

## *Os funcionários estaduais e o imposto de renda*

ODILON C. ANDRADE

*Professor da Universidade de Minas Gerais*

A Constituição de 1891, consagrando jurisprudência americana que se acreditou imposta pelo sistema federal, vedou à União e aos Estados a tributação recíproca dos respectivos bens, rendas e serviços.

Aplicando o dispositivo a casos concretos, as côrtes estaduais e o Supremo Tribunal, apoiados na dupla autoridade daquela jurisprudência e do texto constitucional que a traduziu, sempre julgaram que os funcionários de uma das tres entidades em que se divide a nossa administração pública não podiam ficar sujeitos a impostos decretados por outra; e como o direito se pica de lógica, não tardaram em levar o raciocínio às consequências que subentendia, ampliando a jurisprudência ao pessoal dos institutos, emprêsas e companhias que, por lei ou contrato, haviam obtido da União, Estado ou Município completa isenção de impostos.

Em Minas, debalde tentou o legislador, ao reformar, em 1926, a Constituição do Estado, pôr côbro ao excesso, estatuindo que "a isenção de impostos concedida a emprêsas ou sociedades não aproveitará às pessoas dos seus diretores, agentes ou empregados, nem a terceiros que com elas tiverem transação"; nem por isso a Côrte Estadual mudou a sua jurisprudência, sempre baseada na do Supremo Tribunal, tão antiga, esta, e tão unânime, que até poderia parecer ignorância a simples veulidade de criticá-la.

Embora acatando a decisão dos tribunais, nunca nos convencemos das razões invocadas pelos eminentes juizes para levar tão longe a isenção constitucional; e por isso não é sem propósito fundamentar a nossa opinião a respeito,

agora que o Presidente da República, pelos mesmos ou por outros motivos, acaba de confirmá-la.

Notemos antes, e de passagem, que o ato do executivo federal ainda não foi compreendido.

Acostumados a uma longa tradição de intangibilidade das sentenças do judiciário, choca-nos a inovação introduzida pelo art. 96, § único, da Constituição de 37, cujo verdadeiro sentido, entretanto, já foi lapidarmente explicado — como é seu costume — pelo ministro Francisco Campos, em entrevista que se divulgou em folheto, sob o título "Os problemas nacionais do Brasil e as grandes soluções do novo regime".

Às suas considerações de ordem teórica, acrescentaremos apenas que todas as críticas formuladas ou formuláveis a essa inovação caem por terra diante da felicidade com que resolve um dos mais graves problemas do direito constitucional, qual seja o conflito entre o legislativo e o judiciário, em razão de uma lei que êste reputa inconstitucional.

Os constituintes de 91 e 34, imbuidos da dialética americana sôbre a preeminência da lei, deram a última palavra, nesse conflito, ao judiciário, que é o seu aplicador e intérprete.

Não é preciso, porém, ter militado na política ou na administração, onde se adquire outro descortino: basta a simples observação dos fatos, sem juízo preconcebido, para logo se convencer de que o judiciário, pela sua composição e pela sua mentalidade, necessariamente sistemática, não é o poder mais indicado para decidir o conflito em última instância.

A lei, na verdade, não se estabelece sem um objetivo político, tendente a realizar, em maior ou menor escala, mas nunca a contrariar, o ideal democrático; e é isto que o judiciário não raro perde de vista, arrastado pelas deduções em que se delicia e até pelas formalidades, que julga sacramentais.

O caso que vamos examinar oferece um exemplo típico: decidindo, por isto ou por aquilo, que os funcionários estaduais não estavam sujeitos ao imposto de renda, esquecia-se o Supremo Tribunal de que o que decidia era, em última análise, o seguinte: num país onde a igualdade de todos perante a lei é canon fundamental, e cuja Constituição procura efetivar esse princípio, uma classe havia que não pagava um imposto exigido a todos, dando o Tribunal, como razão desse privilégio, uma inferência que absolutamente não valia — mesmo supondo-a inevitável — o essencial princípio que anulava.

b) —

Não nos entregámos à tarefa de rever toda a jurisprudência pertinente do Supremo Tribunal, bastando ao nosso fim tomar a palavra de um dos seus ministros de que ela se assentou, desde a fundação dessa corte, com fundamento em que o preceito proibitivo do art. 10, da Constituição de 91, melhor redigido no art. 17, n. X, da de 34, e no art. 32, c) da de 37.

“foi sempre aplicado pela jurisprudência secular dos Estados Unidos, no silêncio da Constituição norte-americana (como princípio essencial do regime federativo e, por isso, norma implícita na Constituição), com extensão aos vencimentos dos funcionários estaduais e locais, considerados isentos de tributação pela União”.

mesmo depois da Emenda 16.<sup>a</sup>, de 1913, que autorizou a cobrança do imposto de renda, e sem embargo da generalidade com que essa Emenda se referiu às rendas tributáveis: *from whatever source derived*” (Declaração publicada no “Diário da Justiça” de 14-9-39).

Ora, o “leading case”, — como lá se diz — dessa jurisprudência, foi o *Coletor v. Day*, cujo

acórdão é criticado pelo autorizadíssimo Willoughby nos seguintes termos:

“To the author of the present treatise this decision was not only an unfortunate one from a fiscal point of view, but, constitutionally, an unnecessary one. Throughout the opinion the argument is implicit that the powers of the National Government and those of the States are upon an equal constitutional plane, so that what can be argued as to the implied limitations upon the one can be argued as to the other; whereas, in fact, as has been earlier pointed out, this is not the fundamental constitutional premise upon which the distribution of powers between the Federal and State Governments is founded. Upon the contrary, since the beginning of the Government under the Constitution, and in a great variety of ways, in cases of conflicts of jurisdiction, the United States has been recognized to have a constitutional status superior to that of the States”. (“On the Constitution of the United States” — vol. I, § 97, pg. 167).

A decisão, aliás, não foi unânime: dela dissentiu o juiz Bradley, por motivos diferentes dos de Willoughby, mas não menos convincentes, desenvolvendo considerações que este achou proféticas, quanto às possíveis e infelizes consequências de uma tal limitação ao poder tributário da União, como foi reconhecida pela maioria da Corte (loc. cit. — Nota 79).

Como quer que seja, a “igualdade de plano constitucional” que serviu de base à decisão, no caso citado, não prevaleceu no caso *Mc Culloch v. Maryland*, onde se reconheceu a supremacia da União, pelo fundamento de que os poderes de um Estado lhe são conferidos unicamente pelos seus habitantes ao passo que os da União

“are given by the people of the United States to a government whose laws, made in pursuance of the Constitution, are declared to be supreme” (Vol. cit. pag. 145).

Não variou com isso, entretanto, a jurisprudência da Côrte americana, passando esta a considerar, pura e simplesmente, para chegar à mesma conclusão, que o Governo Federal não pode entremeter-se na administração dos Estados, quando exercem os seus direitos, da mesma forma que estes não podem entremeter-se na administração federal.

O que se deva entender, em tese, por estreitamento, é o que os juizes americanos se abstêm de esclarecer, preferindo, muito americanamente, solucionar casos concretos; donde o decidirem, não raro, no sentido da tributabilidade, por motivos que o nosso Tribunal deveria ter examinado, já que a sua jurisprudência se fixou apadrinhada pela americana.

E' assim que, em 1928, no caso *Metcalf v. Mitchell*, acordou a Côrte em que engenheiros consultores, emitindo pareceres aos Estados e nas subdivisões sobre projetos de abastecimento d'agua e de rede de esgotos, não são "empregados" cujo vencimento deva ficar livre da taxaço estabelecida pelo *War Revenue Act*, de 1917.

Razoando essa decisão declarou a Côrte que não se pode prefixar, em termos de geral applicação, até que ponto é permitido a um governo tributar o aparelhamento (*instrumentalities*) de outro; o que a nenhum deles se consente é impedir ou cercear, essencialmente, o exercício dos poderes do outro. Donde se vê que

"the limitation upon the taxing power of each, so far as it affects the other, must receive a practical construction which permits both to function with the minimum of interference each with the other; and that limitation cannot be so varied or extended as seriously to impair either the taxing power of the government imposing the tax or the appropriate exercise of the functions of the government affected by it". (*Loc. cit.* — pag. 168).

As citações mostram, em primeiro lugar, que o fundamento da jurisprudência americana sobre a questão variou com o tempo, não se tratando, por conseguinte, de lição que se deva ter como ensinada, uma vez por todas; em segundo lugar que, embora reiterando a decisão, a Côrte Suprema nunca lhe deu o carater geral e exclusivo

que lhe atribuiu o nosso Tribunal, firmando, ao invés, claramente, que a limitação do poder de tributar "**must receive a practical construction**" que permita à União e Estados governar sem interferência recíproca.

c) —

Não é só isso, porém: a jurisprudência adotada pelo Supremo Tribunal à sombra da americana vem, conforme atesta a declaração já citada, "desde a sua fundação".

Ora, até 1913, ano da Emenda 16.<sup>a</sup> e da última *Income Tax Law*, todos os casos de "interferência" levados à Côrte Americana tiveram por objeto contribuições especiais decretadas pela União ou pelos Estados (1), ou então um imposto de renda que, incidindo "**on the issues and profits of land or on the gains and interest from personal property**", devia, como imposto direto (caso *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.*) ser repartido pelos Estados, na proporção de suas populações; de tributos, portanto, que, uma vez admitidos, poderiam ser **especialmente** aumentados, com o único objetivo da interferência malsinada pela Côrte.

Para situações que assim se configuravam, nada mais razoavel do que a jurisprudência estabelecida, visto como, não tendo limites o poder de tributar, União e Estados poderiam entrar em luta de imposição recíproca, embaraçando ou destruindo os respectivos serviços.

Essa jurisprudência — já foi dito — formalizou-se, entre nós, nos arts. 10, da Const. de 91 — 17, n. X, da de 34 — e 32, c) — da de 37; e, embebido nela, o Supremo Tribunal, quando enfrentou o nosso imposto de renda, não atendeu a que a Côrte americana jamais examinara situação semelhante, de imposto geral que se applicasse a funcionários estaduais apenas porque devia abranger a quantos recebessem um certo ordenado, fôsse qual fôsse o título.

Com efeito, depois da Emenda 16.<sup>a</sup>, que facultou a tributação de rendas "**from whatever**

(1) "For similar reasons — ensina *Campbell Black* — it is not competent for Congress to impose a tax upon the salary of a judicial or other officer of a State" ("*Handbook of American Constitutional Law*" — pag. 437). — O grifo de a tax é nosso.

source derived", até 1929, data da edição, que possuímos, de Willoughby, não ocorreu, segundo se depreende dêsse autor, nenhum caso envolvendo diretamente a aplicação do imposto a títulos dos Estados e dos municípios ou aos vencimentos dos seus funcionários; o único que surgiu, tendo por objeto o vencimento de juiz federal, foi resolvido pelo princípio da irredutibilidade (caso Evans v. Gore) não ferindo, portanto, o ponto que nos interessa (vol. I, § 100, pag. 173).

E' possível que, de 1929 para cá, algum caso tenha sido levado à Côrte, porque o ministro Carvalho Mourão, na declaração já referida, invoca o testemunho do próprio Willoughby, em livro mais recente ("Principles..." — edição de 1935).

Isto, porém, não infirma a nossa conclusão de que o Supremo Tribunal seguiu jurisprudência americana que ventilou a aplicação de tributos especiais e que, sem exemplo de julgado relativo a imposto geral, quando êste apareceu no Brasil atingindo os funcionários estaduais, não cogitou de re-examinar o assunto, continuando na mesma trilha, sem perceber que a espécie variara.

Suponhamos, porém, como última concessão, que, mau grado a Emenda 16.<sup>a</sup>, de 1913, não haja mudado a jurisprudência americana com relação aos vencimentos de funcionários estaduais: e nem por isso deveria ela prevalecer entre nós, depois das Constituições de 34 e 37, que modificaram profundamente a posição dos Estados diante da União, não sendo mais perdoável, a quem tenha leve tintura de direito constitucional, sustentar que ainda vigora no Brasil a regra de "não interferência" que serviu de base àquela jurisprudência.

E aí temos mais um exemplo de como os juizes, penetrados de um sistema, perdem, às vezes, inteiramente, o contacto com as realidades que o transformam.

d) —

Não se entenda, porém, do exposto, que, a nosso ver, podem a União, Estados e Municípios tributar livremente os funcionários e empregados uns dos outros. Essa tributação, ao contrário, está subordinada a limite que já se esboçou acima e que vamos precisar, para fêcho destas considerações.

Vimos que a Côrte americana, para isentar os funcionários estaduais de imposto federal, começou por colocar a União e Estados em "igualdade de plano constitucional" (caso Collector v. Day) e que, forçada a admitir, posteriormente, a supremacia da União (caso Mc Culloch v. Maryland) passou a adotar, como fundamento da decisão, a regra da "não interferência".

E essa interferência existe, ou é de receiar, sempre que se trate de tributos da natureza dos que a Côrte considerou (pelo menos até 1929) porque si o poder de tributar envolve o de destruir, na incisiva lição de Marshall, tudo depende do comêço, nada havendo que possa deter um govêrno quando manobra um imposto ou cédula de imposto que só atinge a casos especiais e circunscritos.

Os termos em que se acha redigido o art. 32, c), da Const. de 37, dispensam qualquer exame do imposto quando se trata de "bens, rendas e serviços uns dos outros"; a impossibilidade de tributação recíproca, nesses casos, é tão geral e absoluta que compreende, não só os serviços propriamente de govêrno ou de administração pública, mas até mesmo os industriais e lucrativos, o que, aliás, acontece, também, nos Estados Unidos (caso United States v. Ping County — citado por Campbell Black — pag. 437).

O texto constitucional, porém, falando em "serviços" não se refere àqueles que os prestam — funcionários e empregados de toda sorte — e pois, com relação a êles, torna-se necessária a "practical construction" aconselhada pela Côrte americana, consistindo a mesma, no caso, em averiguar si a sua sujeição a imposto de outro fisco perturba, de qualquer modo, o serviço onde trabalham e, portanto, a entidade pública a que pertence.

Do que se apurar nesse sentido depende a incidência ou não incidência do imposto: porquanto si o funcionário não deve ser tributado para que o serviço não sofra, nada, ao invés, justifica a isenção, quando isso não acontece.

Assim posta a questão — e na falta de isenção expressa não ha outra maneira de colocá-la — logo se vê que somente numa hipótese pode a tributação do funcionário prejudicar um serviço: quando o imposto recai sôbre êle em razão de cousa ou atividade que só existe no serviço, porque só então, não havendo fora cousa ou ati-

vidade idêntica, pode quem tributa majorar a imposição até impedir o serviço.

Si o objeto do imposto, porém, ocorre por toda parte, interessando a muita gente estranha ao serviço, já a possibilidade não é de temer, de vez que, conjuntamente com êle, muitos outros serviços seriam obstados e isto, mais do que um tribunal, contém o legislador.

Si o imposto de renda, por exemplo, alcançasse unicamente os funcionários do Estado, como tais, fácil seria à União, na verdade, aniquilar essa administração; mas, abrangendo também quem quer que receba ordenado, nos serviços da União e de particulares, o aumento da sua taxa para prejudicar o Estado levaria o mesmo dismantêlo a todos os setores da atividade nacional, a começar pela da própria União.

E' interessante notar que, tomando o nosso argumento pelo prisma do serviço, chegou a Côrte americana à mesma conclusão, no caso *South Carolina v. United States*, citado por diversos autores, e que vamos resumir: a Carolina do Sul, querendo assumir o contrôlo da venda de bebidas, estabeleceu dispensários cujos empregados percebiam ordenado fixo, sem participação nos lucros. Em casos anteriores havia a Suprema Côrte julgado que a regulamentação e contrôlo da venda de bebidas pelos Estados, enquanto não interessasse ao comércio inter-estadual, constituía, para êles, legítimo poder de polícia.

Lançados os empregados do serviço para pagamento do imposto federal de renda, saiu a campo o próprio Estado, alegando que essa tributação interferia no seu poder de polícia, sendo, portanto, inconstitucional.

A Côrte, porém, não esteve pelos autos: embora reconhecendo que se tratava, de fato, de um poder de polícia, considerou que o mesmo era singularmente lucrativo (tinha dado 500.000 dólares no ano anterior) e que, por conseguinte, unindo o desejo de lucro à necessidade da regulamentação, podia o Estado ser levado a fazer o mesmo com todos os demais artigos em razão dos quais se cobrava imposto. E ajuntou:

"If one State finds it thus profitable, other States may follow, and the whole body of internal revenue tax be thus stricken down".

Segundo informa Willoughby, em nota à pag. 176, tres juizes foram vencidos nessa decisão. E daí, talvez, os dois outros argumentos que a maioria julgou dever acrescentar, o mais forte dos quais, no parecer daquele autor, foi o de que, taxando os empregados dos dispensários, não atingia a União "the means or instrumentalities" utilizadas pelo Estado no desempenho das suas funções ordinárias de govêrno. E após haver mostrado, pela revista de outros arestos, que somente em tais circunstâncias o imposto tinha sido julgado inconstitucional, assim concluiu a Côrte:

"These decisions, while not controlling the question before us, indicate that the thought has been that the exemption of State agencies and instrumentalities from national taxation is limited to those which are of a strictly governmental character, and does not extend to those which are used by the State in the carrying on of ordinary private business".

Como se vê, é o mesmo argumento que acima expendemos, encarado pelo lado do serviço. Porque é justamente nos serviços "of a strictly governmental character" — como os designa a Côrte americana — que ocorre aquela cousa ou atividade a que nos referimos, diversa de qualquer outra e peculiar a êles, e que, tomada como objeto de imposição, pode ser tributada até a destruição do serviço.

Si se trata, porém, de cousa comum e geral — o ordenado, por exemplo, já isso não pode acontecer, porque a destruição, como vimos, seria também geral, começando pelos serviços do próprio tributante.

E si o imposto que atinge o funcionário, do mesmo modo que a todo o mundo, não pode ser majorado com o único intuito de prejudicar o serviço e portanto a administração a que pertence, desaparece o motivo da isenção, para prevalecer a regra geral da incidência

E chegamos assim à conclusão que sempre sustentámos, isto é, que a isenção concedida pela Constituição, lei ou contrato, a qualquer entidade pública ou privada, ao contrário do que têm decidido os nossos tribunais, não aproveita aos res-

pectivos funcionários e empregados, a menos que se trate de imposto que só a êles alcance, porque então, sim: facil será ao concedente iludir a própria concessão e, por aumentos sucessivos, tolher afinal, completamente, a entidade beneficiada.

Fora daí, a isenção não se justifica.

E si os tribunais continuarem a reconhecê-la, como vêm fazendo, que, ao menos, sejam lógicos, extendendo-a a todos os impostos que o

funcionário tenha de solver à custa do próprio vencimento, porque recaem sôbre cousas que não dão renda para isso (o predial da sua casa, por exemplo, o de automovel, si o tem, etc.), não se podendo negar que milita, nesses casos, a mesmíssima razão invocada nos outros, que é a possibilidade de sofrer o serviço, pelo sacrificio de parte dos vencimentos.

(26-9-39)