IMPÔSTO — CALCULO DE ADICIONAL — FATO GERADOR

— O adicional pode incindir sôbre o quantum *do tributo, ou sôbre os valôres que servem de base à imposição.*

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Cooperativa Mista dos Agricultores e Operários de Una Responsabilidade Limitada *versus* Estado da Bahia

Recurso em mandado de segurança n.º 43.048 — Relator: Sr. Ministro Vítor Nunes Leal

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Brasília, 19 de agôsto de 1964 (data do julgamento). — *Ribeiro da Costa,* Presidente. — *Vitor Nunes Leal,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Vitor Nunes — A Constituição da Bahia, no art. 28 das Disposições Transitórias, manda, a partir do exercício de 1948, e por prazo não inferior a dez anos, *acrescer* a todos os impostos um adicional de 0,5% para o Fundo de Pesquisas Científicas. Foi usado o verbo *acrescer* na forma imperativa: *acrescerá.*

Pela Lei estadual nº 220, de 17 de dezembro de 1949, e durante vários anos a seguir, êsse adicional incidia "sôbre o produto de cada impôsto". Era, pois, uma percentagem sôbre o montante do impôsto principal.

Surgiu depois a questão de saber se a Constituição determinava compulsòriamente outro critério de incidência. Foi então, baixada, pela Secretaria da Fazenda, a Portaria nº 4, de 4-1-60, estabelecendo que o adicional incidiria sôbre os valôres tributados, e não sôbre o *quantum* do impôsto principal.

A Lei estadual nº 1.246, de 28-12-59, cujo projeto, de origem governamental, continha preceito semelhante ao que veio a constar da portaria. Essa disposição do projeto não foi aprovada pela Assembléia Legislativa. Entretanto das tabelas anexas a essa lei, ficou declarado, quanto aos impostos de transmissão *inter vivos* e *causa mortis,* que o adicional seria acrescido a alíquota do impôsto. A tabela não usou expressão tão inequívoca quanto ao impôsto de vendas e consignações.

Tendo em vista essa situação, a Cooperativa Mista dos Agricultores e Ope-

rários de Una, com sede naquela Comarca, impetrou mandado de segurança, em julho de 1960, sustentando que o referido adicional do impôsto de vendas e consignações, dela exigido, sòmente recair sôbre o *quantum* do impôsto principal, e não sôbre o valor das operações tributadas. Argüiu, não só a legalidade da Portaria nº 4, de 1960, como também a sua inconstitucionalidade, em face do art. 28 da Constituição estadual.

A impetrante teve decisão contrária, na primeira (fls. 48), como na segunda instância (fls. 88). Afirmou o Tribunal de Justiça, citando precedente seu, considerado *leading case*, que a Constituição estadual, no art. 28, permitia como razoáveis às duas interpretações, a do contribuinte e a do fisco. Entretanto, resultava da Lei nº 1.246, entendida de maneira mais adequada, que ela mandara incidir o adicional sôbre as operações tributáveis, isto é, sôbre as transações que serviam de base à incidência do impôsto de vendas e consignações, e não apenas sôbre o *quantum* dêsse impôsto. A Portaria número 4, de 1960, que adotara critério idêntico, não era ilegal, nem inconstitucional.

Foi voto vencido o ilustre Desembargador Conde Sobrinho que interpretava a Lei nº 1.246 no sentido de não haver alterado a legislação anterior. Levou em conta, especialmente, que a assembléia havia rejeitado a disposição do projeto governamental, que intencionava fazer incidir o adicional sôbre a mesma base impositiva do impôsto principal.

A impetrante recorreu para o Supremo Tribunal (fls. 95), insistindo na argumentação do voto vencido. Em alegações anteriores, para demonstrar que o fato gerador do adicional é o impôsto principal, citou decisão do Supremo Tribunal publicada na *Revista Forense* nº 87-494.

Contra-arrazoou o Estado juntando memórias impressas, onde se discute amplamente o assunto. Não nega que o fato gerador do adicional seja o impôsto principal, mas sustenta que o *critério da incidência do adicional pode variar, segundo a preferência do legislador.*

Transcrevo dêste memorial (fls. 106 ss) os trechos seguintes:

"No domínio dos fatos financeiros, a Bahia, o Brasil e os países cultos decretaram tanto adicionais calculados sôbre o montante de outro impôsto, quanto os acrescentados à êstes, calculando-se sôbre o valor do líquido tributável...

Passemos à demonstração.

a) Exemplo de adicionais calculados sôbre o montante do impôsto: — o adicional de 5% sôbre os impostos gerais (isto é — nacionais), exceto exportação, da Lei nº 3.270, de 28 de setembro de 1885, para o fundo de Emancipação dos Escravos; adicional de 15 a 20 e 25% sôbre o impôsto de renda das pessoas físicas e jurídicas do art. 209 parágrafos 1º e 2º do Decreto nº 40.702 de 31-12-1956 por fôrça da Lei nº 2.973 etc.;

b) Exemplos de adicionais por acréscimo a outro impôsto recaindo com êste sôbre a matéria tributável: — subsídio literário da aguardente por lei de 23-11-1772 para as Escolas Régias, o direito de 30 réis em camada de aguardente da Carta Régia de 18 de março de 1801, ambos acrescentados ao subsídio de 1$600 em pipa de aguardente da Provisão de 29 de agôsto de 1760, todos três, em vigor até depois da independência; direitos aduaneiros adicionais em ouro acrescentados aos direitos em papel por Campos Sales e Murtinho; adicional de 4% sôbre reservas e lucros suspensos ou não distribuídos acrescentado ao impôsto de renda das pessoas jurídicas pelo art. 209 § 3º do Decreto nº 40.702, de 31-12-1956 e Lei 2.973; o adicional de 3% acrescido em 1959 e 1960 ao impôsto de renda

das pessoas jurídicas e calculado com êste sôbre os respectivos lucros, segundo o art. 98 da Lei nº 3.470, de 28-11-1958; o adicional de 1% (Rubens Gomes Sousa, *Compêndio*, 3ª ed. pág. 400, designa-o como "adicional para a fundação da Casa Popular") acrescido nos impostos *Inter Vivos e Causa Mortis* pelo art. 14, das Disposições Transitórias da Constituição da Bahia; adicionais de 1% e mais 1% ao impôsto de exportação de 5% da Bahia, com autorização do Senado, respectivamente, ou sejam, 40% de majoração em tôdas as alíquotas do impôsto de exportação; os *centimes additionels* e *taxes additionnelles* da França e Bélgica e os *addizionali* da Itália que o Poder Nacional permite sejam arrecadados pelos Governos departamentais e municipais, até hoje, ao lado dos impostos do govêrno central (ver L. Mehi, *Science et Technique Fiscales*, págs. 567 e segs.; Ciammini, *Institusioni di Diritto Tributário*, 1956, págs. 495 e seguintes além de outros autores contemporâneos); os adicionais somados às alíquotas do impôsto de vendas de 4% em Alagoas; de 5% nas mercadorias de luxo em Amazonas; 0,5% do Espírito Santo, no café em grão, para o Fundo de Pavimentação de Rodovias; de 1,568% a título de taxa de recuperação econômica de Minas, aliás de 4,704% sôbre gado para fora do Estado de 0,30% hoje incorporada à alíquota, para o Fundo de Pavimentação da Paraíba; adicionais 0,1% para o Fundo do Ensino, 0,2% para o Fundo de Investimentos e 0,4 para Pavimentação de Pernambuco; o adicional de 5% sôbre artigos suntuários e outros adicionais do Uruguai (J. P. Facio, *El Impuesto a las Ventas*, 1955, págs. 412 e segs); o adicional do impôsto de vendas de 2,75% que a França autoriza os governos locais, sôbre o movimento de vendas, ao lado da alíquota nacional...

Esgrime o Memorial dos contribuintes algumas palavras do eminente prof. Rubens Gomes de Sousa para defesa da premisa falsa. Ora, não só êsse escritor chama de "adicional" o de 1% da Fundação da Casa Popular (*Compêndio*, pág. 400), mas também dedica todo um estudo aos adicionais do Decreto-Lei número 9.159, de 10-4-1946, que substituindo o impôsto de lucros extraordinários, caíam sôbre a matéria tributável e não sôbre a quantia resultante de outro impôsto. (Ver, além do Compêndio, pág. 366. *Estudos de Direito Tributário*, de R. G. de Sousa)...

O Supremo, em acórdão de 26 de maio de 1931, já considerava legítimo, como adicionais do impôsto de indústrias e profissões, as alíquotas de licença e previdência, porque o *bis in idem* "não é inconstitucional, desde que o legislador pode elevá-los quando quiser, sendo um dos modos dessa elevação a taxa dupla sôbre um mesmo objeto" (*Rev. de Direito*, volume 72, pág. 343; vol. 102, pág. 512 e 513).

Em última análise o adicional representa majoração de impôsto para uma destinação especial. No caso concreto, o adicional consiste em majoração de 0,5% para acumular-se um fundo destinado às pesquisas científicas. Nada mais".

A Procuradoria-Geral da República, em parecer aprovado pelo Doutor Mário de Oliveira (f. 111), opinou pelo não provimento.

VOTO

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — Nego provimento ao recurso.

O Anteprojeto de Código Tributário Nacional, do Prof. Rui Gomes de Souza (1953), dispõe, no art. 24, III, que "os tributos são adicionais, quando o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal seja o pagamento, pelo mesmo contribuinte, de outro tributo de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno". Acrescenta o parágrafo único que, *"salvo disposição expressa de lei tributária em contrário,* aplica-se ao tributo adicional a legislação tributária

relativa ao tributo cujo pagamento constitua o seu fato gerador".

Dêsse enunciado resulta que o pagamento do tributo principal é o fato gerador do adicional, *ficando ressalvado o que a respeito dêste último dispuser a lei tributária específica.*

Não há dúvida que o fato gerador do adicional é o *pagamento* do impôsto principal, mas no sentido de que não devido o impôsto principal, também não será devido o adicional. Significa isso, em outras palavras, que o adicional é um tributo acessório, ou melhor, *um aumento do tributo principal.* O fato gerador, no sentido indicado, é o débito ou pagamento do impôsto principal, mas a competência para impor o adicional está vinculada à competência para exigir o impôsto principal, de que o adicional é um simples acréscimo ou aumento.

Foi o que decidiu o Supremo Tribunal, no caso Costa Pena & Cia e outros *versus* Prefeitura Municipal de Salvador (RE 5.159, R.F. 99-63, *Diário da Justiça* 16-12-43, p. 4.888). Naquele julgado, pela palavra do saudoso Ministro José Linhares, negou-se ao Município o poder de lançar adicional sôbre o impôsto de indústrias e profissões, porque êste era da competência do Estado, cabendo ao Município 50% do seu produto.

No citado processo, como foi expressamente assinalado, não era necessário discutir "se o impôsto adicional é um impôsto autônomo..., ou simplesmente *adicional,* no sentido gramatical do têrmo", pois fôra "lançado pela Prefeitura... de São Salvador, *à qual falece competência legal*". Entretanto, disse o relator que o "adicional não é impôsto autônomo, mas subordinado e acessório, pois a sua existência antessupõe a do principal". De igual modo temos decidido em outras oportunidades. Temos negado p. ex., a cobrança da taxa de despacho aduaneiro (que o Supremo Tribunal considera adicional do impôsto de importação), quando o contribuinte está isento do impôsto principal. Igualmente, temos negado legitimidade às taxas de recuperação econômica e de assistência hospitalar, de Minas Gerais, quando representam simples acréscimo do impôsto de vendas e consignações, sempre que êste impôsto não fôr devido, pelo contribuinte, ao Estado de Minas, mas a outro Estado. A mesma orientação tem prevalecido quanto à taxa de recuperação econômica da Paraíba.

Entretanto, dessas decisões não se pode inferir que o adicional tenha de ser calculado, sempre e sempre, sôbre o *quantum* do impôsto principal. É verdade que, no Ag. 9.437, de 21 de novembro de 1940, a 1ª Turma decidiu que o certo adicional não incidia "sôbre o valor da mercadoria importada e sim sôbre os direitos devidos" (*Revista Forense* 87-404; *Diário da Justiça*, 6-5-41, p. 292), mas as notas taquigráficas não esclarecem suficientemente de que tributo se cogitava.

Na realidade, repetimos, o adicional é sempre um acréscimo, ou aumento, do tributo principal. Mesmo quando instituído em outro *nomen iuris,* assim temos decidido, como se vê dos casos a que anteriormente me referi. Mas não se segue que deva ser calculado, necessàriamente, sôbre o montante do impôsto anterior, *ficando ao critério do legislador determinar o critério da incidência.*

Muito expressiva, no sentido de ser o adicional um aumento do tributo, é a decisão proferida no RMS 8.669, em 5-12-62. Discutia-se a legitimidade da taxa de investimento criada pelo Estado de Santa Catarina. Decidiu o Tribunal que era simples adicional de impôsto de vendas e consignações. Prevaleceu, por isso, o voto do Sr. Ministro Luís Gallotti, no sentido de que a sua cobrança era legítima, mas sòmente nos limites do art. 215 da Constituição estadual, que não permite sejam aumentados os impostos estaduais, em cada exercício, além de 20%. Portanto, o

adicional foi equiparado a aumento do tributo.

Voltamos ao caso dos autos. Não há dúvida de que a Constituição da Bahia, no art. 28 das Disposições transitórias, aludindo ao adicional de 0,5%, lhe deu a qualificação de acréscimo, ou aumento, do impôsto porque usou o verbo *acrescer*. Não é, pois, desarrazoada a interpretação de que êsse dispositivo constitucional facultou ao legislador ordinário fazer incidir êsse acréscimo, seja sôbre o produto do impôsto principal, (como dispunha a Lei estadual nº 220, de 1940), seja sôbre os valôres que servem de base à incidência do tributo principal (como teria disposto a Lei nº 1.246, de 1959).

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira: — Tenho dúvida a respeito do cálculo do adicional, porque o fato gerador, aí, seria o pagamento do impôsto e o Estado não poderia cobrar impôsto sôbre pagamento do impôsto.

Parto do pressuposto de que o adicional é cobrado sôbre a operação não sôbre o impôsto mesmo, porque só assim se justifica a competência tributária do Estado.

Para particularizar: o impôsto *causa mortis* digamos, um indivíduo deixa um milhão de cruzeiros. O impôsto é de 3%. Então, pagaria trinta mil cruzeiros. Se o impôsto aumentar mais 1/2%, paga, portanto, trinta e cinco mil cruzeiros. Mas se cobrarmos sôbre os trinta mil cruzeiros, seriam trinta e um mil e quinhentos cruzeiros e o Estado não tem competência para tributar o impôsto. O Estado tem competência para tributar a operação, a transmissão da propriedade pelo seu valor. Assim, parto do pressuposto de que o adicional do impôsto é o próprio impôsto majorado.

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — Atentei muito para a observação de V. Exa.. Vou reler o art. 24, III, do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, do Professor Rui Gomes de Souza:

"Os tributos são adicionais quando o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal seja o pagamento, pelo mesmo contribuinte, de outro tributo da competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno".

Resulta daí que o adicional é sempre um aumento do impôsto. Òbviamente, só a entidade que tem competência para cobrar o tributo principal é que pode cobrar o adicional. Conforme o critério do cálculo, o adicional será um aumento maior ou menor do tributo principal.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira: — Mas, aí, tenho dúvida se é possível variar.

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — Parece-me que fica ao critério do legislador, como expressamente ressalva o Anteprojeto no parágrafo único do art. 24. Se o legislador competente, que poderia aumentar x, quis aumentar apenas uma fração do x, não pode ser censurado, do ponto de vista jurídico, nem por isso terá perdido sua competência.

O pagamento do principal é fato gerador apenas no sentido de que *quem não deve o principal não deve o adicional*. Quer dizer: o pagamento do adicional está subordinado à exigibilidade do principal. É neste sentido que o Anteprojeo de Código Tributário Nacional diz que o pagamento do tributo principal é o fato gerador do adicional.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira: — A percentagem não pode variar em virtude do entendimento que o Fisco der a êste adicional porque, às vêzes, não será de 1/2%; será mais do que 1/2%.

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — A meu ver, o legislador tem liberdade. Se quiser que o adicional incida sôbre o *quantum* do impôsto, significa isso que, ao invés, p. ex. de aumentar 100, aumentou apenas uma fração de 100.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira: — Para não nulificar o impôsto. Para

dar expressão para considerar válido êste adicional.

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — No caso dos autos, não há um verdadeiro problema teórico envolvido, mas inteligentemente explorado, pela recorrente. O problema dos autos é saber como dispôs o legislador baiano, Lei nº 1.246, de 1959.

O Sr. Ministro Evandro Lins e Silva —O argumento do Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira leva à seguinte conclusão: o adicional seria uma superfetação, ao fim de contas, porque o legislador, ao invés de fazer um adicional de 1/2%, mandava cobrar 3%, 3 1/2% sôbre o próprio impôsto.

Aí, incidiria sôbre o preço de vendas e consignações.

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães: — A Constituição da Bahia estabeleceu êsse adicional para o fim especial, que era o fundo de pesquisa. Êsse impôsto há de ser cobrado para êsse fim. Se se cobrasse êsse impôsto como fração de alíquota, seria ridículo.

O Sr. Ministro Evandro Lins e Silva: — Não estou falando sôbre o mérito. Estou, apenas, raciocinando em tôrno dos argumentos apresentados pelos eminentes Ministros Relator e Gonçalves de Oliveira, quanto ao adicional, como êle deve ser calculado.

O Sr. Ministro Gonçalves de Oliveira: — Porque o Estado não tem poder de cobrar impôsto sôbre impôsto. O fato gerador do impôsto não é o impôsto. O fato gerador do impôsto é a operação.

O Sr. Ministro Evandro Lins e Silva: — Nesse caso o adicional seria uma coisa inócua.

O Sr. Ministro Vitor Nunes (Relator): — A expressão "fato gerador", usada no Anteprojeto do Código Tributário, quanto aos adicionais, significa que, não sendo exigível o impôsto principal, não é devido o adicional. O pressuposto legal do pagamento do adicional é ser devido o impôsto principal. Isso não afeta o problema da competência. Sendo o adicional um *aumento* de tributo, a competência para o aumento é a mesma do tributo principal.

Tem, contudo, relevância prática o problema em debate. Se se interpretar que, pela Constituição da Bahia, o adicional recairá, necessàriamente, sôbre os valôres tributados, segue-se que, ressalvada a prescrição, o Estado poderá cobrar a diferença de todos os contribuintes que já se quitaram de acôrdo com a lei anterior porque, pela lei anterior, foi calculado o adicional sôbre o *quantum* do impôsto.

O que me parece é que a Constituição permite as duas interpretações. Deixou a critério do legislador ordinário estabelecer o critério da incidência. Pelo menos, não é desarrazoada essa interpretação. O legislador anterior cobrou menos; o legislador atual cobra mais.

O fato de haver a Assembléia rejeitado um texto mais explícito do projeto, não desfaz meu raciocínio: 1º) porque os trabalhos parlamentares não têm valor decisivo; 2º) porque a lei contém tabelas anexas, e nessas tabelas, que são muito claras para certos tributos, não existe a mesma clareza para o de vendas e consignações.

É um problema de interpretação da lei estadual. Segundo interpretou o Tribunal de Justiça do Estado, resulta dessas tabelas que o adicional, quanto ao impôsto de vendas e consignações também incidirá sôbre os valôres que servem de base ao cálculo do impôsto principal. E o Tribunal deu à lei interpretação razoabilíssima. A finalidade a que se destina êsse adicional (criação de um fundo de pesquisas) não poderia ser atingida com uma contribuição minguada.

Continuo, Sr. Presidente a ler o voto que trouxe escrito.

Teria o Tribunal de Justiça da Bahia violado a própria Lei nº 1.246, de 1959,

quando decidiu que ela estabelece, para o adicional, a mesma base impositiva do impôsto principal?

A resposta afirmativa baseia-se, principalmente, nos trabalhos parlamentares, como ponderou o voto vencido do ilustre Desembargador Condé Sobrinho. Mas não é decisiva a tramitação parlamentar na interpretação da lei, consoante entendimento tranqüilo no Supremo Tribunal. Além disso, a própria Lei nº 1.246 contém normas (Tabela 7) que permitem concluir que o legislador aceitou, de qualquer modo, o pensamento do Govêrno, quanto a *incidência do adicional sôbre a mesma base do impôsto principal.*

O Tribunal de Justiça deu, pois, a essa lei, interpretação razoável. Não se pode afirmar que haja direito líquido e certo do contribuinte, a ser amparado por mandado de segurança.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Negou-se provimento, unânimemente.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro A. M. Ribeiro da Costa.

Relator, o Exmo. Sr. Ministro Vítor Nunes.

Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Evandro Lins, Hermes Lima, Pedro Chaves, Vítor Nunes, Gonçalves de Oliveira, Villas-Boas, Cândido Mota e Hahnemann Guimarães.

Licenciados, os Exmos. Srs. Ministros Lafayette de Andrada e Luís Gallotti.