

O Impôsto de Renda e a isenção de classes

AUGUSTO DE BULHÕES

UMA das grandes campanhas em que está empenhada a Divisão do Impôsto de Renda é a referente aos projetos de lei concedendo isenção do citado tributo a determinadas classes.

Presentemente discute a Câmara dos Deputados três projetos — um revogando o disposto no art. 1.º da Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, na parte referente ao parágrafo 2.º do art. 24 do regulamento do impôsto de renda, a fim de estender a isenção já concedida do impôsto cedular ao impôsto complementar progressivo que recai sôbre os direitos autorais e a remuneração dos professores e jornalistas; o segundo, baseado na primeira isenção e a estendendo aos pensionistas do Tesouro Nacional, e o terceiro, sob o mesmo fundamento, ampliando a isenção à remuneração dos servidores do Estado quer civis, quer militares.

Quanto ao projeto n.º 992-48, da Câmara dos Deputados, publicado no "Diário do Congresso Nacional", de 18-9-48, págs. 9.000-9.001, concernente à alteração do parágrafo 2.º do artigo 24 da legislação do impôsto de renda, para o efeito de excluir do impôsto complementar os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas, a Divisão do Impôsto de Renda após as objeções abaixo:

A Lei n.º 154, de 25-11-47, publicada no "Diário Oficial" da União, de 27-11-47, com retificação no de 29, alterando, em seu artigo 1.º, dispositivos da legislação do impôsto de renda, mandou substituir o parágrafo 2.º do artigo 24 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23-9-43, pelo seguinte:

"Não serão considerados para efeito do *Impôsto Cedular* os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas".

Assim o fez em respeito à soberania da Lei Básica, isto é, o art. 203 da Constituição Federal de 1946, que estabelece:

"Nenhum impôsto gravará *diretamente* os direitos de autor nem a remuneração de professores e jornalistas".

Entendendo, porém, que a Lei n.º 154, de 25-11-47, que alterou dispositivos da legislação do impôsto de renda, livrando do impôsto cedular, apenas, os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas, não respeitara integralmente a soberania do preceito constitucional (artigo 203 da Constituição Federal de 1946), por

isso que o impôsto de renda, em sua combinação "cedular" e "complementar", é um impôsto direto, sendo impossível admitir o atual critério administrativo que não o considera direto em sua parte "complementar" — vinte e sete ilustres deputados federais assinaram, na Câmara dos Deputados, um projeto visando emendar a redação da Lei n.º 154, de 25-11-47, o qual tomou o n.º 992-48, foi publicado no "Diário do Congresso Nacional" de 18-9-48, págs. 9.000-9.001, e está assim formulado:

"Altere-se a redação do parágrafo 2.º do art. 24 da Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, para a seguinte:

"Não serão considerados para efeitos de *Impôsto Cedular e Complementar* os direitos de autor nem a remuneração de professores e jornalistas".

Há que notar, primeiramente, o equívoco inicial em que laboram os nobres deputados signatários da emenda quando se referem ao parágrafo 2.º do art. 24 da Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, uma vez que êsse dispositivo legal tem, apenas, um único parágrafo, versando, aliás, sôbre assunto bem diverso do focalizado na emenda. Pretenderam os seus autores, certamente, aludir ao art. 1.º da Lei n.º 154, de 25-11-47, na parte que alterou o parágrafo 2.º do art. 24 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23-9-43.

Mas êsse equívoco inicial, de somenos importância, é suplantado por outro — êste sim de grave relevância — que invalida o próprio mérito da emenda apresentada. Com efeito. O fundamento central da alteração proposta é o de que o impôsto de renda, em sua combinação "cedular" e "complementar", é um impôsto direto, sendo impossível admitir o atual critério administrativo que não o considera direto em sua parte "complementar". Ora, essa não é a questão. Não é isso o que deve ser focalizado e apreciado. Não está em jôgo saber se o impôsto de renda é ou não um impôsto direto. E não está em jôgo porque o artigo 203 da Constituição Federal de 1946 não fala em impôsto direto; fala em impôsto que grava *diretamente*, isto é, *especificamente*, os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas. São coisas distintas, distintas e inconfundíveis. Não vale sofismar. A verdadeira questão é muito outra. Tem de ser estudada e julgada em face da divisão técnica do impôsto de renda, universalmente consagrada, em Impôsto Real e Impôsto Pessoal. O real, que é o Impôsto Cedular,

gravando *diretamente* o rendimento e para isso considerando a sua origem, espécie e natureza; o pessoal, que é o Impôsto Complementar, gravando o conjunto de todos os rendimentos sem distinção quanto à sua origem, espécie ou natureza, mas objetivando, apenas, medir a capacidade contributiva de cada cidadão, em busca de equilíbrio e justiça social.

Não tem, pois, como desde logo se demonstra, razão de ser a emenda constante do projeto número 922-48, da Câmara dos Deputados, publicado no "Diário do Congresso Nacional", de 18-9-48, págs. 9.000-9.001, que se socorreu, talvez à falta de outros, de argumentos inteiramente inadequados ao objetivo por ela visado. Isso não nos impede, porém, já que se trata de questão realmente interessante, de estudá-la minuciosamente, demonstrando, como a seguir faremos, a legitimidade da cobrança do impôsto complementar sôbre os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas, e, conseqüentemente, a constitucionalidade e acêrto da Lei n.º 154, de 25-11-47.

I — HISTÓRICO

Ao apresentar ao Sr. Ministro da Fazenda, em princípios de 1947, sugestões determinadas por S. Excia. para a reforma da legislação do impôsto de renda, tendo em vista as necessidades do Tesouro Nacional e o programa de racionalização do sistema tributário brasileiro, traçado pelo Exmo. Sr. Presidente da República, a Divisão do Impôsto de Renda viu-se na contingência de incluir, no anteprojeto, dispositivo que regulamentasse o disposto no art. 203, da Constituição Federal de 1946, em face da interpretação ampla que lhe vinha sendo dada pelas classes interessadas. O problema era, sem dúvida, de iniludível gravidade, porquanto o sentido que se pretendia aplicar ao dispositivo constitucional viria comprometer seriamente a consolidação do tributo no país, com a inevitável quebra de sua evolução e aperfeiçoamento.

O artigo 203, da Magna Carta, estabelece:

"Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas".

Convicta, e nisso apoiada nos melhores autores, de que nessa Isenção Específica estava incluída, apenas, a parte cedular do impôsto de renda, que *recai diretamente sôbre o Rendimento*, não abrangendo ela a parte complementar, essencialmente pessoal, que se aplica sem se indagar da origem dos rendimentos, a Divisão do Impôsto de Renda propôs nova redação ao § 2.º do art. 24 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23-9-43, dispositivo êste que transcrevemos integralmente para melhor compreensão do assunto:

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

§ 1.º 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 desses rendimentos e dos classificados nas cédulas F e G.

§ 2.º Não serão considerados para efeito de impôsto cedular os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas.

§ 3.º Calcular-se-á o impôsto cedular aplicando taxas proporcionais ao rendimento líquido definido no art. 18, e o complementar, pela aplicação de taxas progressivas à renda líquida de que trata o art. 21".

II — EM FACE DO DIREITO FINANCEIRO

Ao estudar a evolução do impôsto, desde as formas mais primitivas da sociedade até a época atual, Edwin Seligman, professor da Universidade de Columbia e uma das maiores autoridades sôbre o assunto, em cujos trabalhos se baseou a criação do impôsto de renda nos Estados Unidos da América, escreve em sua conhecida obra "Essais sur l'impôt", tradução francesa de Louis Suret:

"C'est ainsi que, dans les dernières décades, est apparue la tendance de substituer les impôts personnels (*personal taxes*) aux anciens impôts reels (*real taxes*) et d'imposer l'individu plutôt que la chose, ou, en employant un langage plus simple, de mettre le revenu à la place des gains ou benefices comme mesure de l'impôt. La capacité possédée par un individu de pourvoir à son entretien personnel et à celui de sa famille se constate dans son revenu: de même on reconnaît que le criterium de sa capacité de venir en aide à l'Etat doit être cherché dans ce même revenu. *Du point de vue moderne, le devoir du citoyen consiste à subvenir au Gouvernement selon sa capacité à se subvenir à lui-même.* Le revenu, il est vrai, ne peut être une mesure idéale, car il n'existe pas de mesure absolue permettant de juger avec exactitude toutes les circonstances personnelles variables de chaque personne. *Mais le revenu est le meilleur criterium que les gouvernements aient à leur disposition, et il s'harmonise avec le criterium imposé à l'individu par la force de l'opinion sociale au sujet des devoirs qu'il a envers sa propre famille.* Pour ce motif, les Etats modernes modifient partout leurs systèmes de recettes, de façon que les impôts correspondent le plus possible aux revenus des citoyens. *Mais précisément parce que l'impôt sur le revenu est un impôt personnel plutôt qu'un impôt impersonnel ou un impôt sur les choses, il implique des difficultés administratives et suppose une phase avancée de la moralité sociale et de la probité politique*" (páginas 23-24).

E, resumindo as diferentes etapas por que passou o processo evolutivo dos sistemas tributários, conclui aquêlo autor:

"Depense, propriété, produit, — chacun de ces éléments fut à son tour considéré comme la mesure de la capacité de l'individu et de son obligation envers l'Etat; et, en fin de compte, à l'époque moderne, on est arrivé à regarder le revenu comme le criterium le plus équitable et le plus pratique de la faculté individuelle et sociale. *Construire un système fiscal dont une grande partie au moins doit correspondre en somme le plus possible aux revenus nets des individus et tenir compte des variations de la capacité contributive, tout cela est donc devenu une exigence de la civilisation moderne*". (ob. cit. pag. 28).

E Trotabas, o grande jurista francês, professor da faculdade de Direito da Universidade de Nancy, em sua obra clássica "Les Finances Publiques et les impôts de la France", ao analisar as diferentes espécies de impostos, esclarece:

"Une distinction plus importante, qui interesse encore la recherche de la matière imposable, oppose l'impôt réel et l'impôt personnel, D'une manière générale, on entend par *impôt réel l'impôt qui parte directement sur la matière imposable, atteinte objectivement, en elle-même, pour sa valeur propre.* Au contraire, l'impôt Personnel atteint la matière imposable en tenant compte de la *Personne du contribuable.* Ainsi, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un impôt réel: la matière imposable est exclusivement déterminée par la valeur des

coupons à laquelle on applique uniformément le taux de l'impôt. Au contraire, un impôt qui tient compte, em même temps que du montant des coupons, de la personnalité, de celui qui les perçoit, et qui recherche par exemple si les revenus totaux d'un rentier, par leur modicité ou ses charges de famille, *Ne justifient pas une exonération totale ou partielle de l'impôt, esta un impôt personnel.* L'impôt personnel ajoute à la détermination du revenu sur la base objective de la richesse une considération subjective, qui retient la capacité contributive du contribuable. *Mais cette capacité contributive ne peut réellement se dégager que l'on considère la personnalité du contribuable sous tous ses aspects.* Aussi doit-on aujourd'hui considérer plus spécialement comme impôt personnel l'impôt assis sur l'ensemble des revenus du contribuable, qui groupe tous ses aspects économiques et tient compte intégralement de sa capacité contributive. L'Impôt général sur le revenu qui tend précisément à atteindre tous les revenus des contribuables, est le type de l'impôt personnel. Au contraire, tous les impôts qui n'atteignent qu'une richesse donnée, une catégorie fragmentaire de la fortune, et qui ne permettent pas de tenir compte, dans tous ses éléments, de la personnalité du contribuable, sont des impôts réels". (Collection Armand Colin, Section de Droit, pgs. 120-121).

Como se vê a distinção é perfeita: impôsto real e impôsto pessoal. E foi só do primeiro, que grava diretamente o rendimento, que a Constituição Federal isentou os direitos de autor e a remuneração de professôres e jornalistas.

GASTON JÈZE, o renomado professor da Faculdade de Direito da Universidade de Paris, em seu trabalho "O impôsto sôbre a renda nos Estados modernos", diz;

"Não nos deixemos equivocar pela terminologia. A lei emprega um só têrmo: impôsto sôbre a renda. Mas, na realidade, há vários impostos distintos, com regras especiais de imposição e cobrança, com tarifa especial etc." (Las Finanzas Públicas de la República Argentina" Buenos Aires 1923, págs. 150-151).

E o mesmo autor divide em quatro grupos os sistemas do impôsto de renda do qual destacamos o quarto, por interessar diretamente a este trabalho:

"4.º Combinação do impôsto cedular sôbre os rendimentos e do impôsto sôbre a renda global, é o tipo moderno inglês, é o tipo americano". (ob. cit. pág. 148).

E é o tipo brasileiro, acrescentamos nós.

Esclarecendo como se processa a combinação do impôsto cedular e do impôsto sôbre a renda global, escreve Gaston Jèze:

"a) Começa-se por tributar cada fonte de renda como no caso precedente (refere-se o autor ao sistema cedular de tributação); isto permite a discriminação de rendimentos.

"b) a seguir faz-se, para cada indivíduo, a soma dos rendimentos cedulares e grava-se a renda global assim obtida com um novo Impôsto: impôsto complementar sôbre a renda global. Este impôsto é nitidamente progressivo, levando em conta os encargos de família, as dívidas, etc. E' o impôsto verdadeiramente pessoal sôbre a renda global". (ob. cit. pág. 152).

Em face, pois, da ciência das finanças, não constitui distinção capciosa desdobrar o impôsto de renda em dois tributos distintos. Trata-se, na realidade, de dois impostos diversos e inconfundíveis — impôsto cedular ou real e impôsto complementar ou pessoal — que são cobrados em conjunto através de uma só declaração de rendimentos. Casos há, entretanto, e no próprio sistema brasileiro temos exemplo disso, em que a cobrança dos dois impostos se realiza separada-

mente. E' o que se verifica com os lucros da exploração industrial ou comercial, em que o Impôsto Real é pago pela pessoa jurídica e o Pessoal pelas pessoas físicas, isto é, os sócios ou acionistas da empresa ou sociedade.

III — EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1946

Releva notar, ainda, que o artigo 203 da Constituição Brasileira não poderá ser interpretado isoladamente, mas sim como parte integrante da Lei Básica, em perfeita harmonia com as demais disposições.

A interpretação isolada, concluindo pela isenção total do impôsto de renda, nos levaria a admitir, dentro da própria Constituição, determinações contraditórias.

Senão vejamos.

Inicialmente, como princípio fundamental dos direitos e das garantias individuais, dispõe o § 1.º do art. 141:

"Todos são iguais perante a lei".

E, por sua vez, estabelece o art. 145:

"A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano".

Harmônico com os princípios de justiça social de que cogita o inciso transcrito, preceitua o parágrafo único do artigo 157:

"Não se admitirá distinção entre o trabalho manual ou técnico e o trabalho intelectual, nem entre os profissionais respectivos, no que concerne a direitos, garantias e benefícios".

Com a pretendida isenção do impôsto geral de renda, a que os próprios magistrados estão expressamente sujeitos, não obstante a irredutibilidade de vencimentos que lhes é assegurada pela Constituição, desrespeitar-se-ia o princípio da igualdade de todos perante a lei, ferir-se-iam de cheio os postulados de justiça social, cuja salvaguarda tem sido o apanágio daquele tributo, e estabelecer-se-ia distinção no que concerne a benefícios, em favor do trabalho intelectual, com menosprezo do trabalho manual ou técnico.

Ora, êsse não foi, nem podia ser, pela sua flagrante incoerência, o intuito do legislador constituinte, do que aliás nos dão valioso testemunho os nobres deputados Aliomar Baleeiro, Toledo Piza, Fernando Nóbrega, Café Filho e Tristão da Cunha, ao comentarem o assunto em suas considerações à reforma do impôsto de renda.

Com efeito. Ao examinarem o dispositivo que excluía os direitos de autor e a remuneração de professôres e jornalistas do impôsto cedular de renda, submetendo-os apenas à parte complementar, que é aplicada sem se indagar da origem dos rendimentos, diziam os ilustres parlamentares:

"Damos conformidade, nesse ponto, ao Projeto do Governô, até porque não nos parece que o art. 203 da Constituição se refira a impostos gerais, como o "sôbre a renda e proventos de qualquer natureza" (Constituição, art. 15 n.º IV). Se fôsse essa a intenção do legislador constituinte, teria acrescentado a esta cláusula ampla e ilimitada, a exceção em proveito dos intelectuais, ao invés de incluir, nas disposições gerais, o artigo 203, alusivo

apenas a impôsto que grave diretamente escritores, professores e jornalistas. A Constituição evitou sempre a expressão impostos *diretos* ou *indiretos*, preferindo conscientemente *pessoal* (art. 202), pela impossibilidade científica da caracterizar aqueles, como se pode ver dos Anais. Diretamente, pois, deve ser entendido — *especificamente*”.

A constitucionalidade da tributação ressalta ainda, com meridiana clareza, das palavras do eminente jurista Pontes de Miranda, ao analisar o art. 113, n.º 36, da Carta Magna de 1934, que estabelecia favores idênticos ao do artigo 203 da atual Constituição.

“Existem 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 cedulares, exceto o impôsto cedular que seria inconstitucional, isto é, o que recaísse 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 das suas rendas globais, as despesas que só seriam diminuídas cedularmente. Essa é que é a interpretação jurídica do artigo 113,36”.

(Comentários à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, Tomo II, pág. 213).

E comentando o art. 203 da Constituição vigente, acentua mais uma vez Pontes de Miranda em seus Comentários à Constituição de 1946 — vol. IV — pág. 191:

“Nenhum impôsto pode ser votado que venha gravar os direitos de autor, tão pouco, a remuneração dos professores e jornalistas. Isso não quer dizer que tais pessoas não paguem impôsto de renda — pagam o impôsto de renda global, não pagam o cedular. Porque não pagam o cedular não podem alegar as diminuições que entendem com a cédula”.

Sustentou, ainda, essa mesma tese, o ilustre professor catedrático da Faculdade de Direito de São Paulo, Valdemar Ferreira, ao relatar, em 27 de julho de 1937, na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, indicação sôbre a interpretação a ser dada ao citado art. 113, número 36, do Código Político de 1934.

Merecem, ainda, atenção especial os dois seguintes dispositivos da Constituição de 1946:

“Art. 15, § 1.º São isentos do impôsto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Torna-se imperiosa, portanto, a racionalização do sistema tributário brasileiro, racionalização essa que não se coaduna com a pretendida isenção do único impôsto geral, caracteristicamente pessoal, como é o de renda.

Tal isenção tornaria letra morta as transcritas disposições constitucionais, uma vez que deixaria de haver impôsto geral sôbre a renda, cobrado mediante consulta prévia da capacidade contributiva do cidadão, depois de abatidas as suas despesas pessoais.

Princípio fundamental do impôsto de renda é a sua generalidade. Uma Constituição que teve o cuidado de prescrever como norma a supressão do impôsto de consumo sôbre os gêneros de pri-

meira necessidade e a preferência pelo impôsto pessoal, não poderia procurar aniquilar o único impôsto que consulta a capacidade econômica do contribuinte.

E a matéria assume extrema gravidade, ao verificar-se, como teve oportunidade de demonstrar o Poder Executivo, na Mensagem com que fêz acompanhar o Projeto de reforma do impôsto de renda, que a isenção pretendida, a que se opõe a harmônica interpretação dos dispositivos constitucionais, bem como a técnica do tributo, estender-se-ia, fatalmente, a rendimentos provenientes de outras fontes.

Não há dúvida, pois, de que o pensamento do legislador constituinte, ao votar o art. 203, não foi o de isentar do impôsto geral de renda — parte complementar, para cuja aplicação, repetimos, não se indaga da origem dos rendimentos, como manda a doutrina universalmente adotada — os direitos de autor e a remuneração dos professores e jornalistas, mas de assegurar a liberdade de cátedra, a liberdade de pensamento e a liberdade de imprensa, que poderiam ser economicamente ameaçadas pelo lançamento de impostos que gravassem diretamente, especificamente, essas remunerações.

Deve-se observar, ainda, que o Poder Judiciário só tem reconhecido a isenção do impôsto de renda, quando a lei a êle faz expressa referência.

E o próprio Governo Federal, para livrar de tributação os juros de alguns de seus empréstimos; teve que expressamente declará-los “isentos de impostos e taxas, inclusive do impôsto geral de renda”.

IV — EM FACE DA GENERALIDADE DO TRIBUTO

E’ evidente que a pretendida isenção acarretaria também graves efeitos, por subverter um tributo que tem sua base na generalidade.

O impôsto de renda com isenção de classes ou grupos de rendimentos deixa de ser impôsto geral de renda. E’ o que ressalta, claramente, da advertência de Rui Barbosa, em seu relatório de 1891, como Ministro da Fazenda do Governo Provisório:

“Tôdas as fontes da riqueza pública; os bens imobiliários, os capitais em numerário e em créditos ativos, os ofícios, as profissões, as funções, os empregos, todos êsses elementos, a capacidade contributiva industrial na sua totalidade, no seu complexo, devem concorrer em escala equitativamente proporcionada a sua importância comparativa, para a coleta geral.

Êsse caráter de generalidade liga-se ao caráter de reparação, constituindo a fisionomia típica do impôsto”.

E a prevalecer, contra o espírito da Lei Básica, a isenção pleiteada, difícil seria opor um dique a idêntica pretensão, por parte de outras classes, como as dos funcionários públicos, militares, magistrados, assalariados em geral etc.

E, assim, pôsto por terra estaria o pertinaz trabalho dos estadistas do Império e da República, que tanto batalharam pela implantação do impôsto geral de renda no Brasil, num sistema que pode, sem favor algum, ombrear com o das mais adiantadas nações.

Merecem ser citados, como uma justa homenagem, no Império Francisco de Montezuma, Visconde Jequitinhonha, em 1867; Afonso Celso, Visconde de Ouro Preto, em 1879; Conselheiro Lafaiete, em 1883, e, na República, Rui Barbosa, Rodrigues Alves, Serzedelo Correia, Augusto Montenegro, Felisbello Freire, Anizio de Abreu Otávio Rocha, Antônio Carlos, Leopoldo de Bulhões, Homero Batista, Mário Brant e Sousa Reis entre outros.

A aceitação da isenção, forçoso é reconhecer, implicaria em se retroceder, no campo tributário, à legislação anterior a 1922, em que se tributavam isoladamente as cédulas de rendimento com impôsto direto ou real.

O atual sistema, em que são admitidas as despesas profissionais e pessoais do contribuinte, deixaria de ser praticável sem a apuração da renda global, que determina a capacidade contributiva de cada um.

Pergunta-se: excluídos da declaração os rendimentos, muitas vêzes vultosos, de autores, professores e jornalistas, como se permitiria o abatimento do mínimo de isenção de Cr\$ 24.000,00 e dos encargos de família, à razão de Cr\$ 12.000,00 para a espôsa e de Cr\$ 6.000,00 para cada filho? Iriam êsses sobrecarregar inteiramente os rendimentos que porventura êles tivessem de outras fontes, tornando-os, também isentos, na maioria dos casos?

E como distinguir entre o trabalho intelectual, como é o do professor ou jornalista, e o de diretor de um colégio, simples administrador, ou de um gerente de jornal ou empresa jornalística? E como separar o joio do trigo, nessa arbitraria classificação profissional, sobretudo na classe dos professores?

Parece-nos inútil, entretanto, encarar o problema sob êsses diferentes aspectos, uma vez que a sujeição daqueles rendimentos ao impôsto pessoal de renda atende integralmente aos princípios constitucionais vigentes, conforme já foi demonstrado.

V — EM FACE DA DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL

Recapitulemos, entretanto, como foi encarada pelo Congresso Nacional a proposta do Poder Executivo, em relação aos direitos de autor e a remuneração dos professores e jornalistas.

A Câmara dos Deputados que se deteve longamente no exame do Projeto Governamental que alterava a legislação do impôsto de renda, tendo sido apresentadas no decorrer das três discussões por que êle passou, mais de duzentas emendas, não só manteve o § 2.º do art. 24, do Decreto-lei n.º 5.844, de 23-9-43, com a redação que lhe deu aquêle projeto, como aprovou a emenda da Comissão de Finanças ao parágrafo único do art. 8.º, assim redigida:

“Serão também classificados na cédula “F” os rendimentos produzidos no estrangeiro, qualquer que seja a sua natureza e os rendimentos provenientes de direitos autorais, remuneração de jornalistas e de professores”.

Essa emenda decorreu do parecer expedito sobre o assunto pelos ilustres deputados Aliomar Baleeiro, Toledo Piza, Fernando Nóbrega, Café Filho e Tristão da Cunha, como se vê da transcrição feita num dos itens dêste arrazoado.

E o Senado Federal, ao exercer a sua função revisora mandou, aprovando parecer da Comissão de Constituição e Justiça, que teve, entretanto, é de ressaltar, um voto vencido, suprimir do Projeto da Câmara dos Deputados a parte final do parágrafo único do art. 8.º, mantendo, porém, sem qualquer alteração o § 2.º do art. 24.

A Câmara dos Deputados, examinando, a seguir, as emendas apresentadas pelo Senado Federal, aprovou aquela supressão, encaminhando os autógrafos do projeto, em sua redação final, à sanção do Sr. Presidente da República.

Êsse projeto, sancionado pelo primeiro Magistrado da Nação, converteu-se na Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, publicada no “Diário Oficial” de 27 do mesmo mês.

E o Poder Executivo, no regulamento que a seguir baixou, aprovado pelo Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, nada mais fez do que reproduzir o § 2.º do artigo 24 daquela lei.

VI — EM FACE DO PARECER DA CONSULTORIA GERAL DA REPÚBLICA

Tal celeuma foi levantada sobre o assunto que, por proposta da Divisão do Impôsto de Renda, resolveu o Sr. Ministro da Fazenda ouvir, a respeito, a Consultoria-Geral da República.

E do longo parecer emitido por aquêle supremo órgão de consulta jurídica do Governo Federal transcrevemos as seguintes conclusões: (Processo n.º 63.326-48, págs. 5 e 6).

“A isenção total de impôsto de renda, como a pretende o presidente da A. B. I., não a justificam nem o art. 203 da Constituição, nem outros dispositivos dela, cujo sentido deve ser considerado na interpretação daquele artigo.

Para não invocar apenas o disposto no art. 141, § 1.º, que consagra a igualdade de todos perante a lei, é de registrar que ex-vi do art. 157, parágrafo único, não é admissível distinção entre o trabalho manual ou técnico e o trabalho intelectual, nem entre os profissionais respectivos, no que concerne a direitos, garantias e benefícios.

A isenção feriria, ainda, além dêsses dispositivos, o prescrito no art. 145, pelo qual a ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.

Convém recordar, como eloquente argumento contra a isenção, que entre as garantias asseguradas aos membros do poder judiciário, não figura a relativa ao não pagamento dos impostos gerais, a que ficarão também sujeitos os seus vencimentos nos expressos termos do art. 95 inciso III e seria incompreensível que a Constituinte desse aos autores, professores e jornalistas, o que negara aos magistrados.

De qualquer forma, não pode o presidente da A.B.I. ser atendido no que pede ao Ministro da Fazenda, posto ter o regulamento do Impôsto de Renda se limitado a reproduzir *ipsis verbis* o § 2.º do art. 24 da Lei n.º 154, de 25-11-1947, cuja aplicação tem de ser feita pelas autoridades de acôrdo com o expresso em seu texto”.

E pelo Sr. Ministro da Fazenda foi exarado, a seguir, o despacho abaixo transcrito:

“Adoto o parecer emitido pelo Sr. Substituto eventual do Sr. Consultor-Geral da República. Dê-se conhecimento dêste despacho à mencionada Consultoria e, em seguida, restitua-se o processo à Divisão do Imposto de Renda, para responder ao signatário da mensagem em causa.

Rio, 31 de março de 1948. — *Correia e Castro*”.

VII — EM FACE DO PODER JUDICIÁRIO

Vários professores da Universidade de São Paulo requereram ao Exmo. Sr. Dr. Juiz dos Feitos da Fazenda Nacional naquele Estado, mandado de segurança para se livrarem do pagamento do Imposto de Renda (imposto complementar), exigido pela Fazenda Nacional, sobre a remuneração que auferiam pelo exercício do magistério.

Foi denegado o mandado requerido, por brilhante sentença judicial datada de 21 de agosto p. findo, em a qual se colhem, entre outros, êstes lúcidos ensinamentos:

“Inscreve-se no artigo 203 da Constituição de 1946: “Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor nem a remuneração de professores e jornalistas”.

Do estabelecido, deduzem os interessados que estão libertos de todo o imposto a gravar os estípedios vencidos como professores.

Estou certo, porém, que somente a tributação, a onerar *diretamente* os proventos do professor, está proibida pela Constituição.

E' princípio elementar de hermenêutica que as isenções fiscais se interpretam restritivamente (cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 1925, n.º 281, pág. 249): *ut verba sonant*. Ou como adianta o ministro Orozimbo Nonato: “Não se pode alargar o círculo da isenção por um duplo princípio: o de direito comum, de que os atos benéficos, liberais se interpretam restritivamente e o de direito público, a que se refere Tangorra, o da igualdade (cf. voto nos embargos ao agravo de petição n.º 8.187, in *Cadernos de Jurisprudência*, ed. Epasa, vol. I, pág. 123).

Livrando os professores, como os escritores e profissionais da imprensa de tributos e atingirem *diretamente* o percebido nessas profissões, a Constituição não obsta que, *indiretamente*, seja alcançado o ganho aludido.

“... não se há de deduzir a isenção tributária, em que se tratando de impostos caracterizados pela *generalidade* de seu âmbito de incidência como é o imposto de renda — mercê de simples raciocínio analógico...” (Sc. voto do Ministro Goulart de Oliveira, na apelação cível n.º 8.046, in *Jurisprudência do Diário da Justiça*, da União, de 7-7-1947, pág. 3.417).

O imposto de renda não incide de frente sobre os vencimentos dos professores e jornalistas, ou sobre os proventos do autor. Únicamente, de maneira indireta os alcança, fazendo-os concorrer, com as demais rendas, para a graduação da taxa, na tabela complementar progressiva (Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, artigo 24 § 2.º).

A imposição surge indireta porque abarca a totalidade da renda líquida, *sem distinção* de qualquer espécie, como fazia notar a mensagem do executivo (projeto número 530 — C, de 1947).

“... para os efeitos da aplicação das taxas complementares e progressivas sobre a renda global, considera-se renda bruta a soma de todo o rendimento líquido, sem distinção das categorias de onde se derivaram.

À conclusão diversa não se ateu o ministro Hahne-mann Guimarães, em julgado recente, proclamando a natureza indireta da taxa complementar: “... admito que o professor, em face da Constituição de 1934, estava

isento do imposto cedular, não porém, do imposto complementar progressivo... Considero inconstitucional apenas o imposto de renda cedular, porque incide diretamente sobre os vencimentos de professor ou jornalista”. (Voto nos embargos ao agravo de petição n.º 12.814, in *Jurisprudência*, do Diário da Justiça da União, V. IX, 1943, pag. 1.195).

Teve o egrégio juiz e jurista de seu lado Pontes de Miranda, ao comentar o artigo 203 da Constituição: “Nenhum imposto pode ser votado que venha gravar os direitos de autor; tão pouco, a remuneração dos professores e jornalistas. Isso não quer dizer que tais pessoas não paguem imposto de renda — pagam o imposto de renda *global*, não pagam o cedular”. (Comentários à Constituição de 1946, vol. IV, pág. 191).

A interpretação lata defendida viria, outrossim, a esbarrar com outro preceito constitucional (art. 157, parágrafo único), sob pena de, afirmada, ocasionar o alargamento do favor, dê que vedada a “distinção entre o trabalho manual e o trabalho intelectual, nem entre os profissionais respectivos, no que concerne a direito, garantias e *benefícios*”.

De notar-se o anteprojeto da Constituição, bem como o projeto primitivo, não cogitaram de idêntica mercê. As emendas prevendo-a vieram do plenário, consolidando-se, afinal, na oferecida por Luís Viana e Jorge Amado, sob n.º 2.160. Esclareceu o primeiro dos seus autores desejar restabelecer o dispositivo da Constituição de 1934”. E justificou-se: “o beneplácito da Constituinte de 1934 à idéia será bem mais ponderável que a sua palavra, para justificar a procedência dessa aspiração das classes intelectuais do Brasil”. (apud José Duarte. *A Constituição Brasileira de 1946*, vol. III, págs. 382-383).

O elemento histórico da norma que como observa Beviláqua, “não deve afastar-se inteiramente, quando, criteriosamente invocado” (*Código Civil*, vol. VI, 1932, ob. 5A do art. 1.805), está a demonstrar a intenção do legislador em equiparar a nova situação à antiga, regida pela Lei Magna de 1934.

Sob o pálio desta não se livraram os professores do gravame (acórdãos do Supremo Tribunal Federal, in *Jurisprudência*, do Diário da Justiça, da União, de 9-3-1943, pag. 509, e de 9-4-1948, pág. 1194, pois como afirmava Castro Nunes, chegar-se-ia de outra forma, a um verdadeiro privilégio, sem justificação possível, sobretudo, em se tratando de vencimentos oficiais, que suportam, mesmo os da magistratura e os dos oficiais militares, aquela tributação”.

VIII — EM FACE DA APLICAÇÃO DA LEI 154-47

Ao ser dada aplicação à Lei 154-47, votada pelo Congresso Nacional em plena vigência da Constituição Federal de 1946, e de acôrdo, aliás, com o projeto governamental quanto à isenção do imposto cedular sobre os direitos de autor e a remuneração de professores e jornalistas, verificou a Divisão do Imposto de Renda ser bem maior do que supunha a sua repercussão financeira e social.

As Delegacias Regionais do Imposto de Renda acorreram, logo, inúmeros pedidos de isenção e grande massa de declarações de rendimentos sem imposto a pagar.

E isto porque, na verdade, o imposto cedular, cuja isenção foi concedida pela Constituição Federal de 1946 e reconhecida pela Lei 154-47, é o mais oneroso para o pequeno contribuinte, para o assalariado modesto, não consultando a sua capacidade econômica e tributando, diretamente, com a taxa proporcional de 1% a remuneração do trabalho do jornalista, professor ou escritor.

Exemplifiquemos: Um contribuinte casado, jornalista, professor ou escritor, que perceba Cr\$

45.000,00 anuais brutos, com um rendimento líquido cedular de Cr\$ 42.000,00 e uma renda líquida global de Cr\$ 26.000,00 pagará, com a isenção do imposto cedular, apenas Cr\$ 60,00. Outro contribuinte, em idênticas condições quanto a rendimentos e encargos, se funcionário público, empregado no comércio ou na indústria, pagará, entretanto, Cr\$ 480,00. O ônus mais pesado está, pois, como se demonstra neste exemplo, no imposto cedular que é de Cr\$ 420,00, uma vez que o imposto complementar é, em ambos os casos figurados, o mesmo, isto é, Cr\$ 60,00.

Os que têm, por outro lado, rendimentos elevados como diretores de jornais e de colégios, e ônus mais pesado está, ao contrário, no imposto complementar, sabido como é que este imposto grava, progressivamente, o rendimento, objetivando medir a capacidade econômica do contribuinte. Quanto maior o rendimento maior é o imposto complementar.

Isto evidencia, claramente, que toda a ce-leuma levantada em torno do art. 203 da Constituição Federal de 1946 e da Lei n.º 154-47, não parte dos jornalistas, professores ou escritores que percebem modestas remunerações pelo exercício da profissão, mas de jornalistas, professores ou escritores que, em razão dela, auferem pingues rendimentos. E' a velha e eterna questão: os grandes se julgam poderosos e cercados de todos os privilégios.

Outro exemplo, ainda, e bem eloquente, aliás, poderemos apresentar para invalidar a tese dos que pretendem ver, no art. 203 da Constituição Federal de 1946, isenção absoluta do imposto de renda (cedular e complementar) sobre a remuneração de jornalistas, professores e escritores. Um jornalista, professor ou escritor com remuneração pelo exercício da profissão na importância de Cr\$ 40.000,00, e auferindo, ainda, mais Cr\$ 15.000,00 de aluguéis de imóveis e Cr\$ 8.000,00 de juros bancários, pagará — reconhecida a isenção apenas do imposto cedular sobre a remuneração da profissão, isto é, sobre os Cr\$ 40.000,00 — a quantia de Cr\$ 1.646,00 de imposto de renda. Mas, se estendida a isenção ao imposto complementar sobre a mesma remuneração, isto significaria a exclusão da respectiva importância (Cr\$ 40.000,00) da sua declaração de rendimentos, o que reduziria a sua renda bruta a Cr\$ 23.000,00 (Cr\$ 15.000,00 de aluguéis de imóveis e Cr\$.. 8.000,00 de juros bancários), vale dizer, em outras palavras, tornaria a sua renda bruta inferior ao mínimo legal de isenção que é de Cr\$ 24.000,00, daí resultando que nada, absolutamente nada pagaria porque não seria contribuinte do imposto de renda. Casos odiosos como este, em que um cidadão com rendimentos de outras fontes, tais como aluguéis de imóveis, juros bancários etc., ficaria totalmente isento de pagamento de imposto de renda, pelo simples fato de desmembrar a sua renda bruta de uma de suas parcelas componentes (a remuneração da profissão), são evidentemente, a melhor prova do desacerto da pretensão de que a remuneração de jornalistas, professores ou escritores está isenta não só do imposto cedular (imposto real) como do imposto

complementar (imposto pessoal). Tal pretensão, como se demonstra de maneira irrefutável, conduz ao absurdo de isentar até mesmo rendimentos outros alheios ao exercício da profissão, provenientes de fontes diversas!

Através de reclamações contra lançamentos puderam os Delegados Regionais do Imposto de Renda constatar o sem número de pedidos de cancelamento de impostos lançados em importâncias que variam de Cr\$ 20.000,00 a Cr\$ 200.000,00, e o abrandamento de ônus fiscal, com a só isenção do imposto cedular, que varia de 30% a 80%.

Cumpra não esquecer quão elásticas são as leis profissionais, tanto assim, que locutor de rádio, fotógrafo, gerente ou tesoureiro de empresas jornalísticas e de colégios, agenciador de anúncios, professor de dança, de ginástica, de esportes, etc., todos pleiteiam isenção.

Se considerarmos o assunto sob aspecto ainda mais sério, tal seja o da injustiça social e da quebra do princípio fundamental do tributo que é a sua generalidade, então verificaremos situações extremamente chocantes.

Em uma mesma rua, famílias vizinhas, com os mesmos rendimentos e não raro umas com encargos pessoais mais pesados que outras, serão tributadas desproporcionalmente às respectivas condições financeiras devido à isenção já concedida e reconhecida da parte cedular de um imposto geral, como o de renda, que tem por escopo corrigir as injustiças dos impostos indiretos e o apatamento de se basear na justiça social.

O verdadeiro caminho a seguir é, em vez de se ampliar a isenção concedida constitucionalmente, quanto ao imposto cedular, procurar corrigir-se, na primeira reforma constitucional que se oferecer, o texto do art. 203 da Constituição Federal de 1946, no sentido das remunerações de jornalistas, professores e escritores sofrerem a taxaço do imposto cedular de renda do qual presentemente estão isentos, dando-se-lhes assim, tratamento igual ao deferido às remunerações dos demais assalariados. Todo privilégio é odioso, é injusto, e, no caso, fere profunda e chocantemente os princípios básicos de um imposto que é a viga mestra da receita orçamentária.

Ao segundo projeto, por sua vez, que concedia isenção a pensionistas, opôs tenaz contradita a Divisão do Imposto de Renda, por inconstitucional, injusto e iníquo.

O terceiro, relativo aos vencimentos pagos pelos cofres públicos, não teve melhor sorte condenado como já se achava pelas razões acima expostas.

Estes dois últimos ainda pecavam por não abrangerem a totalidade da classe dos pensionistas e assalariados.

Como isentar do imposto de renda os proventos dos pensionistas do Tesouro Nacional e não se abranger na isenção os demais pensionistas, e da mesma forma como se pretende isentar os vencimentos e soldos dos funcionários civis e militares, sem que com toda razão se julgarem com o mesmo direito os demais assalariados?

E como cobrir se não através da sobrecarga de tributação das classes produtoras, os deficits decorrentes das isenções outorgadas a essas classes de rendimentos, que montariam, na melhor das hipóteses, a mais de quinhentos milhões de cruzeiros?

O que poderia acontecer é o legislador, em futuro não muito remoto, ver-se na contingência de votar para obter novos recursos orçamentários, um impôsto direto sôbre as pensões e vencimentos em geral, como mais de uma vez ocorreu antes de implantado o impôsto geral sôbre a renda no Brasil. E tal impôsto sôbre os vencimentos que não se atinha a mínimo de isenção nem a deduções de qualquer espécie, era regulado por taxas que oscilavam entre 8% e 15% atingindo a 20% no caso de subsídio do Presidente da Re-

pública, senadores, deputados e ministros de Estado (Lei n.º 2.919, de 31 de dezembro de 1914).

No momento, pois, em que todos os esforços devem ser conjugados para o levantamento das finanças públicas, de maneira alguma se justifica isenções de tal natureza, que não encontra apoio de espécie alguma e que constituiria verdadeira aberração em face dos sistemas de impôsto de renda em vigor nos demais países, pois nenhum há que deixe de tributar os rendimentos do trabalho, seja qual fôr a sua proveniência.

Aprovados que sejam os projetos, outros fatalmente surgirão. E teremos, assim, o desmoroamento completo do único impôsto que, dentro do sistema fiscal brasileiro, procura atender ao preceito constitucional:

“Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

* *

*

A IMPRENSA NOS MUNICÍPIOS DO INTERIOR

Em 1946, dos 1.643 Municípios então existentes no interior do País, tão somente em 460 é que se editavam periódicos, sendo que a maioria (257) de tais Municípios pertence a São Paulo (143) e Minas Gerais (114). Os piores Estados, quanto a êste aspecto da cultura brasileira, são o Amazonas e o Piauí, em cujo interior existia apenas um Município em que se editava um periódico.

* *

*

DIVERSÕES PÚBLICAS NO INTERIOR DO PAÍS

De acôrdo com uma apuração estatística referente a 1946, dos 1.643 Municípios existentes no interior do Brasil naquele ano, apenas em 881 havia casas e salões de espetáculos. Quanto a êste aspecto da cultura artística, o Estado mais bem dotado é o de São Paulo, ao qual pertencem 239 daqueles Municípios, seguido do de Minas Gerais, com 200 Municípios do interior que possuem casas de espetáculos. Os piores Estados são o Amazonas, com só 2 Municípios do interior com estabelecimentos de diversões públicas, e o Piauí e Maranhão, em cujo interior havia apenas 5 Municípios com casas e salões de espetáculos.

* *

*

TAXAS MÉDIAS ANUAIS DE MORTALIDADE POR 1.000 HABITANTES (TÔDAS AS CAUSAS) NAS PRINCIPAIS CAPITAIS — CÁLCULO SEGUNDO O PERÍODO 1939-1941

Capitais	Taxas
Recife	27,67
Salvador	25,87
Belém	21,97
Pôrto Alegre	21,01
Belo Horizonte	19,58
Rio de Janeiro	17,85
São Paulo	13,65

Fonte: I. B. G. E.

Taxas médias anuais (período 1939-1941) de mortalidade por tuberculose, nas principais capitais:

Capitais	Taxas
Salvador	4,96
Recife	4,21
Belém	3,88
Pôrto Alegre	3,79
Rio de Janeiro	3,24
Belo Horizonte	2,67
• São Paulo	1,33

Fonte: I. B. G. E.