os jornalistas, escritores e professores estão isentos do impôsto de renda, com base naquele dispositivo constitucional. Creio, porém, que tais decisões não têm sido ou nem sempre têm sido unânimes. — Quanto a mim, ainda recentemente acompanhei o voto do eminente Ministro Aníbal Freire, não dando pela isenção pleiteada. O dispositivo do art. 113/36 precisava ser entendido em harmonia com o disposto no art. 6.º I, *c*, que sujeitava ao impôsto de renda "os proventos de qualquer natureza", com exceção única, aí precisada, referentemente à renda cedular de imóveis. Combinados os dois dispositivos constitucionais, é de concluir-se que os impostos *diretos* de que estão isentos os escritores, jornalistas e professores são sòmente os que dizem com o exercício de cada uma destas profissões ou atividades, o de indústrias e profissão particularizadamente, e, não os que recaem sôbre o exercício, estorvando-o ou onerando-o, mas sôbre os proventos auferidos que, quaisquer outros, comportam a tributação. De outro modo, chega-se a um verdadeiro privilégio, sem justificação possível, sobretudo em se tratando de vencimentos oficiais, que suportam, os da magistratura e os dos oficiais militares, aquela tributação. E' possível argumentar que a emenda de que resultou o dispositivo do art. 113/36, clausulara a isenção, declarando que os jornalistas, os professôres e os escritores ficariam isentos dos impostos, *salvo o de renda*, com o que se pretende mostrar que houve o intuito na aprovação da Assembléia Constituinte, com a supressão dessa ressalva, de excluir até mesmo o impôsto de renda. E' sabido, porém, que a interpretação constitucional se move em âmbito não limitado pela vontade, mais ou menos presumida através a elaboração parlamentar; sendo, aliás, possível contra-argumentar que a supressão de ressalva terá sido motivada pela desnecessidade de figurar no texto, de vez que êste, proibindo a tributação, que *incidisse diretamente* sôbre o *exercício* daquelas atividades, não proibiria a que inci-

disse sôbre os *proventos* auferidos. O que domina a interpretação é a vontade da lei, o interêsse público que ela terá visado, a combinação das suas diferentes partes, de modo a encontrar uma solução de harmonia e que exclua exceções que repugnam ao princípio da igualdade de todos perante a lei.

"Eu negaria provimento para acolher a defesa por um único fundamento, alegado mas não provado: o de já haver o executado, por ação anulatória do lançamento, obtido no exercício anterior a isenção. Teria, então, de curvar-se diante da *res iudicata* que, como susentei em outro voto perante o Tribunal Pleno, é atendível mesmo em matéria fiscal.

"Mas, o próprio executado não insistiu nessa alegação, não provou que a decisão proferida na anulatória tenha sido confirmada, e o próprio juiz, na sua brilhante e minuciosa sentença, não deu maior importância a essa alegação. Em tais têrmos, dou provimento a ambos os recursos para julgar procedente o executivo".

O eminente Sr. Ministro Ribeiro da Costa declarou o seu voto nestes têrmos:

"Sr. Presidente, mantenho meu ponto de vista anterior, de que a isenção pretendida não pode constituir privilégio. Ela só abrange o impôsto de renda no que respeita aos proventos do próprio cargo de professor ou de jornalista. Acompanho o voto do Exmo. Sr. Ministro relator".

E, vencido, o eminente Sr. Ministro Laudo de Camargo declarou "negar provimento".

Foi nessa conformidade que se tomou o ac. de fls 112 em cuja ementa se enuncia o princípio de que "os vencimentos do professor não estão isentos do pagamento do impôsto sôbre renda".

Daí os embargos de fls. 114, que passo a ler na íntegra (lê). E' êste o parecer do Exmo Sr. Dr. Temístocles Cavalcânti, Procurador Geral da República:

"A isenção pleiteada não pode incidir sôbre a profissão, mas sôbre os rendimentos, sem discriminação de sua natureza, a não ser para efeito de cálculo. Não há, portanto, como confundir o impôsto de renda com os tributos que recaem sôbre a atividade profissional (v. Seligman, *The Income Tax;* Aguêdo de Oliveira, *Impôsto de rendimento*).

"O acórdão embargado seguiu a corrente já agora dominante nesta E. Instância e que consagrou a boa doutrina. No caso em aprêço, deve ser também considerado que nenhuma prova existe de que todo o impôsto provenha da atividade do executado como professor, sendo mesmo o impôsto cobrado muito elevado em relação aos vencimentos dos professores de nossas faculdades oficiais (c. doc. de fls. 39 que mostra abranger o lançamento outras fontes de renda).

"Quanto à alegada litispendência, não procede por não estar provada identidade de objeto e principalmente do exercício financeiro. Os embargos devem ser rejeitados".

E' o relatório que, com os autos envio à Mesa para os devidos fins.

Rio, 30-11-46. — *Orosimbo Nonato.*

VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato: — Há que decantar a questão dos autos de outras que nela se insinuam sem que, entretanto, ofereçam, no caso, préstimo decisivo.

Lê-se no voto do eminente relator, o Exmo. Sr. Ministro Castro Nunes:

"Eu negaria provimento para acolher a defesa por um único fundamento, alegado, mas não provado: o de já haver o executado, por ação anulatória do lançamento, obtido no exercício anterior a isenção. Teria, então, de curvar-me diante da *res iudicata* que, como sustentei em outro voto perante o Tribunal Pleno, é atendível mesmo em matéria fiscal. Mas, o próprio executado não insistiu nesta alegação, não provou que a decisão proferida na anulatória tenha sido confirmada, e o próprio juiz, na sua brilhante e minuciosa sentença, não deu maior importância a essa alegação".

Estou com o eminente relator: a *res iudicata* impõe-se, ainda em matéria fiscal, independentemente de tratar-se de exercício dfierente, desde que seja da mesma natureza o impôsto cobrado e já versei o assunto em outros votos, com algum apontamento. Em um dos votos aludidos, trouxe a lume a observação de João Monteiro de que o enunciado *"eadem res"*, *"idem corpus"* não responde exatamente ao seu conteúdo, ainda nas fontes, através de textos paulinos. E acrescentava: "A *"eadem res"* é a própria relação de direito resolvido. E si o impôsto foi fulminado por inconstitucional não se alimpa dessa coisa por se referir a exercício diferente da que constituiu o objeto do julgamento. E essa compreensão de identidade de coisa é a que se compõe, sem desajustamento, com a razão de ser e com a finalidade do instituto, que visa a impedir mais do que "le rétour d'un procès deja vide" "la contradiction entre deux decisiones judiciaires". São palavras de Lacoste, que acrescenta:

"Un droit a été affirmé par un premier jugement, mais ce droit afirmé peut produire plusieurs conséquences, et dans le prémier procès le tribunal n'a en à degager qu'une seule; si le demandeur intente un nouveau procès pour en faire dégager une seconde, le droit afirmé pourra t'il être remis en question? Au prémier abord, il semblerait qu'une contestation peut être soulevée de nouveau sur ce point, parce que le procès actuel ne porte par sur la même consequence que le procès précedant; il n'y a donc pas, pourrait-on dire, indentité d'objet. Mais on en exporait ainsi a une contrarieté de decisons que le legislateur a voulu prevenir; le même droit pourrait être affirmé, puis nié... Posons donc en principe que, si un droit a été affirmé ou nié dans un procès il y aura identité d'objet si dans un nouveau procès on remet en question le même droit, alors même que se serait pour en tirer une autre consequence qui n'a pas été déduit dans le procès originaire" (*La Chose Jugeé*, págs. 88-89, 2.ª ed.).

Não é necessário, entretanto, desdobrar os têrmos que êsse problema pudesse oferecer porque, como observou o eminente relator, não ocorreu prova de *res iudicata*. O que se vê da mesma certidão produzida pelo embargante é que a causa a que êle se refere, bem sorteada em primeira instân-

cia, pende de decisão dêste Tribunal. Ter-se-ia, pois, que considerar apenas a questão da *litispendência*. E certo é que a ela aludiu, desda a primeira instância, o embargante. Mas sem que a *exceptio* se desenvolvesse em seus têrmos próprios, não lhe dando a parte o relevo merecido, nem se atendendo ao disposto no parágrafo único do art. 16 do decreto-lei n.º 960, de 17 de dezembro de 1938, que determina seja a exceção arguída como "preliminar" dos embargos.

Outro ponto momentoso, êste de fato, é o aludido no parecer do Exmo. Sr. Dr. Procurador Geral da República, *verbis:* "No caso em apreço, deve ser também considerado que nenhuma prova existe de que todo o impôsto provenha da atividade do executado como professor, sendo mesmo o impôsto cobrado muito elevado em relação aos vencimentos dos professores de nossas faculdades oficiais".

Reporta-se, a êsse propósito, o nobre Chefe do Ministério Público ao doc. de fls. 39, em que o depositário judicial requer a expedição de guia para depósito no Banco do Brasil da importância penhorada de Cr$ 3.300,00. Mas, o prolator da sentença recorrida, o ilustre dr. Elmano Cruz esclarece: — "Procedi a meticulosa verificação dos cálculos revistos pelo funcionário do impôsto de renda à fls. 75 para verificar se nêles se incluia qualquer parcela de rendimentos de outra qualquer cédula, tendo em vista as informações de fls. 34 que falavam em confusão de rendimentos e cheguei a conclusão matemática de que, na referida revisão, só se objetivou a cobrança do impôsto relativo à cédula "C", por isso que os demais teriam sido recolhidos, e a aparente diferença de cálculo decorre da mudança de incidência do complementar progressivo, que, pelo decreto 21.554, de 1932, incidia sôbre os rendimentos líquidos a partir de Cr$ 10.000,00, quando, pelo decreto-lei 1.168 só passaram a ser calculados a partir de Cr$ 12.000,00 (exclusive). Trata-se, portanto, de cobrança única e exclusiva de impostos que incidiram sôbre os proventos de professor, no ano base de 1936".

Eliminados êsses aspectos da controvérsia, resta enfrentar, e em face da Constituição de 1934, a tese do ac. embargado: "Os vencimentos de professor não estão isentos do pagamento do impôsto sôbre a renda".

A jurisprudência, a princípio inconcussa em sentido contrário, *ex-diametro*, ao decidido no aresto embargado, mostrou-se depois voltária e fluxível. Manifestaram-se vacilações a que não foi estranho pronunciamento meu, em outro caso, se a memória não me atraiçoa.

Mas, o estudo da espécie leva-me a inclinar à jurisprudência antiga com que frisa a sentença à fls.

Por fôrça do n.º 36 do art. 113 da Constituição de 1934 *nenhum* impôsto *direto* poderia gravar a profissão de escritor, jornalista ou professor. Em se tratando de impôsto direto, a isenção era incircunscrita e completa.

Nenhum impôsto, dizia o texto constitucional. O art. 6, I, *c* da mesma Constituição não encerrava preceito que em sua interpenetração com o n.º 36 do artigo 113 citado, pudesse trazer temperamento ao peremptório da dis-

posição do artigo 113, n.º 36. Porque o art. 6, I, *c*, tratava simplesmente de atribuir competência à União para decretar o impôsto de renda e proventos para qualquer natureza, o que não exclui a possibilidade de haver a Constituição isentado do impôsto certas rendas e proventos. O que o art. 6, I, *c*, prescrevia era caber na competência da União o impôsto, nada sobejando, neste particular, aos Estados. Alega-se que a aceitar-se a interpretação que deriva do texto, o mesmo fôra que sancionar privilégio que destoa dos próprios princípios da lei maior.

Mas, a Constituição era soberana e podia estabelecer o privilégio aludido, pôsto descobrisse flanco a críticas e reservas.

Fala-se, ainda, nas peculiaridades da interpretação constitucional em que preponderam, na lição de Carlos Maximiliano, os valores "jurídico-sociais". Devem as instituições, adverte o douto jurista patrício, "ser entendidas e postas em função de modo que correspondam às necessidades políticas, às tendências gerais da nacionalidade, à coordenação dos anelos elevados e justas aspirações do povo" (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, n.º 361, 2.ª ed).

E em opulento e recentíssimo trabalho, observa Alípio Silveira: "Modernamente, o direito constitucional é interpretado com mais amplitude do que no fastígio da liberal-democracia, em que se preconizava uma interpretação estrita com o fito de proteger os direitos individuais. Rui Barbosa ainda adere à interpretação estrita em matéria constitucional (v. Rev. de Jurisprudência, vol. 3, p. 77). Mas, nos próprios Estados que são os padrões da democracia, a exemplo dos Estados Unidos, tomaram vulto corrente mais amplas de hermenêutica constitucional." E, invocando Cooley, Bryce, Willougby, Holmes, Brandeis, Stone, Cardoso, Roscoe Pound e Llewellyn, fala na importância da "construction" no direito constitucional americano (*O Fator Político Social na Interpretação das Leis*, 1946, pág. 45).

Tudo isso é certo e certíssimo. Mas, no caso se cuida do funcionamento de peças essenciais a instituições políticas e de hipótese em que a ausência de limpidez ou segurança do preceito constitucional, permitem e, às vezes, impõem o labor desembaraçado da "construction", senão de preceito singelo e peremptório que deixa desnublada a *mens legis*. Não é outra a conclusão que provem do preceito mesmo, pôsto não se dê relevo desmerecido aos trabalhos preparatórios e a pesquisa inútil da vontade do legislador, processos cujo americanismo explorava, em têrmos vigorosos, Pontes de Miranda (vêde *Constituição de 1934*, t. II, pág. 272). O privilégio condenado no v. ac. recorrido foi estabelecido pelo art. 113, n.º 36, da Constituição de 1934: nenhum impôsto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor. O impôsto de renda incide no provento da profissão e, logo, incide na profissão mesma.

Existem, elucida Pontes de Miranda, dois impostos de renda — um global e outro cedular. "O impôsto global recai sôbre o que percebe o contribuinte, sem se distinguir a fonte. O impôsto cedular concerne à fonte de renda. O escritor, o jornalista ou professor paga o impôsto global e os ce-

dulares, exceto o impôsto cedular que seria inconstitucional, isto é, o que recaisse sôbre a renda profissional do escritor, do jornalista ou do professor. Como o escritor, o jornalista e o professor não pagam o impôsto cedular também não lhes é permitido alegar, no pagamento de suas rendas filiais, as despesas que só seriam diminuidas, cedularmente. Essa é que é a interpretação jurídica do art. 113, 36" (liv. cit. vol. cit., p. 273). Creio que o embargante tem razão, pois que se trata de impôsto direto, em que a pessoa do obrigado é designada diretamente.

Fritz Fleiner: "La persona del obligado puede ser designada bien directamente (impuesto sobre la renta), o bien solo indirectamente, es decir, que la ley grava con un impuesto a quel que realiza ciertas actuaciones (realización de negocios jurídicos, etc.), o que es poseedor o proprietario de cierta cosa (impuesto sobre perros, automoviles, etc.). (*Der. Admist.*, tradução espanhola de Gendin, pág. 338).

Recebo os embargos.

VOTO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães: — Sr. Presidente, admito que o professor, em face da Constituição de 1934, estava isento do impôsto cedular, não, porém, do impôsto complementar progressivo.

Se a Fazenda pretende cobrar os dois impostos, isto é, o cedular e o complementar, receberei os embargos apenas em parte, para considerar legítima a cobrança do impôsto de renda global.

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato (Relator): — O juiz informa que se trata de impôsto de renda sôbre vencimento de professor.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Considero inconstitucional apenas o impôsto de renda cedular, porque êste incide diretamente sôbre os vencimentos de professor ou jornalista.

Em face da informação dada pelo Exm.º Sr. Ministro Relator, acompanho o voto de S. Ex. recebendo os embargos.

VOTO

O Sr. Ministro Edgart Costa: — Sr. Presidente, rejeito os embargos, nos têrmos dos meus votos anteriores.

VOTO

O Sr. Ministro Goulart de Oliveira: — Sr. Presidente, rejeito os embargos, de acôrdo com votos anteriores, em que fundamentei longamente a minha opinião sôbre a cobrança do impôsto de renda em relação aos vencimentos de professores e jornalistas.

VOTO

O Sr. Ministro Castro Nunes: — Sr. Presidente, ainda recentemente, em causa de que fui relator, examinei longamente essa matéria, mostrando que,

não obstante o texto constitucional, a isenção concedida aos professores e jornalistas não abrange o impôsto de renda em qualquer das suas modalidades. Refere-se a outros impostos diretos, mas não ao de renda, porquanto a própria Constituição manda que êste seja cobrado sôbre quaisquer proventos, sejam quais forem, sôbre proventos "de qualquer natureza".

Mas o impôsto complementar progressivo é de super-posição e pode recair, conforme ensina o Direito Financeiro, mesmo sôbre a renda provinda de isenção tributária. Por exemplo: um industrial não paga impôsto sôbre maquinismo e matéria prima para a sua fábrica; tem isenção, mas, não obstante, deve pagar o impôsto de renda.

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato: — O impôsto de renda é, sem dúvida, avassalador, tanto que atinge até aos magistrados. A Constituição de 1934 estabelecia, porém, exceções.

O Sr. Ministro Castro Nunes: — Reporto-me, *data venia*, aos fundamentos dêsse meu voto anterior. Procurei, então, por interpretação construtiva dos textos constitucionais, encontrar solução mais compatível com o caráter universal do impôsto de renda, que desconhece de seu natural isenções e privilégios. Se incide sôbre os vencimentos de todos os servidores públicos, inclusive os magistrados, tôda dúvida se há de resolver no sentido dessa generalidade, porque o contrário contravém à índole do tributo e leva a uma desigualdade injusta que deve ser arredada sempre que possível.

Mantenho, pois, meu voto anterior, rejeitando os embargos.

VOTO

O Sr. Ministro Aníbal Freire: — Sr. Presidente, rejeito os embargos, nos têrmos dos meus votos anteriores.

VOTO

O Sr. Ministro Barros Barreto: — Sr. Presidente, coerente com meus votos anteriores, rejeito os embargos.

VOTO

O Sr. Ministro Laudo de Camargo: — Recebo os embargos, de acôrdo com o Exmo. Sr. Ministro Relator e nos têrmos dos meus votos anteriores.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Rejeitaram os embargos, contra os votos dos Srs. Ministros Relator, Hahnemann Guimarães e Laudo de Camargo.

Deixaram de comparacer os Exmos. Srs. Ministros Lafayette de Andrada, por se achar em gôzo de licença, e Ribeiro Costa, por motivo justificado.