

## A MAGISTRATURA E O IMPÔSTO DE RENDA

JOÃO MENDES

Juiz de Direito em Campinas

**SUMÁRIO:** *Art. 22 n.º IV da Constituição. Irredutibilidade de vencimentos. Emenda Constitucional n.º 9, de 1964. Art. 108 n.º III da Constituição. Conclusão.*

O impôsto de renda, nos têrmos do art. 22, IV, da Constitui ao do Brasil de 1967, incide sôbre "rendas e proventos de qualquer natureza". Ora, os *vencimentos* dos magistrados são os proventos por êles auferidos no exercício de suas fun oes. Logo, sôbre êles deveria incidir o impôsto de renda, caso não existisse a garantia prevista no art. 108, III, da Constitui ao, ou seja, a da *irredutibilidade de vencimentos*. Tratando-se de *garantia constitucional* asseguradora da independência no exercício das fun oes judicantes, os *vencimentos* dos juízes não poderão ser reduzidos pela incidência *direta* do impôsto de renda, sob pena de inutilizar-se a garantia.

Atente-se para o histórico dessa garantia no sistema constitucional brasileiro, realçando-se a sua finalidade, e ver-se-  que o princípio da irredutibilidade   absolutamente incompatível com a incidência do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos magistrados.

A propósito, observou o Ministro ABNER DE VASCONCELOS, com penetrante compreensão, em excelente estudo publicado na *Revista Forense*, vol. 168, p. 29:

"Não se nega ao *legislador-constituente* o poder de criar impostos sôbre vencimentos, inclusive sôbre os da Justiça. Entretanto, essa liberdade esgota-se, fica impedida de manifestar-se, desde que  le mesmo crie basilarmente uma situa ao constitucional que obsta àquela incidência fiscal, como   exatamente a concep ao do Judiciário de pairar acima da atribui ao de ficar dependente do estabelecimento de tributos. Foi isto o que levou o grande RUY BARBOSA, inspirador do regime federativo entre nós, a definir o princípio: "Todo ato legislativo que a tais vencimentos diminuir, seja mediante redu ao direta, ou seja mediante impôsto, atentar  flagrantemente contra a Constitui ao, incorrendo em nulidade insanável". E sem garantia da irredutibilidade, formulou ainda estas dedu oes: "a) a inamovibilidade da magistratura reduz-se   burla e   irris o; b) não há realmente separa ao entre o Judiciário e o Legislativo; c) a autonomia do primeiro fica nas mãos do segundo, mercê do arbitrário exerc io por êste sôbre a subsistência daquele;

d) a independência da magistratura, em suma, vem tornar-se puramente nominal.

Do mesmo modo de entender o espírito e a letra do dispositivo constitucional era o Ministro JOÃO BARBALHO, o primeiro e autorizado intérprete da Carta republicana de 91, e que assim se manifestou: “A Constituição determina que os vencimentos dos magistrados não podem ser diminuídos. Esta determinação é absoluta, não tem limitações. E uma só que tivesse a inutilizaria tôda. Foi julgado necessário garantir ao juiz a fixidez e integridade do vencimento que se lhe estipulou por bem de sua independência, e desde que se permitisse, sob qualquer título que fôsse, e ainda indiretamente, fazer-se-lhe alguma dedução, por aí operava-se a diminuição que quis proibir. Fôra uma contradição com o preceito da irredutibilidade e abrir-se-a nela uma fenda, por onde se poderia escoar o vencimento que ao magistrado é garantido integralmente. Nem mesmo por motivo de impôsto tal redução se consente, desde que inegavelmente redunde isso em diminuir a quantia que constitui o vencimento. Por leve que seja a taxa, ela dá lugar a que o juiz receba menos que o vencimento fixado, isto é, sofra diminuição que a Constituição não quer. E se fôsse lícita a redução por via de impôsto, não havendo, na faculdade de impor, um limite legal a que esteja adstrito o Congresso, êle poderia estabelecer a taxa que lhe parecesse, *v.g.*, 5-10-20-50, quanto quisesse... Isto é, ficava com o poder de, exagerando a imposição, suprimir uma das mais valiosas garantias da independência da magistratura, a fixidez do ordenado, proporcional à importância das funções, certo, completo, irredutível”.

A tese da irredutibilidade *absoluta* dos vencimentos dos juizes também era vencedora na jurisprudência nacional, como adverte o Ministro ABNER DE VASCONCELOS, até que a reforma da Constituição de 1891, feita em 1926, “Quando o País atravessava uma fase política de grande efervescência” (Presidência Artur Bernardes), acrescentou o parágrafo 32 ao Capítulo das Declarações de Direitos: “As disposições constitucionais da irredutibilidade de vencimentos civis e militares não eximem da obrigação de pagar os *impostos gerais* criados em lei”.

A partir dêsse momento conturbado da vida política brasileira, o legislador-constituente passou a restringir o alcance absoluto da garantia da irredutibilidade dos vencimentos dos juizes, para sujeitá-los aos impostos gerais. Abriu-se, então, a fenda a que se referiu JOÃO BARBALHO, por onde se vai escoando boa parcela dos vencimentos *irredutíveis* dos magistrados...

O legislador-constituente, portanto, quebrou o absolutismo da garantia da irredutibilidade, tão sàbiamente defendida pelos nossos antepassados, para continuar a proibir a redução *direta* dos vencimentos dos juizes, mas permitindo a redução *indireta* dêsses vencimentos, através dos *impostos gerais*.

Acontece, porém, que o impôsto de renda, apesar de ser geral, porque incidente sôbre tôdas as pessoas que tenham rendas ou proventos, indistintamente, não pode incidir sôbre os vencimentos dos magistrados, porque, a despeito de ser constitucionalmente vedada a redução *direta* dos seus *vencimentos*, o impôsto de renda incide *diretamente sôbre eles, diminuindo-os*.

A incidência *indireta* é que não é mais vedada pela Constituição e concretiza-se através de todos os impostos *gerais*, com exclusão do impôsto de renda, porque o seu fato gerador consiste na auferição de rendas ou proventos, que são *irredutíveis* para os magistrados, uma vez que se constituem exclusivamente de *vencimentos* pelo exercício das funções judicantes.

Já os fatos geradores *dos outros impostos gerais* — exatamente por estarem desvinculados do princípio da *irredutibilidade*, que garante unicamente os *vencimentos* dos magistrados — não sofrem mais nenhuma limitação constitucional.

Assim, o juiz, quando adquire um imóvel, paga o respectivo impôsto de transmissão como qualquer outro adquirente, ainda que com o dinheiro oriundo dos seus vencimentos, *porque já integrados em seu patrimônio, mas sem nenhuma redução* direta, proibida pela Constituição; ou quando é herdeiro também paga, como qualquer herdeiro, o respectivo impôsto sucessório. A estes impostos gerais, *excluído o de renda*, é que se referia o art. 95, III, da Constituição de 1946: “Salvo as restrições expressas nesta Constituição, os juízes gozarão das garantias seguintes: I... II... III — irredutibilidade dos vencimentos, que, todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais”.

Quando, porém, o Colendo Supremo Tribunal Federal, em memorável julgamento, decidiu, por unanimidade de votos, que o impôsto de renda não incidia sôbre os vencimentos dos juízes, logo depois, em 22 de julho de 1964, a Emenda Constitucional n.º 9 estatua, no seu art. 2.º: “O inciso III, do art. 95, da Constituição, passa a vigorar com o texto seguinte: III — irredutibilidade de vencimentos, que, todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais (*art. 15, n.º IV*)”. Observa-se que a Emenda, com a expressa remissão ao *art. 15 n.º IV*, da Constituição de 1946, *equiparou* o impôsto de renda aos demais impostos gerais, para tornar os vencimentos dos juízes sujeitos *também* ao impôsto de renda decretável, privativamente, pela União, e ao fazer essa equiparação o legislador-constituente reconheceu ser verdadeira a tese dos que sustentavam, na vigência da Constituição de 1946, que o impôsto não era geral.

A Constituição de 1967, porém, no art. 108, III, não fêz remissão ao seu art. 22, IV, equivalente ao art. 15, IV, da Constituição de 1946.

Impõe-se, por conseguinte, a irrefutável conclusão de que o legislador-constituente desfêz a equiparação efetivada pelo art. 2.º da Emenda Constitucional n.º 9, determinando o retôrno à situação anterior à referida Emenda e soberanamente estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal, no pleno exercício de sua função de intérprete máximo da Constituição.

Em conseqüência, não mais pode persistir nenhuma dúvida de que os vencimentos dos magistrados, *constitucionalmente irredutíveis por redução direta*, não se equiparam aos fatos geradores dos demais impostos gerais, como estatuiu a Emenda Constitucional n.º 9, porque essa equiparação foi desfeita pelo art. 108, III, da Constituição de 1967, que faz incidir todos os impostos, mas de modo *indireto*, sôbre os vencimentos dos juízes, *menos o de renda, cuja incidência implica em redução direta dos vencimentos*.

Do contrário e à semelhança do que determinou a Emenda Constitucional n.º 9, a incidência do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos magistrados os tornaria *reduzíveis*, quando o princípio constitucional a vigorar, em tôda a sua pureza, é o da irredutibilidade *direta* dêsses vencimentos.

Em suma, urge que se desfaça de vez a confusão: os *vencimentos* dos juizes não podem ser objeto de incidência do impôsto de renda, porque não podem ser *diretamente reduzidos*, como seriam se sôbre êles incidisse o aludido impôsto, desrespeitando a garantia constitucional de sua irredutibilidade *direta*.

*Indiretamente*, porém, os vencimentos dos magistrados estão sujeitos à incidência dos demais impostos gerais, cujos fatos geradores não se vinculam ao princípio constitucional da *irredutibilidade*, já que podem ser *indiretamente* reduzidos, como através dos fatos geradores da morte, para o impôsto sucessório, e de transferência de bem imóvel, para o impôsto de transmissão.

Se a garantia constitucional da *irredutibilidade direta* tem órbita de aplicação restrita aos *vencimentos dos magistrados*, segue-se que *êsses vencimentos*, como fato gerador do impôsto de renda, *não poderão ser reduzidos*, porque a incidência do impôsto de renda os reduziria *de modo direto*, com flagrante desrespeito à proibição constitucional.

Por outras palavras, os *vencimentos dos magistrados* — por não poderem servir de base *direta* de incidência do impôsto de renda, em virtude da proibição constitucional — gozam de imunidade em relação ao impôsto de renda, embora estejam sujeitos à incidência *indireta* dos demais impostos gerais, porque os fatos geradores dêstes não se vinculam ao princípio da irredutibilidade.

Como se viu, e claramente visto, a construção constitucional brasileira das garantias da magistratura continua a subtrair os vencimentos dos juizes à incidência *direta* do impôsto de renda ou de qualquer outro impôsto, *precisamente para que não possam ser reduzidos os seus meios de subsistência*, e assim reforçando, de maneira sábia, a necessária independência do Poder que julga em face do Poder que executa e do Poder que legisla.

Por outro lado, afastou dos juizes, a partir da reforma constitucional de 1926, a pecha de privilegiados, *sujeitando-os a todos os impostos gerais cujos fatos geradores não estejam vinculados ao princípio constitucional da irredutibilidade direta de seus vencimentos*, alçado à categoria de garantia constitucional da independência de um Poder que, na eventualidade de julgar contrariamente aos interesses dos outros Podêres da República, poderia sofrer perseguições do Poder vencido ou contrariado em suas pretensões, caso não existisse o engenhoso sistema das garantias da magistratura, que absolutamente não podem ser confundidas com privilégios *pessoais* dos juizes, uma vez que êles estão sujeitos ao pagamento de todos os impostos que não afrontem o princípio da *irredutibilidade direta* de seus vencimentos.

Os próprios rendimentos dos juizes, *que não sejam vencimentos*, estão sujeitos ao impôsto de renda, porque a irredutibilidade *direta* diz respeito apenas aos *vencimentos*.

Em suma, o impôsto de renda não pode incidir *diretamente* sôbre os *vencimentos* dos juízes, porque o fato gerador dessa obrigação fiscal, sob o aspecto restrito dos vencimentos, *não pode ser diretamente reduzido*, ao passo que os fatos geradores dos outros impostos gerais, inclusive as rendas dos juízes que não sejam vencimentos, não mais se subordinam ao princípio da irredutibilidade, razão pela qual legitima a incidência *direta* do impôsto de renda sôbre os *rendimentos que não constituam vencimentos dos juízes*. Ademais, não deve ser esquecido êste magistral ensinamento do emérito Prof. SAMPAIO DÓRIA:

“Por si mesmas se justificam as garantias da magistratura. Quem comete a outrem missão que enseja reações, está no dever de torná-lo inacessível a elas. A nação comete aos juízes . . . decidirem litígios entre os indivíduos, dos indivíduos com os poderes públicos e dos poderes públicos entre si. Como em tôda decisão há sempre parte vencida, o vencido, se tiver o poder nas mãos, ou dêle dispuser, poderá, não se conformando com a derrota, perseguir os juízes que o contrariarem, *com redução de vencimentos*, remoções para pior, demissões. Chegam as promoções para atrapalhar. Na Inglaterra, antes de 1640, lembra CARLOS MAXIMILIANO, em seus *Comentários à Constituição*, vol. III, p. 293: “os juízes conservavam os cargos, enquanto aprazia ao rei; por isto mostravam-se pusilânimes e servis . . . A própria linguagem das sentenças era grosseira e ignóbil”. Só quando o arbítrio da demissão *ad nutum* foi substituído pela indemissibilidade enquanto bem servir, a magistratura passou a exercer missão quase divina entre os homens. Não que faltem, aos que se dedicam à magistratura, coragem moral para arrostar o que der e vier. Mas não é para insuflar coragem que as garantias são instituídas. A vitaliciedade, a inamovibilidade e a *irredutibilidade dos vencimentos* não visam a encorajar os juízes a serem juízes, mas a conter as reações dos tentados contra os juízes desarmados, a desarmar os armados da fôrça, que faz a lei, e da fôrça que distribui mercês, ou desfere golpes a seu salvo, abusando do poder em que se achem postos” (*Comentários à Constituição de 1946*, vol. III, p. 420).

Pondere-se, finalmente, que uma das fontes de obrigação tributária é o *fato gerador* (as outras são a *lei* e o *lançamento*), que se conceitua como a definição, “pela lei tributária, das hipóteses em que é devido o tributo” (RUBENS GOMES DE SOUZA, *Compêndio de Legislação Tributária*, 2.<sup>a</sup> edição, *in fine*, p. 58).

A tributação, em consequência, não pode desvincular-se do fato gerador, como magistralmente escreve o Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA:

“Aliás, a teoria do fato gerador jurídico-tributário não passa de uma fórmula para apuração e cumprimento preciso do fato jurígeno, no campo do Direito Tributário. É apenas uma clarificação de que se precisa apurar na legislação material a descrição prévia de todos os elementos que a lei exige para a construção da plataforma sôbre que se poderá assentar o impôsto e, mais ainda, que se precise constatar se na prática são rigorosamente os mesmos elementos previamente descritos na lei, que estão sendo atingidos. Em resumo: o impôsto somente será legítimo quando a tributação fôr feita

rigorosamente de conformidade com o fato gerador”. “Se a própria tributação, feita nas bases da lei, é uma intervenção da administração, na esfera dos direitos do cidadão, mais onerosa do que a desapropriação, a tributação em desconformidade com o fato gerador, excedendo à medida do fato gerador legal, constitui um confisco. Logo, o que é fundamental e relevante no campo da tributação para impedir-se êsse excesso confiscatório é, preliminarmente, apurar-se com precisão qual o fato gerador jurídico-tributário e, no caso concreto, quais os elementos ou valôres que não podem entrar na composição da base da incidência, pois a sua inclusão e tributação seriam atos ilícitos” (*Da Interpretação e da aplicação das Leis Tributárias*, 2.<sup>a</sup> edição, p. 101, 102 e 103).

Segundo o exato e preciso ensinamento acima transcrito, não haveria ilicitude alguma na incidência do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos juízes, porque êstes, em tese, também constituem “rendas ou proventos”. Logo, tais vencimentos não refogem à definição legal do fato gerador do impôsto de renda, *mas a conformidade da tributação com o fato gerador deixa de ter legitimidade, se contraria princípios constitucionais tributários*, como adverte o próprio Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA:

“As disposições que delimitam ou vedam a tributação, instituindo estas a chamada “imunidade tributária”, significam respectivamente que *reduzem* ou *excluem o próprio poder de tributar*. Esta consideração é relevante na interpretação, porquanto, se não existe, sequer, o poder de tributar; se a Constituição o exclui no ponto examinado, *o tributo não pode existir*, por meio de raciocínio ou interpretação, *pois nem mesmo a lei poderia criar o tributo*, pôsto que ao legislador ordinário não fôra concedido êsse poder, antes limitado ou vedado pela Constituição. Estas figuras são, pois, da máxima hierarquia jurídico-tributária, *como excludentes da incidência*” (Obr. citada, p. 22, n.º 26).

Ora, o princípio constitucional da *irredutibilidade direta* dos vencimentos dos magistrados, como foi atrás exposto (Const. do Brasil de 1967, art. 108, III), *exclui a incidência direta*, sôbre êles, do impôsto de renda, para que não se tornem *diretamente redutíveis*. “Examinada assim”, conclui o notável Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA, “a relevância dos princípios constitucionais tributários na interpretação, é oportuno salientar que jamais poderia qualquer hermeneuta chegar à legítima exegese, como qualquer *órgão judicante* à exata interpretação e aplicação da lei ou do regulamento tributário, *sem obedecer aos princípios constitucionais*, pois como princípios jurídicos que são, e da mais alta categoria, *subordinam tudo que se lhes segue no campo do Direito Positivo*” (Ob. cit., p. 32, n.º 42).

Em face, pois, do princípio constitucional da *irredutibilidade de vencimentos* dos juízes, que não pode ser ignorado, nem riscado pelo Fisco da Constituição, como acontece através da incidência *direta* do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos magistrados, conclui-se que a única exigência legítima do Fisco restringe-se à incidência do impôsto de renda sôbre os vencimentos percebidos pelos juízes *até o dia 15 de março de 1967*, quando passou a vigorar a atual Constituição.