Nº 28.349 — RECURSO EXTRAORDINARIO NOS AUTOS DA APELAÇÃO CÍVEL Nº 4.198 D. F.

Magistrados. Impôsto de Renda. Incidência por determinação constitucional (art. 91, III).

Recorrente: União Federal.

Recorridos: Dr. Raimundo Vidal Pessoa e outros.

Excelentíssimo Senhor Ministro Presidente do Egrégio Tribunal Federal de Recursos.

I — Não conformada com o V. Acórdão proferido a fls. 401, da Apelação Cível nº 4.198, a União Federal vem tempestivamente (publicação em 23 de junho último, fls. 402), interpor o presente Recurso Extraordinário, para o Egrégio Supremo Tribunal Federal, com fundamento nas alíneas *a* e *d* do art. 101, III, da Constituição.

Trata-se de julgamento, pelo Egrégio Tribunal Pleno, relativo à argüição de inconstitucionalidade da cobrança de impôsto de renda correspondente à magistratura.

O julgamento decorreu de desempate da Egrégia Presidência, o que, entretanto, não afasta a possibilidade de interposição, de logo, do presente Recurso, como têm entendido o Excelso Pretório e o Colendo Tribunal Federal de Recursos.

No julgamento, em 8-5-52, do Recurso Extraordinário nº 19.192, oriundo do Agravo de Petição nº 144, de São Paulo, sendo Recorrente José Osires Piedade e Recorrida a Fazenda Nacional, o eminente Sr. Ministro Luiz Gallotti, Relator, teve ocasião de assinalar o seguinte:

"O Acórdão recorrido conheceu embargos que eram incabíveis, pois as decisões do Tribunal Pleno sôbre a argüição de inconstitucionalidade, ainda que unânimes, não são embargáveis.

É o que já assentou o Supremo Tribunal Federal. E ainda recentemente decidimos assim (Acórdão unânime no Agravo de Instrumentos n.º 14.707).

Cabe, pois, o Recurso da invocada letra *d, e merece provimento*".

Ainda recentemente, a 2 de junho último, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 22.097, o Egrégio Supremo Tribunal Federal teve ocasião de reiterar o entendimento em questão.

Eis a ementa respectiva:

"Argüição de inconstitucionalidade decretada por Tribunal local: Conforme tem entendido o Supremo Tribunal Federal, deve o Recurso Extraordinário ser manifestado diretamente dessa decisão, antes que o processo desça à Turma, ou Câmara, para ser completado o julgamento".

Foi Relator do feito o eminente Senhor Ministro Afrânio Antônio da Costa, que acentuou o seguinte, no que interessa aqui:

"Quanto à constitucionalidade do art. 197, letra *a*, do Estatuto, a matéria está preclusa. Eu entendia, a princípio, que sòmente da decisão final na Turma podia ser manifestado o recurso sôbre a decisão de inconstitucionalidade. Mas o Supremo Tribunal Federal tem decidido contràriamente, entendendo que deve ser manifestado logo após a decisão do Plenário nos Tribunais locais.

E, realmente, convenci-me, mais tarde, ser esta a solução acertada; porque não mais pode sofrer modificação na instância local".

É verdade que nos autos acima referidos, do Agravo de Petição n.º 144, o E. Tribunal Federal de Recursos tomou conhecimento e julgou embargos opostos pela União. Tratava-se, então, de executivo fiscal sujeito portanto, à disciplina do Decreto-lei número 960, de 1938, e, particularmente, à do seu art. 73.

II — Estabelece a legislação do impôsto de renda que as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, com renda líquida anual superior ao mínimo de subsistência, *são contribuintes do impôsto de renda, sem distinção* de nacionalidade, sexo, idade ou profissão.

Para os fins da cobrança do impôsto, os rendimentos são classificados em oito cédulas, que se coordenam e se denominam pelas primeiras letras do alfabeto.

Na cédula C, *ex-vi* do art. 5º do Regulamento do Impôsto de Renda, serão classificados "os rendimentos do tra-

balho provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados, salários, percentagem, comissões, gratificações, diárias, ajudas de custo, representações e quaisquer proventos ou vantagens pagos, sôbre qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou particulares".

Dispõe ainda o mesmo Regulamento:

"Art. 24. O impôsto a que estão sujeitas as pessoas físicas dividem-se em cedular e complementar.

§ 1º — O impôsto cedular incidirá sôbre os rendimentos classificados nas cédulas A, B, C, D, E e H e o complementar sôbre a renda constituída pela soma dêsses rendimentos e dos classificados nas cédulas F e G".

Trata-se, indubitàvelmente, de impôsto direto, visto ser pago definitivamente pelo contribuinte *de jure,* uma vez que não há possibilidade dêste transferi-lo a outrem. A incidência do mesmo, que é a apreensão do verdadeiro contribuinte pelo impôsto, se verifica, assim, na pessoa prevista pelo próprio legislador. É também um tributo pessoal, porque leva em consideração as circunstâncias pessoais que permitem avaliar a capacidade tributária do contribuinte: mínimo de isenção, encargo de família, prêmios de seguros e juros pagos, gastos com médicos, dentistas, hospitalização e até manifestações de generosidade tais como contribuições e doações feitas a instituições filantrópicas.

III — Além disso, é típica e incontestàvelmente um um tributo de caráter geral, visto que o impôsto *complementar progressivo,* além de se superpor aos impostos cedulares, é calculado *sôbre a renda líquida global,* formada pelo rendimento líquido de tôdas as cédulas em que tenham sido classificados rendimentos de contribuinte. Só mediante um *impôsto geral* poderia, de fato, aferir-se a capacidade contributiva, pois esta resulta da apuração do rendimento pessoal ou global do contribuinte.

A generalidade ou universalidade do impôsto é indiscutível. Aliás, como observa Aliomar Baleeiro ("Uma Introdução à Ciência das Finanças", 1.º volume, pág. 425), a regra de que todos são iguais perante a lei (Constituição, art. 141, parágrafo 1), "em têrmos fiscais, significa que o legislador não pode exigir impostos mais gravosos de uns do que de outros dentro dum grupo que se acha nas mesmas condições. É vedado o tratamento diferencial em identidade de circunstâncias".

Essa é, também, a orientação de, pràticamente, todos os autores. Paul Hugon ("O Impôsto", pág. 65) por exemplo, diz que a generalidade consiste na aplicação fiscal do princípio da igualdade de todos perante a lei, mas que essa regra comporta exceções.

E, precisando melhor seu pensamento, aduz o seguinte:

"Pela isenção de certos impostos, o Estado consagra, em muitos casos, o restabelecimento de certas classes de privilegiados. A razão invocada é, na maioria dos casos, de natureza econômica; nem sempre é estranha à influência política" (pág. 66).

Não obstante, no que se refere ao caso *sub judice,* a alegação de que não é possível "considerar geral, em obediência, à Constituição, um impôsto que o legislador ordinário, como se manuseasse uma gaita de fole, amplia e retrai, exclui e inclui, enxerta e corta isenções, a seu talante, onipotentemente, arbitràriamente, querendo, podendo e mandando, conforme as sugestões que recebe do Poder Executivo", não corresponde, *data venia,* à realidade da legislação do impôsto de renda, no tocante às isenções. Tais isenções são inerentes à própria natureza do impôsto, como se pode ver da simples leitura dos arts. 28, 29 e 30 do Regulamento respectivo.

IV — Não é demais ressaltar que tôdas as isenções ali previstas beneficiam apenas *pessoas jurídicas,* cujas atividades ou não socialmente desejáveis, por sua benemerência, ou simplesmente não têm fins lucrativos, como os sindicatos, ou, em última análise, merecem ser estimuladas, por se revestirem de grande interêsse público ou favorecerem a economia nacional.

Quanto às pessoas físicas *não há pròpriamente isenções,* mas abatimentos, deduções e limites para a determinação do rendimento tributável, o que é essencial à técnica utilizada, em todos os países, na apuração da capacidade contributiva. As exclusões previstas no § 2º do art. 11 do Regulamento, salvo a le-

tra, *f*, decorrem do fato de não se tratar de renda, na acepção econômica e, fiscal.

A imunidade assegurada pelo art. 203 da Constituição é, sem dúvida, uma violação ao princípio da generalidade do impôsto pois não considera o princípio da capacidade contributiva. Trata-se, porém, de favor fiscal previsto na *própria Constituição*, mas, ainda que o legislador ordinário o tenha reproduzido na alínea *g*, § 2º do citado art. 11, isso não justifica a afirmação de que "o impôsto geral é o que não pode sofrer exceção alguma".

V — É preciso, antes de tudo, que se considere, realmente, qual tem sido a prática do princípio da generalidade do impôsto.

Gaston Jèze ("Cours Élémentaire de Sciences des Finances et de Législation Financière Française", Paris, 1931, páginas 357-358) esclarece bem que as Constituições modernas ao formularem o princípio da generalidade do impôsto, tiveram em vista suprimir os "antigos privilégios, tão numerosos e tão impopulares". Teòricamente, diz êle, a "regra da generalidade e da universalidade do impôsto, face aos motivos que a justificam, parece não comportar hoje qualquer exceção. *De fato,* verifica-se que tôdas as legislações admitem um grande número de exceções".

E, prosseguindo, afirma que "o princípio da universalidade do impôsto não tem impedido tôdas as legislações modernas de consagrar *privilégios de impôsto* em benefício de certas classes de indivíduos. Tais isenções de impôsto são justificadas sob a alegação de serem a *contrapartida de encargos públicos* que recaem sôbre as pessoas favorecidas com a isenção, assim como prêmios destinados a encorajar o desenvolvimento de tal ou qual ramo de atividade (construção de imóveis, por exemplo) ou, ainda, *subvenções indiretas* a tal ou qual obra de caridade, científica , etc.; por vêzes mesmo de modo algum são elas justificadas";

VI — O problema das isenções tributárias assumiu, entretanto, feição bem mais séria em virtude da crescente complexidade da vida econômica e social. Consoante pondera Frederick Bird ("Tax Exemptions — Tax Policy League", New York, 1939), "cada novo impôsto provoca pressão para novas isenções, assim como para a revisão de isenções antigas. Tal pressão pode ser no interêsse da eqüidade ou para a promoção de algum objetivo social elevado, mas tem provàvelmente a mesma possibilidade de se tornar uma fuga à responsabilidade cívica. Um impôsto originàriamente justo pode tornar-se injusto em virtude de isenções posteriores, enquanto um impôsto pode ser corrigido pelo processo da isenção".

Não há como invocar, portanto, o princípio da generalidade do impôsto com o objetivo de elidir, do inciso III do art. 93 da Constituição, a sábia ressalva de que os Juízes, apesar da garantia da irredutibilidade dos vencimentos, "todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais".

A preocupação dos constituintes de 1946 foi exatamente a de cumprir, no caso o princípio da generalidade do impôsto, por entenderem que os impostos gerais jamais poderão servir de instrumento de perseguição aos magistrados. Sabiam êles que o impôsto geral sôbre a renda, como é o nosso, apenas colocaria os magistrados na mesma situação em que se encontram as demais pessoas físicas. Sòmente através da *capacidade contributiva* é possível uma equânime distribuição dos encargos tributários, tornando-se ela, portanto, o elemento fundamental na seleção daqueles que devem pagar o impôsto de renda.

VII — Num país em que a tributação é reconhecidamente regressiva e que, por causa disso, se exigem sacrifícios proporcionalmente maiores das classes que auferem rendimentos exíguos, a isenção dos que realmente têm capacidade para pagar impostos, *data venia,* é indefensável. Não ficasse diluído o processo fiscal, o que torna imperceptível à massa de consumidores o ônus real da tributação indireta, talvez a pressão tributária já tivesse provocado reações imprevisíveis. Diante dessa realidade só é possível avaliar devidamente o sacrifício relativo de cada membro da coletividade em função dos tributos que efetivamente paga.

O problema da pressão tributária, inevitável conseqüência da expansão das atividades do Estado, pode ser resumido no fato de que, até 1900, dificilmente o total da tributação de um país representava 10% da respectiva renda

nacional, ao passo que, atualmente, essa relação oscila entre 20 e 35%.

VIII — Foi essa a razão que levou os constituintes de 1946 a recusar a emenda apresentada por Plínio Barreto ("Diário da Assembléia", 7 de junho de 1946, pág. 2.371), assim redigida:

"137.

Redija-se desta maneira a letra C do artigo n.º 65:

Salvo as restrições expressas nesta Constituição os Juízes gozarão das garantias seguintes:

a) .....

b) .....

c) Irredutibilidade de vencimentos, os quais não ficam sujeitos a impôsto de espécie alguma.

Justificação.

Os vencimentos da magistratura são, em geral, quase ridículos. O magistrado não pode dedicar-se a qualquer profissão. Quando não é rico, está condenado a sofrer as maiores necessidades pecuniárias. Não há motivo para sujeitá-lo a impostos gerais que recaiam sôbre os vencimentos, notadamente ao impôsto de renda. Os seus vencimentos devem, por isso, ficar isentos de tais impostos. Com esta medida se melhorará a sorte dessa classe de servidores da nação e não se dará ao Fisco prejuízo de monta.

Sala das Sessões, 6 de junho de 1946. *Plínio Barreto*".

A opinião dos nossos constitucionalistas é também no sentido da sujeição dos magistrados ao impôsto de renda.

Themístocles Cavalcanti ("Constituição Federal Comentada" — artigo 95, vol. II, págs. 309-310) assim examina a questão:

"A irredutibilidade dos vencimentos é a última das 3 garantias tradicionalmente asseguradas aos magistrados. Sob o regime de 1891, a irredutibilidade era absoluta, não sendo sequer tolerada a cobrança de impostos sôbre vencimentos.

Foi esta, a princípio, a orientação do Supremo Tribunal Federal, na questão proposta contra a União, para considerar inconstitucional a cobrança do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos magistrados, pelo Ministro Geminiano da França (8). Foram votos vencidos os dos Ministros Soriano de Souza, Cardozo Ribeiro e Muniz Barreto.

Em outro acórdão, aliou-se à minoria o Ministro Rodrigo Otávio, com um interessante voto sôbre a tese constitucional (9).

As constituições de 1934 (artigo 64), de 1937 (artigo 91) e a atual fizeram referências aos *impostos* ou aos *impostos gerais,* o que afasta evidentemente qualquer dúvida a respeito.

Nos Estados Unidos também foi a questão longa e proficientemente debatida perante os Tribunais.

A princípio repeliram os Tribunais, inclusive a Suprema Côrte, a legitimidade da incidência fiscal, principalmente para os juízes nomeados por determinado período e cujo regime jurídico e de remuneração não deveriam sofrer alterações no seu curso.

No caso Evans y Gorke em 1920 foi esta a decisão, seguida de Miles y Graham (1925) (10), no mesmo sentido, tendo dissentido Justice Holmes em brilhante e fundamentado voto (11).

Mas no caso O'Malley Woodrough (1939) (com o voto vencedor de Frankfurter modificou-se a questão, tendo prevalecido a tese contrária, jurisprudência até hoje mantida (12).

Dissentiu apenas Justice Butler, tendo faltado Justice Mc. Reynolds (13).

As discriminações feitas anteriormente quanto à natureza das funções, desaparecem diante da nova jurisprudência contrária à imunidade fiscal".

Pontes de Miranda (Comentários à Constituição de 1946, art. 95, vol. II, págs. 451-452), entre outras considerações, aduz o seguinte:

"Sob a Constituição de 1946, tal como sob a de 1934, a irredutibilidade

---

(8) Arquivo Judiciário, vol. XII, pág. 341.

(9) Ver Revista Jurisprudência Brasileira, vol. I, pág. 279.

(10) Ver Evans-Fenwick — Cases on American Const. Law, 4ª ed., pág. 51 Roger Pinto — Les juges qui ne gouvernent pas, pág. 191.

(11) Max Lerner — The mind and faith of Justice Holmes, pág. 264.

(12) Evans Fenwick — Op. Cit., pág. 158.

(13) Erik Erikson — The Supreme Court and the New Deal, pág. 123.

dos vencimentos dos juízes obsta a quaisquer impostos *sôbre êles,* porque, se assim não fôsse, poderiam o Poder Legislativo e o Poder Executivo, de mãos dadas, reduzí-los como entendessem. Mas uma coisa são impostos sôbre determinados vencimentos e outra coisa impôsto de renda, por exemplo, que é impôsto *geral* e, para diminuir os vencimentos dos juízes, diminuiria os de todos os que têm vencimentos ou proventos de qualquer espécie. Atendendo a isso, a Assembléia Constituinte de 1934 ressalvou: "Os quais ficam, todavia, sujeitos aos impostos gerais". Os impostos gerais apanhavam e apanham a todos. Os juízes não atenderam à distinção e houve julgados em que se revelava o propósito de não se submeterem êles a impostos gerais, expressão que quase perdeu todo o conteúdo. Reagimos, sem resultado.

O Senado Federal (justiça seja feita) repeliu, depois, a interpretação, que se quis dar ao art. 64, *c,* da Constituição de 1934, no sentido de ficarem isentos do impôsto de renda, por preceito constitucional, os vencimentos dos magistrados.

Carlos Maximiliano (Comentários à Constituição Brasileira, art. 95, vol. II, pág. 297), depois de fazer o histórico da matéria, assim se expressa:

"Em 1925-26, no Brasil prevaleceu emenda ao estauto básico em sentido contrário à jurisprudência firmada: colocaram-na, entretanto no art. 72, como § 32. Não é lícito, agora, lançar ônus especial sôbre magistrados, visá-los diretamente e com o tributo: porém os impostos gerais, isto é, os que abrangem tôdas as classes da sociedade sem distinguir senão entre os proventos respectivos, podem incidir sôbre os cargos judiciários e seus rendimentos".

Já anteriormente, em voto vencido na questão entre Walter Evans e J. Rogers Gore, na qualidade de Coletor, Mer. Justice Holmes (CCH — US. Tax Cases — vol. 1, págs. 1.114-15), fêz, entre outras, as seguintes considerações:

"Em primeiro lugar, penso que a cláusula que protege a compensação dos juízes nenhuma relação tem com um caso como êste. A isenção dos vencimentos quanto à diminuição teve em vista assegurar a independência dos juízes, sob o fundamento, segundo a forma apresentada por Hamilton no Federalist (nº 79), de que o poder sôbre a subsistência de um homem importa em poder sôbre sua vontade. Essa é uma razão muito boa para impedir tentativas de barganha com vencimentos de um juiz, como tal, mas me parece não ser razão para exonerá-lo dos deveres ordinários de um cidadão, dos quais êle participa com todos os outros.

Exigir de um homem que pague os impostos que todos os outros homens têm de pagar não pode, provàvelmente, se constituir em instrumento para atacar sua independência, como juiz.

Nenhum propósito vejo nessa cláusula da Constituição que possa indicar serem os juízes uma classe privilegiada, livre de suportar sua parte no custo das instituições de que depende para seu bem-estar senão para sua vida".

IX — Verifica-se, do exposto, que, não considerando o impôsto de renda um *impôsto geral,* o V. Acórdão recorrido desatendeu, *data venia,* ao artigo 95, II, da Constituição e, especialmente, ao art. 1º do Regulamento do Impôsto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 40.702, de 31-12-56, *verbis*:

"Art. 1º — As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, que tiverem renda líquida anual superior a Cr$ 60.000.00 (sessenta mil cruzeiros), apurada de acôrdo com êste regulamento, são contribuintes do impôsto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou *profissão* (Lei número 2.354, art. 9º, e Lei nº 2.862, art. 19, § 2º)".

Cabe assinalar que êsse dispositivo foi alterado pela Lei nº 3.470, de 1958, mas, apenas, no tocante ao limite de isenção, que passou a ser de Cr$.... 90.000,00.

X — Ao cabimento do presente Recurso, na alínea *a,* do permissivo constitucional cumpre acrescentar o seu cabimento, também, na alínea *d.*

Realmente, o Excelso Pretório, julgando, em 10-1-58, o Recurso Extraordinário n.º 27.200 (Relator o eminente Sr. Ministro Afrânio Antônio da Costa) assim decidiu:

"Magistrados — Impôsto de Renda. Aplicação do art. 91, inciso III da Constituição Federal — Magistrados estão obrigados ao pagamento de impôsto de renda, por fôrça do que dispõe o artigo 91, nº III, da Constituição".

(Revista Trimestral de Jurisprudência do S. T. F., vol. V — Ementários, pág. 72).

XI — Isto pôsto, pedimos e esperamos, da eminente Autoridade de Vossa Excelência, a admissão do presente Recurso Extraordinário, prosseguindo-se, então, nos têrmos dos arts. 246 e seguintes do Regimento Interno.

Rio de Janeiro, 9 de julho de 1959. — *Alceu Octacílio Barbêdo,* Subprocurador Geral da República.