IMPÔSTO AGRO-INDUSTRIAL — IMPÔSTO TERRITORIAL — BITRIBUTAÇÃO — DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

— O impôsto agro-industrial, cobrado pelo Município recai diretamente sôbre a terra e é cobrado proporcionalmente à sua extensão; confundindo-se com o impôsto territorial, pertencente ao Estado, acarreta a bitributação proibida pela Constituição.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

S. A. Frigorífico Anglo *versus* Prefeitura Municipal de Buriti-Alegre Recurso extraordinário n.º 11.852 — Relator: Sr. Ministro LAFAYETTE DE ANDRADA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso extraordinário n. 11.852, de Goiás, e matéria constitucional, em que é recorrente S. A. Frigorífico Anglo e recorrida a Prefeitura de Buriti-Alegre:

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, unânimemente, dar pela inconstitucionalidade da lei, de acôrdo com as notas taquigráficas juntas aos autos.

Rio de Janeiro, 28 de abril de 1949. — *Laudo de Camargo*, Presidente. — *Antônio Carlos Lafayette de Andrada*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada O relatório que ofereci à Segunda Turma está lavrado nesses têrmos.

"A Sociedade Anônima Frigorífico Anglo propôs contra a Fazenda Municipal de Buriti-Alegre ação de repetição de impostos por considerar que o impôsto agro-industrial é o mesmo que o Estado cobra sob a denominação de territorial.

Há na espécie bitributação, e daí a inconstitucionalidade do mesmo impôsto municipal.

O juiz de 1.ª instância deu pela improcedência da ação e a Câmara competente do Tribunal de Apelação suscitou o pronunciamento do Tribunal Pleno, que assim resolveu:

Impôsto agro-industrial. A sua cobrança não é inconstitucional, por não se tratar, na hipótese de bitributação, mas, de "dupla imposição" ou acumulação de impostos. Inteligência dos artigos 23, 24 e 28, da Constituição de 1937".

"Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 1.349, da comarca de Buriti-Alegre, em que figuram como apelante, a Sociedade Anônima Frigorífico Anglo e apelada, a Prefeitura Municipal. Acordam em Tribunal Pleno, adotando como partes integrantes dêste o relatório e o acórdão respectivamente de fls. 48 e 50, por maioria de votos, rejeitar a prejudicial de inconstitucionalidade arguída pela apelante, devolvendo-se, em consequência, os autos à Segunda Câmara para o julgamento do caso concreto. Assim decidem pelos seguintes fundamentos: Preliminarmente. Verifica-se do acórdão de fls. 50, que integra êste aresto que firmada ficou a competência dêste egrégio Tribunal para pronunciar-se sôbre a prejudicial de inconstitucionalidade da lei municipal promulgada pela Prefeitura de Buriti-Alegre, que autorizou a cobrança do impôsto agro-industrial. Aliás, essa decisão está em consonância com a jurisprudência pacífica, dêste Tribunal, atualmente amparada pelo art. 200 da vigente Constituição.

Quanto ao mérito, a apelante se insurge contra a cobrança do referido impôsto, taxando-o de inconstitucional, por constituir bitributação, uma vez que "o Estado cobra o mesmo impôsto embora sob denominação diferente, o qual é lançado tendo-se em vista a terra e o gado". Contudo, em que pese os argumentos desenvolvidos pelo talentoso advogado da apelante, no sentido de provar a juridicidade da tese por êle sustentada, na espécie, a alegada bitributação não se apresenta configurada de modo evidente e manifesto. Efetivamente, a bitributação no sentido rigorosamente constitucional só se caracteriza quando "há dupla tributação simultânea pela União e pelos Estados, atingindo um mesmo contribuinte, em razão de uma mesma figura fiscal. E' necessário, pois, que se configure a *competência concorrente*, quer dizer, — a bitributação proibida em nosso direito é a que se define pela coexistência de dois impostos oriundos da competência concorrente facultada aos Estados e à União, como se infere claramente do art. 24, da Constituição federal de 1937 (Castro Nunes, *in Revista Forense*, volume 91, pág. 20). E isso porque aos municípios falece competência constitucional para decretar a criação de quaisquer impostos. A êles tão sòmente pertencem os impostos discriminados pelo art. 28 da citada Constituição e os que lhes forem transferidos pelos Estados, bem como a metade do impôsto de indústrias e profissões (art. 23, § 2.º). Em face do nosso direito constitucional então vigente a competência para criar impostos é exclusiva e privativa dos Estados ou da União conforme o caso, só se podendo, portanto, falar em bitributação, quando há competência concorrente entre essas duas entidades tributantes.

Na hipótese dos autos, o malsinado impôsto foi criado e no mesmo ato (decreto-lei n.º 210, de 1938) transferido pelo Estado aos municípios, no uso de uma atribuição, que lhe é outorgada expressamente pelo art. 28, da Constituição federal, de 1937. Portanto, a criação e a transferência dêsse tributo nada tem de ilegal, é até por demais legal. Contudo, argumenta-se que o aludido impôsto incidindo sôbre as propriedades rurais, e sendo cobrado proporcionalmente à extensão das mesmas se confunde com o impôsto territorial, cuja arrecadação pertence ao Estado e do qual apenas se diferencia pela denominação. Há, nessa hipótese, alega-se uma ilegalidade, eis que o mesmo imóvel rural é tributado duas vêzes por um mesmo impôsto, ocorrendo, assim, um caso de bitributação...

Em verdade, não pode negar-se que o impôsto rural, que também aparece com a denominação de agro-industrial, dada a sua incidência nada mais é do que o impôsto territorial, mas o que se refuta é a sua inconstitucionalidade ou em outros têrmos, a existência, no caso, de uma bitributação. Realmente, Alcântara Machado acentua com muita propriedade, que "quando pela mesma entidade são lançados dois tributos superpostos, haverá o que se chama "dupla imposição" ou "acumulação de impostos" e "nunca bitributação ao sentido constitucional. O que se quer evitar é esta e não aquela, porque impostos acumulados sempre existiram, no regime de multiplicidade" (*in Revista da Faculdade de Direito*, São Paulo, vol. 32, pág. 35). Aliás seria inócuo que "o legislador constitucional proibisse a acumulação de impostos decretados pelo mesmo poder, quando êsse poder teria a liberdade de majorá-los, sem quaisquer restrições", como se infere da citada Constituição de 1937, que não manteve a regra consubstanciada no art. 185 da de 1934. O que se colhe das lições dos tratadistas é que "a regra, a propósito de tributos é a ilimitada e a de livre capacidade de majoração do órgão legislativo. Assim, para impor restrições à ampla capacidade tributante do legislador faz-se mister preceito explícito de lei. Certo, a dupla incidência é desaconselhada como princípio de política tributária, por injusta, desigual e excessivamente opressiva do indivíduo, contudo não é ilegal" (Mário Pugliese,

Diritto Tributario, pág. 225; Gaston Jèze, *Cours de Finances Publiques*, página 193).

Pelo que vem de ser exposto, embora o impôsto agro-industrial seja o mesmo "territorial", que continua sendo arrecadado pelo Estado concomitantemente com os municípios, não ocorre, no caso em exame, a bitributação vedada pela Constituição de 1937 e apenas, a *dupla imposição* ou acumulação de impostos, não proibida por qualquer preceito legal e muito menos pelo texto constitucional. De fato, por mais que se examine a revogada Constituição de 1937 nela não se encontra qualquer dispositivo proibindo a "dupla imposição" mesmo porque o "*bis in idem*", diz um acórdão do Supremo Tribunal Federal, "em matéria de impostos é inconveniente, é iníquo, é injusto, mas não é inconstitucional desde que o legislador, como se acaba de mostrar, pode elevar os impostos, quando o quiser, sendo intuitivamente um dos modos de elevação, a taxa dupla sôbre o mesmo objeto (*Revista de Direito*, vol. 71, 1942, pág. 74). Dêsses princípios não se afastou a Constituição ora em vigor como se vê de seu art. 21: "A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o impôsto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, a medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos municípios onde se tiver realizado a cobrança".

Por outro lado, é possível sustentar-se que o impôsto impugnado seja injusto; esta alegação, porém, foge completamente à apreciação do Poder Judiciário, como bem observa Rui Barbosa, "não cabe a magistratura inquirir da justiça ou injustiça do impôsto, da sua demasia ou temperatura, da sua utilidade ou nocividade".

Finalmente, poder-se-ia admitir "*ad argumentandum*" a existência, na espécie, de um caso de *inconstitucionalidade material*, que segundo Bilac Pinto se verifica, quando se constata que a carga fiscal, lançada de acôrdo com as determinações legais, alcança pressão exagerada sôbre a atividade tributada, de modo a perturbá-la no seu rítmo. E' o caso do impôsto "proibitivo", ou melhor "exorbitante ou confiscatório". Mas, nessa hipótese, competia à apelante provar, por qualquer meio de prova admissível em direito, que os impostos territorial e agro-industrial cobrados cumulativamente pelo Estado e pela Municipalidade de Buriti-Alegre, correspondiam a 30 ou 40% do valor dos imóveis tributados para que pudessem ser tidos como excessivos ou confiscatórios, consoante o princípio inconstratàvelmente dominante, em matéria fiscal.

De tudo quando acaba de ser exposto verifica-se que provada está, exuberantemente, a improcedência dos argumentos expendidos pela apelante, pelo que não é inconstitucional o impôsto agro-industrial arrecadado pelo município de Buriti-Alegre, conforme já teve ocasião de decidir êste Colendo Tribunal, no acórdão prolatado em 10 de maio de 1944, no recurso cível n.º 318, da comarca de Goiás.

Custas, a final.

Goiânia, 6 de novembro de 1946. — *José Campos P.*, c/voto vencido em separado. — *Ovídio Machado Júnior*, Relator designado. — *Jorge Jardim*. — *Clovis R. Esselin*. — *Maximiano da Mata Teixeira*.

José Campos. Vencido. A hipótese é a seguinte: Como se sabe, por ser expresso na Carta Constitucional de 1937, é da competência *exclusiva* dos Estados a decretação do impôsto sôbre a propriedade *rural*. Como se vê da certidão de fls. 30, 8, 5, 6 e 7, a Prefeitura Municipal de Buriti-Alegre, dêste Estado, decretou e *cobra* os seguintes impostos, além de outros:

a) Impôsto Rural;

b) Impôsto Pastoril;

c) Impôsto Agro-Industrial, que mais tarde substituiu o primeiro.

Rural, segundo os léxicos, significa "relativo ao campo" ou "pertencente à

vida agrícola". Como se vê por essa nomenclatura dos principais impostos cobrados pela citada Prefeitura, o impôsto rural incide *diretamente* sôbre a terra e, iniludìvelmente, pois, se confunde com o impôsto *territorial*, cuja decretação e cobrança pertencem exclusivamente ao Estado Membro, impôsto êste que êle cobra e sempre cobrou dos contribuintes, sem nunca o ter cedido às Prefeituras. Aliás, até há poucos anos, o impôsto territorial, que vem sendo cobrado pelo Estado, tinha simplesmente o nome de "Impôsto Rural". De mais a mais, tal impôsto não poderia referir-se à indústria ou aos produtos relativos ao campo ou à agricultura, de vez que essa indústria ou êsses produtos já são cobrados sob a rubrica: "Impôsto Pastoril" e "Impôsto de Lavoura". Logo só pode incidir mesmo *sôbre a terra*: E tanto é êsse impôsto, que é êle lançado de *acôrdo com a extensão territorial do imóvel* (Talões de impostos de fls. 5, 6, 7 e 8). Mera substituição, portanto. Afirma o venerando acórdão ser legal essa cobrança pelos seguintes motivos:

1.º — Que a bitributação fulminada pela carta constitucional de 1937, é a que se verifica sòmente entre o Estado e a União nas suas competências concorrentes, não podendo, pois, haver essa bitributação entre o Estado Membro e o município.

2.º — Que o impôsto rural, cobrado pela referida Prefeitura, lhe foi cedido (?) pelo Estado na forma constitucional.

Analisemos êsses fundamentos, consoante o pensamento legislativo exteriorizado no parecer interpretativo n.º 55, de 1935, pelo Senado, do art. 11, da Constituição federal de 1934, que é idêntico ao 24, da Carta Constitucional de 1937, para que se verifique a figura da bitributação fulminada pelos citados artigos, necessário se torna a existência dos três seguintes requisitos:

a) Pluralidade de agentes;

b) Identidade de tributação;

c) Incidência no *mesmo* contribuinte (Temístocles Cavalcânti, *Direito Administrativo Brasileiro*, vol. I-646; Pontes de Miranda, *Constituição de* 1934, I-340; Araújo Castro, *Constituição Brasileira de* 1937, pág. 105; Estelita Lins, *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* de 1937, pág. 216; Romão Côrtes; Parecer *in Revista Forense* 87-83; acórdão do Tribunal de Apelação do Estado do Rio, *in Arquivo Judiciário*, vol. 52-47).

Na espécie, coexistem êsses três elementos porque:

a) existe pluralidade de agentes: O Estado e o município são os cobradores dos impostos.

b) há identidade de tributação: O município de Buriti-Alegre cobra o impôsto rural e, mais tarde, o agro-industrial, que é idêntico àquele, como já o demonstramos, impostos êstes que são calculados proporcionalmente à extensão do imóvel, e o Estado cobra, e nunca o cedeu a ninguém o de propriedade rural, *que é cobrado de acôrdo* com essa mesma extensão. Os dois impostos, pois, se *confundem irrefragàvelmente.*

c) Essa tributação incide sôbre o mesmo contribuinte: O Estado e o município de Buriti-Alegre cobram êsse mesmo tributo da apelante. Coexistem, logo, todos os elementos integrantes da figura da bitributação e por terra caem, fragorosamente, todos os argumentos do venerável acórdão, quando afirma que a bitributação só pode verificar-se entre o Estado e a União. Outras não são as lições dos doutrinadores e da Jurisprudência:

"Interpretando êste Dispositivo, assentou o Senado Federal que a bitributação por êle proibida, sòmente se caracteriza, quando, além de identidade de tributação e incidência no mesmo contribuinte, houvesse pluralidade de agentes ou fôssem êstes a União e o Estado, ou a União e o município, o Estado e o município" (Araújo Castro, *Constituição Brasileira*, pág. 105).

Estelita Lins não tem outro pensar:

"A bitributação pode dar-se entre a União, os Estados e os municípios" (*Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 1937, pág. 216). De modo

que a primeira parte do art. 11 só diz respeito à duplicidade de fonte decretante e um mesmo impôsto (Pontes de Miranda, *Constituição*, I-340).

A questão da bitributação tem a sua razão de ser dentro de um sistema federativo como o nosso, onde a função tributária é distribuída pela União pelos municípios, funções, às vêzes, concorrentes, e que podem acarretar a incidência de um impôsto sôbre determinado bem (Temístocles Cavalcânti, *Direito Administrativo*, I-645).

A bitributação só se verifica quando entidades diversas do ponto de vista político administrativo cobram o mesmo impôsto no exercício da competência, e concorrente para criar impostos (Romão Côrtes, Parecer *in Revista Forense*, 87-83). Sòmente há bitributação quando a ação resulta da competência concorrente de *duas ou mais entidades tributantes*" (Acórdão do Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário número 7.872, de 9-1-46).

O decreto Municipal, segundo está redigido, fere a competência do Estado-membro. Envolve, inquestionàvelmente, uma bitributação (Acórdão do Tribunal de Justiça, do Estado do Rio, *in Arquivo Judiciário*, 52-47).

E a doutrina e a Jurisprudência não podiam decidir de modo diferente, porquanto o art. 24, da Carta Constitucional de 1937, assim dispõe:

"Os Estados poderão criar outros impostos. E' vedado, entretanto, a bitributação, prevalecendo o impôsto decretado pela União, quando a competência fôr concorrente".

Ora, não era necessário que a Constituição fizesse compreender nessa proibição os impostos já discriminados na mesma, pois que, se êstes fôssem tributados por duas entidades político-administrativas, não só haveria bitributação, mas também *violação flagrante das discriminações tributárias constitucionais.*

E se essa proibição, que deve ser reproduzida pelas constituições estaduais com relação aos municípios, é feita ao Estado e à União, ao serem criados por êles novos tributos nas suas competências concorrentes, com a mesma razão em regra jurídica, aplicando-se o argumento *a fatiori*, ela se estende aos Estados entre si e entre êstes e os municípios, ao serem criados, por êles, nas suas respectivas competências concorrentes, novos tributos. O mais contém o menos *a majori ad minus* — é a velha regra. Interpretar-se de outra maneira, seria não admitir a bitributação entre a União e o Estado, nas suas competências concorrentes, e admití-la entre o Estado e o município, o que constituiria um absurdo, uma iniquidade chocante. Daí o afirmar procedentemente Estelita Lins que:

"A competência concorrente está em que os Estados poderão criar outros impostos e, nesta criação, *ou reproduzir tributação já nêles existente*, ou estabelecer tributação já existente na União. Mesmo sem a criação de novos impostos, poderia dar-se que a União, os Estados e os municípios bitributassem. *Proibe-se tôda e qualquer bitributação (Constituição dos Estados Unidos do Brasil de* 1937, pág. 216)".

Portanto não tem nenhuma razão o venerando acórdão, quando afirma que a bitributação só se pode dar entre a União e os Estados, nas competências e concorrentes, ao criarem novos tributos.

Com relação ao segundo fundamento, que serviu de premissa à conclusão de ter sido cedido pelo Estado aos municípios o impôsto rural, que vem sendo cobrado por êle inteiramente, e nunca o deixou de fazer, êsse fundamento, com a devida vênia, é visceralmente inconsistente e só nos pode conduzir a argumentos absurdos. Senão vejamos:

E' preciso que se evidencie, de início, que não houve, no presente processo, essa prova, nem tão pouco serviu ela de motivo para a decisão apelada; ainda que tivesse servido, identificando-se, como já ficou sobejamente demonstrado, e o próprio acórdão não o nega, o impôsto rural, bem como o agro-industrial, com o de propriedade rural, *ipso facto*, em o cedendo, não poderia jamais o Estado cobrá-lo. O Estado criou, se-

gundo afirma o venerando acórdão, o impôsto rural e o cedeu ao município. Mas o Estado, em tempo algum, não podia criar um impôsto já criado na discriminação constitucional federal tributária, rotulá-lo de "Rural" e cedê-lo ao município, *de vez que nunca abriu mão dêle*, tendo ficado totalmente, inteiramente com êste impôsto, que vem cobrando com o rótulo de "Territorial", "Rural". Com êste gesto o Estado mancomunou-se com o município fraudando, assim, de modo flagrante, a Carta Constitucional de 1937. Dourou, cuidadosamente, a "pílula" do impôsto Territorial com o "ingrediente" *rural*, quando o conteúdo e o próprio invólucro não são senão o impôsto territorial rural. Não contestamos absolutamente que o Estado não possa ceder, total ou parcialmente, os seus impostos. O que contestamos com tôda a veemência, porque não passa de uma simples prestidigitação, é o fato de o Estado ceder determinado impôsto ao município, e ficar com êle totalmente, cobrando-o concorrentemente com êste, dando ainda por cima de tudo isso aso a que o município cobre, com vem cobrando, um impôsto de propriedade territorial muito mais elevado que o Estado vem cobrando, onerando, destarte, grandemente os nossos lavradores ou agricultores, alavancas do progresso e das riquezas sociais. Portanto, *duas entidades* — o Estado e o município, *estão cobrando um mesmo* impôsto *de um mesmo* contribuinte. Há, pois, bitributação proibida pelo art. 24, da Carta Constitucional de 1937, sob cuja égide foram lançados e cobrados os referidos impostos. Devemos, assim, provimento à apelação, para, reformando a decisão apelada, considerar inconstitucional tal impôsto".

O recurso extraordinário foi interposto com fundamento na letra *c* do inciso III do art. 101 da Constituição.

Alega-se inconstitucionalidade do impôsto municipal por transcorrer em bitributação:

a) pluralidade de agentes;

b) identidade de tributação;

c) incidência sôbre o mesmo contribuinte.

As partes arrazoaram e o doutor Procurador Geral opinou:

"O recurso foi interposto de acórdão "*confirmatório da sentença que julgou improcedente a ação de repetição de impostos*" (fls. 60).

Ora, o acórdão de fls. 53 não confirmou a sentença, apenas rejeitou a alegação de inconstitucionalidade da lei e devolveu os autos à Câmara, para o julgamento da apelação.

"Parece-me, assim, que não foi oportuna a interposição do recurso extraordinário.

Deveria a recorrente aguardar o julgamento da apelação e, então, se unânime o acórdão, interpor o recurso extraordinário.

Caso, entretanto, assim não entenda o egrégio Tribunal, há que concordar que o recurso se enquadra na invocada alínea *c*.

E opinamos, nessa hipótese, que se lhe negue provimento, para confirmar o acórdão de fls. 53.

Distrito Federal, 6 de julho de 1948. — *Luiz Gallotti*, Procurador Geral da República".

E' o relatório.

18-8-1948.

Tenho a acrescentar que a Segunda Turma, por unanimidade, decidiu pedir o pronunciamento do Tribunal Pleno sôbre a constitucionalidade ou não do impôsto agro-industrial cobrado pela Prefeitura de Buriti-Alegre.

E' o relatório.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Adiado, para publicação do relatório e posterior julgamento.

Deixaram de comparecer, por se acharem em gôzo de licença, os Exmos. Senhores Ministros Carlos Nunes e Orosimbo Nonato, substituídos pelos Excelentíssimos Senhores Ministros Armando Prado e Ábner de Vasconcelos, e o Exmo. Sr. Ministro Goulart de Oliveira, por motivo justificado.

VOTO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada (Relator) — O impôsto agro-industrial que a Prefeitura do Buriti-Alegre cobra, recai diretamente sôbre a terra, e é calculado proporcionalmente à extensão do imóvel. O Estado de Goiás cobra a impôsto *territorial* de acôrdo com o mesmo critério.

Portanto é o mesmo impôsto cobrado pelo Estado e pelo Município — recaem os dois impostos sôbre a mesma propriedade e igual é o critério de sua avaliação: há pluralidade de agentes e identidade de tributação.

O voto vencido do ilustre Desembargador José Campos, com muita clareza e sólidos fundamentos mostra a existência da bitributação. Adoto êsse voto como razão de decidir.

Dou, assim, pela inconstitucionalidade do tributo municipal.

VOTO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Sr. Presidente, o eminente senhor Ministro Relator acaba de demonstrar que o impôsto agro-industrial é o mesmo impôsto territorial. O nome é diverso, mas a coisa é a mesma. Há identidade de impostos e, havendo identidade, está caracterizada a bitributação. Estou de acôrdo com S. Excia.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: — Deu o Tribunal pela inconstitucionalidade, por unanimidade de votos, voltando os autos à turma.

Deixaram de comparecer, por se acharem em gôzo de licença, os Exmos. Srs. Ministros Castro Nunes, Orosimbo Nonato e Goulart de Oliveira, substituídos pelos Srs. Ministros Armando Prado, Ábner de Vasconcelos e Macedo Ludolf.