IMPOSTO DE RENDA — ADICIONAL ESTADUAL — INCONSTITUCIONALIDADE

— Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei Complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União.

— Sentido e alcance dos §§ 3.º, 4.º e 5.º do art. 34 do ADCT, bem como no § 3.º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal.

— O adicional previsto pela Carta Magna, no inciso II do art. 155, é tributo da competência exclusiva do Estados e do Distrito Federal, mas não só não é "autônomo" — como adicional que é, está inequivocamente vinculado ao imposto de renda como instituído e disciplinado pela União —, senão também sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

— Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02-12-88, do Estado do Rio de Janeiro.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 140.887
Recorrente: Importec Importadora de Ferramentas Técnicas Ltda.
Recorrido: Estado do Rio de Janeiro
Relator: Sr. Ministro MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro, e restabelecendo o dispositivo da sentença concessiva do mandado de segurança.

Brasília-DF, 18 de fevereiro de 1993.

Sydney Sanches — Presidente; *Moreira Alves* — Relator.

RELATÓRIO

O Senhor Ministro Moreira Alves (Relator): É este o teor do acórdão recorrido (fls. 132/137):

"Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1.061/90, em que é apelante o ESTADO DO RIO DE JANEIRO, apelado IMPORTEC IMPORTADORA DE FERRAMENTAS TÉCNICAS LTDA.

ACORDA, unanimemente, a Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro em rejeitar a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 1.394, de 02.12.88 e do decreto que a regulamentou, e em prover a apelação para denegar a ordem. Custas pela impetrante, neste integrado o relatório do parecer (fls. 126), cujos termos se adotam, na forma regimental.

I. Os §§ 3º e 4º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Lei Fundamental em vigor, dispõem que as entidades políticas, dotadas de competência para o exercício do poder de tributar (União, Estados, DF e Municípios) 'poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela (Constituição) previsto', cuja vigência, todavia, ficará suspensa até à 'entrada em vigor do sistema tributário previsto na Constituição'.

Pelo *caput* do referido art. 34, verifica-se que o sistma tributário nacional passou a vigorar no dia 1º.03.89. O legislador tributário estadual respeitou esse limite: o adicional, o novo imposto, 'incidirá sobre pagamentos efetuados a partir de 1º de março de 1989' (Dec. 12.715, art. 3º, de 28.02.89).

É certo que a Constituição Federal, no art. 146, estatui no sentido de que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, relativamente aos impostos nela discriminados (art. 146, III, *a*).

Entretanto, para conhecer-se o vero sentido dos dispositivos contidos no corpo da Constituição, é indispensável cotejá-las com o texto das disposições transitórias, onde se costumam inserir normas de sobredireito, de direito intertemporal, de direito transitório.

O legislador constituinte criou o imposto, sob *nomen* de 'adicional', facultando, aos Estados e ao DF, a sua instituição (art. 155, II). Indicou-lhe o fato gerador, o limite da base de cálculo e o sujeito passivo da obrigação. Assim, o próprio texto constitucional antecipou-se ao legislador complementar, naquilo que este deveria suprir (art. 146, III, *a*).

Nas disposições transitórias permitiu, às entidades políticas, que, desde logo, editassem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, restringindo-lhes, porém, o início da vigência, o qual não poderia ser anterior a 01.03.89 ('a partir da entrada em vigor do sistema nacional').

Com essa providência, o constituinte permitiu, com limite no tempo, o início da vigência das 'leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional', independentemente da edição de lei complementar.

Entender de outro modo, *data venia*, seria considerar inútil o art. 34 e seus §§ 3º e 4º das Disposições Transitórias. E toda a legislação anterior à Carta de 1988, compatível com o sistema tributário por ela consagrado, continua em vigor, inclusive as normas gerais de direito tributário.

Observe-se que o próprio texto do § 5º do art. 34 pressupõe que as leis referidas no § 3º vigoram a partir da vigência do sistema tributário nacional, a partir de 01.03.89:

'§ 5º - Vigente o novo sistema tributário, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele *e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.*'

A lei estadual impugnada insere-se, justamente, entre aquelas de que se ocupa o § 3º do art. 34, das Disposições Transitórias.

Mas não é só.

2. O fato gerador do novo tributo não é senão o 'pagamento' do imposto previsto no art. 153, III. O uso da expressão 'do que for pago' (art. 155, II) parece evidenciar que o fato econômico que gera o tributo não é senão o pagamento de outro tributo e não a exigibilidade dele. Menos, ainda, os fatos econômicos que legitimam o IR.

Sem discutir a opção do constituinte, inspirada, provavelmente, no art. 24 do antigo Projeto do Código Tributário Nacional, o fato gerador do adicional é, com efeito, o pagamento pelo mesmo constribuinte, do outro imposto a que se refere o texto constitucional.

Também a esse propósito a lei estadual observa fielmente a Carta Federal:

'Art. 2º. O fato gerador do adicional é o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica, domiciliada no Estado do Rio de Ja-

neiro, do imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital' (a parte final é reprodução, *ipsis verbis*, do art. 155, II, da CF).

3. Se o fato gerador é, indubidosamente, o 'pagamento' e não os fatos econômicos que dão azo ao IR, parece de todo legítima a disposição da lei local que somente exige o tributo com base nos pagamentos efetuados a partir de 01.03.89, de quando passou a vigorar o sistema Tributário instituído pelo novo estatuto político.

4. Esta Câmara, em pronunciamento recente e pela palavra do eminente Desembargador Carlos Alberto Direito, já teve oportunidade de reconhecer a absoluta legitimidade da lei tributária estadual:

'O adicional do imposto de renda, de competência estadual nos termos do art. 155, II da Constituição de 1988, é um verdadeiro imposto. Assim, é descartável qualquer interpretação amparada na doutrina constituída sobre o chamado 'adicional do imposto de renda', no sentido que lhe emprestou Rubens Gomes de Souza no antigo anteprojeto do Código Tributário Nacional.

O *fato gerador* exsurge da norma constitucional vinculando o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. No caso presente, o imposto estadual de 5% é sobre *o que for pago* à União, a título do imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. O poder impositivo estadual não se faz presente *antes do pagamento* do imposto federal, com o que *não há obrigação tributária, vedado ao Estado efetuar o lançamento*, porque ainda não devido o imposto.

A disciplina constitucional da *competência concorrente* estabelece que a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, não excluída a competência suplementar dos Estados para legislar sobre normas gerais, sendo plena a competência inexistindo lei federal, certo que a superveniência desta suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. Não existe na Constituição Federal, relativamente ao imposto do art. 155, II, nenhuma condição especial, nenhuma exigência de prévia promulgação de lei complementar.

A disciplina jurídica estadual não alcança fato gerador pretérito. A regulamentação indica que com a ocorrência do fato gerador — *frise-se, o pagamento* — o imposto incidiria, ainda que o fato gerador do pagamento — *frise-se, o fato gerador do imposto federal* — tenha ocorrido anteriormente à data de 1º de março de 1989, início da vigência do sistema tributário nacional, tudo em obediência estrita ao *caput* do art. 34, § 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *In casu*, o que o impetrante e seu litisconsorte pretendem é equiparar os fatos geradores do imposto federal e do imposto estadual.

Todavia, a equiparação é baldia de amparo.

Destarte, os dois argumentos principais apresentados pelo impetrante e seu litisconsorte, com uma interpretação forçada da regra constitucional, não podem prosperar. E com eles todos os demais apontados para a inconstitucionalidade que, verdadeiramente, não está acima de qualquer dúvida razoável. Lição de Carlos Maximiliano: (a) entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato de autoridades; (b) os tribunais só declaram a inconstitucionalidade de lei quando esta é evidente, não deixa margem a séria objeção em contrário' (Ap. Cível nº 669/90, sessão de 07.08.90).

Rejeita-se, pois, a alegação de inconstitucionalidade e nega-se provimento ao recurso."

Interposto recurso extraordinário, foi ele admitido pelo seguinte despacho:

"Tratava-se de recurso extraordinário tempestivamente interposto, com fundamento no artigo 102, III, *a* e *c*, da Constituição Federal, que visa a impugnar o venerando acórdão prolatado pela Egrégia Primeira Câmara Cível do nosso Tribunal de Justiça (fls. 132/137), cuja ementa é a seguinte:

'Tributário. Adicional do imposto de renda. Alegação de inconstitucionalidade da lei estadual rejeitada. Legitimidade e exigibilidade do imposto estadual.'

A recorrente em suas razões (fls. 141/145) sustenta que a decisão recorrida contrariou os arts. 5º, 146, III, *a*, 150, I e III, *a*, e 155, II, da Constituição Federal, além de ter julgado válidos lei e decreto estaduais confrontados com os dispositivos constitucionais.

O recorrido contra-arrazoou (fls. 148/151).

O Ministério Público oficiou (fls. 153/155).

É a hipótese.

O recurso é admissível por ambos os permissivos.

Com efeito, a matéria nele versada é polêmica e, inclusive, encontra-se pendente no Excelso Pretório julgamento de ação direta de inconstitucionalidade que versa o mesmo tema, salientando-se que a recorrente prequestionou corretamente a contrariedade aos preceitos constitucionais invocados.

Desse modo, admito o recurso.

Subam os autos ao Egrégio Supremo Tribunal Federal." (fls. 157/158)

Às fls. 166/168, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer da Dra. Odília Ferreira da Luz Oliveira:

"IMPORTEC IMPORTADORA DE FERRAMENTAS TÉCNICAS LTDA., recorre extraordinariamente de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que proveu apelação do ora recorrido e julgou constitucional a exigência do Imposto Adicional ao Imposto de Renda, de competência dos Estados (art. 155, inc. II, da Constituição da República), regulado pela Lei nº 1.394, de 2 de dezembro de 1988, do Estado do Rio de Janeiro.

No recurso extraordinário, fundado no art. 102, inc. III, alíneas *a* e *c*, da Constituição, alega-se que o acórdão, além de julgar válida a referida lei estadual, contestada perante a Carta federal, ofendeu os seguintes dispositivos constitucionais:

a) arts. 5º, inc II, e 150, inc. I, que consagram o princípio da reserva legal;

b) art. 146, inc. III, alínea *a*, que impõe a prévia expedição de normas gerais por parte da União Federal, para que se possa cobrar um tributo novo, não regulado pelo Código Tributário Nacional;

c) art. 150, inc. III, alínea *a*, pois a cobrança do novo tributo refere-se a fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 1.394/88 (percepção de lucros, rendimentos e ganhos de capital ainda no ano de 1988).

O recurso foi admitido e respondido.

Saliento que a matéria aqui discutida — constitucionalidade da citada lei estadual — motivou duas ações diretas de inconstitucionalidade (nº 76-4 e 633-9), que aguardam pronunciamento do Advogado-Geral da União.

II

Em primeiro lugar, parece-me que a recorrente deveria ter feito prova do texto da Lei estadual nº 1.394/88, nos termos do art. 337 do Código de Processo Civil. Mas, para evitar maior demora no julgamento do recurso, opino a partir dos dados que constam dos autos.

Observo que a recorrente não ataca adequadamente os fundamentos do acórdão recorrido, pois não demonstra como teriam ofendido a Constituição federal. Na verdade, limita-se a construir uma tese, sem aplicá-la ao acórdão e, por isso, o recurso não deve ser conhecido.

Ainda que essa preliminar seja rejeitada, não se poderá negar a falta de prequestionamento do princípio da legalidade, mesmo em matéria tributária, não examinado pela decisão recorrida. Portanto, ao menos nessa parte o recurso não comporta conhecimento (Súmulas nº 282 e 356, do Supremo Tribunal Federal).

III

As normas constitucionais invocadas pela recorrente não lhe amparam a pretensão e devem ser interpretadas sistematicamente.

O art. 146, inc. III, define a natureza complementar da lei que rege as matérias mencionadas em suas alíneas. Trata-se de lei nacional, porque, embora expedida pela União, aplica-se também aos demais entes da federação.

A competência da União para expedi-la não exclui a competência supletiva dos Estados. E enquanto não houver lei nacional, a competência legislativa plena será dos Estados, cujas leis vigerão até a expedição daquela (art. 24, § 2º e 4º, da Constituição). Ainda mais: as normas gerais contidas no Código Tributário Nacional e em outras leis encontram-se em plena vigência, no que não forem incompatíveis com a Carta nem com leis novas (art. 34, § 5º,

do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

É verdade que, no caso, tem-se um tributo novo e, por isso mesmo, não previsto na legislação em vigor quando começou a viger o atual ordenamento constitucional. Nem por isso, entretanto, pode-se dar razão à recorrente; o novo imposto independe da edição da lei complementar a que se refere o art. 146, inc. III, alínea *a*, porque seu fato gerador, sua base de cálculo, seu sujeito passivo e, mesmo, a alíquota máxima já estão previstos no próprio texto do art. 155, inc. II, como bem se observou no acórdão. Eventual lei complementar não poderá alterar esta definição:

— o fato gerador é o ato de pagamento do Imposto de Renda devido à União, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital;

— a base de cálculo é o valor pago à União;

— o sujeito passivo é o contribuinte do Imposto de Renda, pessoa física ou jurídica, domiciliado no Estado;

— a alíquota máxima é de 5%.

Mesmo que a Constituição se tivesse limitado a prever o tributo, sem tais definições, a falta de lei geral nacional autorizaria a expedição pelos Estados das normas necessárias, com vigência até a edição da lei nacional (art. 24, §§ 3º e 4º). Essas leis estaduais poderiam ter sido expedidas desde logo, com a vigência da Carta, mas só entrariam em vigor em 1º de março de 1989, com o novo sistema tributário nacional (art. 34, §§ 3º e 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

Considere-se ainda que, acolhida a tese da recorrente, perderia toda a eficácia o disposto nas citadas regras transitórias.

Da mesma forma, não se cogita de infringência do princípio da irretroatividade da lei tributária. Segundo a Constituição, repetida pela lei estadual, o fato gerador do novo imposto é o pagamento do Imposto de Renda devido à União, nunca a percepção dos lucros, ganhos e rendimentos de capital, que é o fato gerador, isto sim, do tributo federal. Tanto que, enquanto não houver pagamento do Imposto de Renda, o tributo estadual será inexigível.

Pouco importa, assim, que o fato gerador do Imposto de Renda devido à União seja anterior à vigência da Lei nº 1.394/88, que só autoriza a cobrança do tributo estadual sobre os pagamentos (isto é, os fatos geradores) ocorridos a partir de 1º de março de 1988 — posteriores, portanto, à sua edição.

Legítima, desse modo, a exigência contestada nestes autos, porque constitucional a lei em que se fundamenta.

IV

Em face do exposto, opino pelo não-conhecimento do recurso quanto ao art. 102, inc. III, alínea *a*, e pelo conhecimento e desprovimento quanto ao art. 102, inc. III, alínea *c*."

É o relatório.

VOTO

O Senhor Ministro Moreira Alves (Relator):

1. O problema capital que se discute, no caso, é o de se saber se, para a instituição, pelos Estados-membros, do adicional do que for pago à União a título de imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (art. 155, II, da Constituição Federal), é mister que dele trate a Lei complementar nacional de princípios gerais tributários a que alude o art. 146 da Carta Magna.

Tendo o acórdão recorrido, apesar de não haver ainda normas complementares nacionais a respeito desse tributo, tido como válida a lei local (Lei 1.394, de 02.12.88) que o instituiu, conheço do presente recurso pela letra *c* do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, e passo a examinar a questão que nele se põe.

2. Segundo o acórdão recorrido, para a instituição desse adicional por lei estadual não há necessidade de que sejam editadas normas complementares nacionais que estabeleçam os princípios gerais relativos a ele, porque no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a própria Constituição Federal admitiu que, após sua promulgação, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto, e permitiu que sua aplicação se fizesse desde que vigente o no-

vo sistema tributário (art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT). Valeu-se, pois, o Estado do Rio de Janeiro da faculdade outorgada pelo § 3º do referido art. 34.

Não tem razão o aresto recorrido.

Esses dispositivos (os §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT) não têm o sentido absoluto que a decisão sob exame lhe dá. Isso, aliás, decorre não só do § 8º do mencionado artigo (referente a ICMS e que reza: *"Se, no prazo de sessenta dias constados da promulgação da Constituição, não for editada lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e os Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria"*), mas também do disposto no § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal (artigo esse que, depois de estabelecer a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar, entre outras matérias, sobre direito tributário, e após acentuar que, no âmbito dessa legislação concorrente, a competência da União se limita ao estabelecimento de normas gerais, acrescenta, no § 3º: *"Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender às suas peculiaridades."* Com efeito, desses dois dispositivos resulta evidente que os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei complementar nacional tributária a que alude o art. 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União. A não ser assim, não teria sentido a limitação, relativamente ao ICMS — e limitação que se estabeleceu de modo expresso pela importância desse imposto no produto de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal —, nem seria possível contornar a contradição em termos que se apresenta na redação do § 3º do art. 24 da Constituição Federal, uma vez que, se, em face da inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercessem a competência legislativa plena (e, portanto, pudessem estabelecer, para si, essas normas gerais), não teria sentido a frase final *"para atender às suas peculiaridades"*, pois a generalidade ínsita às normas gerais é inconciliável com as particularidade das situações peculiares em cada Estado ou no Distrito Federal. O sentido lógico e útil que se pode dar a essa frase limitativa é o de que essa competência plena lhe é atribuída, não só quando inexistir a lei federal sobre normas gerais, mas também quando o tributo estadual for autônomo, ou seja, não estiver vinculado, de qualquer sorte, a tributo cuja instituição e disciplina não sejam de sua competência.

Ora, é manifesto que o adicional previsto pela Constituição Federal, no inciso II do art. 155, é tributo da competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, mas não só não é *autônomo* — como adicional que é, está inequivocamente vinculado ao imposto de renda como instituído e disciplinado pela União, e essa dependência decorre até da divisão do art. 155 em dois incisos: o primeiro diz respeito aos impostos autônomos e o segundo a esse tributo dependente —, senão também sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, e entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

Neste exame genérico que faço da necessidade de normas complementares gerais de índole nacional resultante da dependência desse tributo (adicional) ao imposto de renda, que é da exclusiva competência federal, não é mister que aprofunde a análise de todas as virtualidades de sentido que podem estar enfeixadas no conteúdo significativo desse inciso II do art. 155 da Constituição Federal. O que importa, neste momento, é apenas a afirmação do caráter dependente desse tributo com relação ao imposto de renda, dependência que existe qualquer que seja a interpretação que se dê para a fixação da natureza jurídica desse "adicional", a respeito da qual grassa divergência na doutrina e — o que é pior — na legislação dos diferentes Estados, entendendo a maioria que se trata de um imposto que tem por fato gerador o que for pago à União, devida ou indevidamente, a título de imposto de renda inciden-

te sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, ao passo que outros — em minoria — consideram que se trata verdadeiramente de um adicional do imposto de renda (e, portanto, seu fato gerador é o do próprio imposto de renda), tendo apenas como beneficiários outros (os Estados e o Distrito Federal) que não o instituidor deste (a União). E — note-se, apenas — a diversidade de conseqüências da posição adotada, inclusive pelos reflexos com relação aos contribuintes e a possibilidade de conflitos de interpretação e de apuração em face da União, a que cabe a instituição e a disciplina do imposto de renda, é alarmante.

Quer se considere que o fato gerador desse adicional é o pagamento à União a título de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (o adicional seria um imposto sobre o pagamento, o que impede, inclusive, a restituição do que for indevidamente pago à União), quer se considere que o seu fato gerador é o do imposto de renda (seria um verdadeiro adicional do imposto de renda, exigido e arrecadado pelos Estados e pelo Distrito Federal), o que é indubitavelmente certo é que a legislação complementar de princípios gerais terá que impor à União disciplina do imposto de renda que permita, para efeito de exigência, arrecadação e cobrança pelos Estados e pelo Distrito Federal, se identifique o de que o contribuinte do imposto de renda é devedor ou foi pagador por incidência sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, de um lado, e, de outro, sobre rendas que não estas, como a decorrente de trabalho, tendo em vista o sistema de antecipações e de reajustes, bem como as faixas de isenção ou de alíquotas diversificadas e as deduções que se aplicam às rendas englobadamente. Mais. Em se tratando de aluguéis de imóveis de propriedade de pessoa física, se estiverem estes locados a outras pessoas físicas e a pessoas jurídicas, o recebido daquelas é recolhido mensalmente pelo sistema do *carnet-leão* (com a possibilidade de deduções e observadas as faixas de isenção ou de alíquotas em razão do montante mensal), ao passo que o recebido destas (pessoas jurídicas) é por estas recolhido na fonte como rendimento independente (o que repercute no seu enquadramento naquelas faixas de isenção ou de alíquotas), e apenas agregado ao primeiro no ajuste anual que se faz concomitantemente com rendas que não se computam para o efeito de adicional e com deduções genéricas. Sem mudança de técnica e sem discriminação — o que obviamente não poderá ser feito pelos Estados e pelo Distrito Federal — não será possível observar-se o preceito do art. 155, II, que restringe o adicional ao que for pago a título de imposto de renda apenas incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, o que exclui os demais, e, conseqüentemente, não os leva em consideração para a verificação da ocorrência daqueles quanto à faixa de isenção ou de variação de alíquotas.

Por outro lado, com relação a esse adicional, há uma série de aspectos que estão a exigir normas gerais de cunho nacional por não se circunscreverem ao âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal. Assim, por exemplo, nos casos de retenção do imposto de renda na fonte, quando a fonte retentora está situada em Estado diverso daquele em que tem domicílio o contribuinte identificado, hipótese em que ou se criará a obrigação de aquela fazer a retenção do adicional no Estado do domicílio do contribuinte (o que terá de decorrer de norma nacional) ou se terá de criar a obrigação daquela (a fonte retentora) de comunicar a este (o contribuinte) a retenção que está fazendo, permitindo-se a este que efetue o pagamento do adicional no Estado em que é domiciliado em data diversa da em que a retenção foi efetuada (o que também terá de resultar de norma nacional).

E a tudo isso se acrescenta ainda a circunstância de que, pela forma pela qual está redigido o texto do inciso II do art. 155 da Constituição Federal, tem ele conteúdo significativo que, por não estar univocamente precisado, permite a tomada de posição pela legislação complementar nacional de princípios gerais entre opções que, em si mesmas, não afrontam o texto constitucional. Atente-se, por exemplo, para o conceito de domicílio a ser utilizado para a caracterização do que sejam *"pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios"*. Que espécie de domi-

cílio será esse? O domicílio civil? O domicílio fiscal para o efeito de imposto de renda? Se o civil, como se resolverem os problemas da existência, com relação à mesma pessoa, da pluralidade deles em Estados diversos?

Essas considerações, e esses poucos exemplos para dar uma idéia tênue das múltiplas questões que estão a exigir normas complementares nacionais de princípios gerais para a instituição do adicional em causa, são mais do que suficientes para a demonstração da inconstitucionalidade da Lei 1.394/88 do Estado do Rio de Janeiro, que o instituiu nesse Estado-membro sem a observância do disposto no art. 146 da Constituição Federal.

3. Em face do exposto, e tendo conhecido do presente recurso, a ele dou provimento, para, declarando a inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro, restabelecer o dispositivo da sentença de primeiro grau, que concedeu a segurança.

VOTO

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Senhor Presidente, lendo a alínea "a" do inciso III do art. 146 da Carta Federal, constato que a previsão referente à legislação complementar sobre tributos está jungida ao estabelecimento de normas gerais, à "definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes". Aí temos alusão a "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".

O que se verifica, quanto à inovação que veio à balha, com a Carta de 1988, no tocante ao preceito do inciso II do art. 155?

A meu ver, Senhor Presidente, não podemos deixar de emprestar a vocábulos empregados pelo legislador o sentido vernacular, e o inciso II do art. 155 tem início com emprego do vocábulo "adicional". Adicional de quê? Sob o meu ponto de vista, somente pode ser adicional de imposto de renda. Creio que aqui temos a definição de um tributo, repito, ligado ao imposto de renda, "adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital".

Senhor Presidente, encontro, neste dispositivo, os elementos indispensáveis a concluir pelo caráter supérfluo, até mesmo, de uma legislação complementar, ou, para amenizar um pouco a expressão utilizada, pela ausência de exigibilidade de uma legislação complementar. Temos, no preceito, o sujeito ativo da relação tributária, que é o Estado ou o Distrito Federal; Estado ou Distrito Federal em que a pessoa física ou a pessoa jurídica que haja efetuado o pagamento à União, relativo ao imposto de renda, tenha domicílio. E, aqui, permito-me ligar o instituto, domicílio, à definição contida no art. 117 do Código Tributário, já que estamos no campo relativo aos tributos. O sujeito passivo também está definido: "pessoa física ou jurídica" que deva à União o imposto de renda. O fato gerador logicamente coincide, porque potencializo o vocábulo "adicional", com o do próprio imposto de renda, em relação ao qual vamos ter o adicional, já então devido, não à União, mas ao Estado.

A alíquota também está prevista na própria norma "adicional de cinco por cento do que for pago à União".

Subscrevo o pronunciamento da Procuradoria-Geral da República nos dois processos, no sentido do não-conhecimento do recurso quanto à exigibilidade de uma lei complementar que disponha sobre esse tributo. Não vejo transgressão à Carta, não vejo ofensa ao art. 146, inciso III, da Constituição.

Assim, frente às premissas que lancei, assentando que o adicional, no caso, é adicional de imposto de renda, não há como se cogitar da cobrança relativamente a fatos geradores ocorridos em 1988. Nessa parte — num dos recursos temos o tema ferido — conheço do recurso, já que foi declarada válida lei estadual, contestada em face da Constituição e, no mérito, considerado esse fundamento, acolho o pedido ora formulado, para desobrigar as Recorrentes no tocante ao adicional alusivo a fatos geradores acontecidos em 1988.

Concluo, no que concerne ao recurso extraordinário nº 136.215, de que é Relator o Senhor Ministro Octávio Gallotti, pela violência ao princípio de anterioridade e, quanto ao recurso extraordinário nº 140.887, relatado pelo Senhor Ministro Moreira Alves, com base na alínea "c", que apresenta um campo de atuação muito maior, dele conheço pelo simples fato de se haver julgado válida lei local, contestada em face da Constituição e, no mérito, diante do esclarecimento prestado por S. Exª no sentido de que o ato normativo acabou por eleger fato gerador diverso do previsto na Lei Básica Federal — o pagamento do Imposto de Renda — provejo o recurso, estendendo este fundamento também ao voto relativo ao recurso extraordinário nº 136.215-4.

VOTO

O Sr. Ministro Carlos Velloso: — Sr. Presidente, a definição de fato gerador, na lei complementar — lei que não é puramente federal, mas nacional, ela é mais do que federal, portanto — inscrita no art. 146 da Constituição, tem um sentido e uma finalidade, que é a de impedir a ocorrência de conflitos de competência, em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem a Federação — União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tratando-se, então, de impostos, deverão os seus respectivos fatos geradores estar definidos na mencionada lei complementar de normas gerais (C.F., art. 146, III, *a*).

No sistema constitucional anterior, sob o pálio da Constituição de 1967, a questão, no particular, foi muito debatida. Eminentes estudiosos do Direito Constitucional Tributário afirmavam que a definição de fato gerador de impostos não tinha o caráter de norma geral e, por isso, as definições de fato gerador, inscritas na lei complementar, mais precisamente no Código Tributário Nacional, eram consideradas normas de lei ordinária e não norma de lei complementar, dado que, para esses eminentes juristas, repito, a definição de fato gerador de tributo não tinha caráter de norma geral, não era próprio, portanto, da lei complementar; e a Constituição de 1967, no art. 18, § 1º, dispunha que lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, disporia sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar. Esses eminentes juristas, aliás, sustentavam que a lei complementar deveria dispor, em termos de normas gerais, sobre os conflitos de competência entre as entidades políticas mencionadas e, ainda, em termos de normas gerais, regularia as limitações constitucionais do poder de tributar.

Eu próprio, Senhor Presidente, em certa época, no Tribunal Federal de Recursos, que tive a honra de integrar, não obstante sustentar o caráter tricotômico da lei complementar do § 1º do art. 18 da Constituição pretérita, cheguei a comungar do entendimento no sentido de que a definição de fato gerador não cabia na referida lei complementar, era matéria própria de lei ordinária. Lembro-me de um julgamento em que essa questão veio à baila — desse julgamento participou o eminente Ministro Néri da Silveira — quando discutimos a definição do fato gerador do imposto de importação ou a compatibilidade do art. 19, CTN, com o art. 23, do Dl. 37, de 1966, que desfechou na Súmula 4-TFR. Na oportunidade sustentei que a definição de fato gerador não cabia na lei complementar do art. 18, § 1º, da Constituição de 1967.

Continuei, entretanto, meditando e refletindo sobre a questão. E, refletindo e meditando melhor, passei a entender que a definição de fato gerador é, na verdade, própria da lei complementar do art. 18, § 1º, da CF/67. E por que é própria? Porque se à lei complementar cabia dispor — como hoje cabe, CF/88, art. 146 — sobre os conflitos de competência entre as entidades políticas, deveria ela definir fatos geradores dos impostos. É que a definição de fato gerador, parece-me, é a providência primeira que cabe fazer a lei complementar quando dispõe sobre conflitos de competência tributária. Definir fatos geradores é a providência primeira que deve a lei complementar adotar para o fim de evitar os conflitos de competência tributária entre as entida-

des políticas. Neste caso, portanto, é importante, muito importante, que uma lei nacional defina o fato gerador dos impostos e aquilo que toca de perto o fato gerador, que gira em torno deste, para, justamente, repito, impedir a concorrência de conflitos de competência entre as entidades políticas que compõem a Federação.

Posta assim a questão, penso que não se pode emprestar à matéria caráter local, para o fim de permitir, na linha do § 3º do art. 24 da Constituição, que o Estado-membro exerça competência legislativa plena. E por quê? Porque a matéria, por não ter caráter local, por ser eminentemente nacional, não é daquelas que cabem na cláusula inscrita na parte final do § 3º do art. 24 de Constituição — "para atender a suas peculiaridades", valer dizer, para atender a peculiaridades locais. É que o Estado-membro somente exercerá competência legislativa plena, na falta da lei federal, para atender a suas pecularidades (§ 3º do art. 24 da Constituição). Ora, definir fato gerador de imposto, conforme vimos, interessa a mais de uma entidade política que compõe a Federação, diz respeito a diversas entidades políticas, a mais de um Estado-membro, interessa e diz respeito à própria União.

Assim, Sr. Presidente, emprestando-se interpretação sistemática à Constituição, interpretando-se, em conjunto, as normas inscritas no art. 24, § 3º, art. 146, I, III, *a*, 155, II, da Constituição, a outra conclusão não se chega senão àquela a que chegaram os eminentes Ministros Relatores, Moreira Alves e Octávio Gallotti.

Com essas breves considerações, peço licença ao eminente Ministro Marco Aurélio para acompanhar os votos dos eminentes Ministros Moreira Alves e Octávio Gallotti.

Dou, em conseqüência, pela inconstitucionalidade das normas em discussão.

VOTO

O Senhor Ministro Celso de Mello — A ausência de lei complementar nacional, a ser editada pela União com fundamento no art. 146, I e III, *a*, da Carta Política, inibe o exercício, pelos Estados-membros, de sua competência impositiva para a instituição do tributo a que se refere o art. 155, II, da Lei Fundamental (Adicional ao Imposto de Renda).

A promulgação dessa lei complementar atua, especialmente em função dos objetivos para os quais ela foi prevista, como requisito subordinante da atividade impositiva do Poder Público.

A regulação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas estatais e a definição dos tributos e dos elementos componentes de suas respectivas hipóteses de incidência traduzem matérias que, *por seu fundamental relevo político-jurídico*, foram submetidas, por expressa deliberação do poder constituinte, ao domínio normativo da lei complementar.

A Carta da República, ao delimitar o âmbito de incidência material dessa espécie legislativa, prescreveu em seu artigo 146 que cabe à lei complementar:

"I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, o Distrito Federal e os Municípios;

.....

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

.....

Essa reserva constitucional de lei complementar, em última análise, enquanto instrumento de limitaçao normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva e a dispensar tutela plena aos sujeitos passivos da obrigação tributária.

IVES GANDRA MARTINS ("Comentários à Constituição do Brasil", vol. 6, tomo I, p. 75, 1990, Saraiva), em autorizado magistério, ressalta que a lei complementar em questão cumpre dupla função tutelar, pois, além de representar elemento de estabilização do sistema jurídico-tributário instituído pela Carta da República, atua como fator de insuprimível garantia dispensada ao próprio contribuinte.

Para esse eminente jurista, o discurso nor-

mativo consubstanciado no art. 155, II, da Constituição, *revela-se insuficiente*, razão pela qual torna-se imprescindível — até mesmo para a explicitação dos diversos aspectos que concernem aos elementos componentes da hipótese de incidência dessa espécie tributária — a edição, *pela União Federal*, da lei complementar tornada exigível pelo comando incontrastável que emana do art. 146 da Carta Política (v. *op. cit*, vol. 6, tomo I/360-362), *verbis*:

"Por enquanto, todavia, quase todos os Estados, por veiculação ordinária, instituíram o imposto, em clara violação à necessidade de lei complementar *e ao próprio Texto, criando domicílios inexistentes e fazendo incidir o IR estadual, mesmo que não tenha sido pago o federal, e até exigindo IR estadual sem que haja fato gerador (...)*

.....

Em face do discurso insuficiente, a lei complementar é fundamental, não se lhe podendo os Estados antecipar, posto que a exceção do § 8º do art. 34 das Disposições Transitórias apenas foi endereçada ao ICMS". (grifei)

A lei complementar a que se refere o preceito inscrito no art. 146 da Carta Política tem o caráter de lei nacional, projetando-se e impondo-se, na esfera jurídio-normativa, e no que concerne aos estritos limites materiais de sua incidência, à compulsória observância das pessoas estatais investidas, *pelo ordenamento constitucional*, de competência impositiva.

Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie normativa que, *embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República*, constitui manifestação superior da vontade jurídica do próprio Estado Federal. A autoridade dessa lei complementar — cuja gênese reside no próprio texto da Constituição — vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas que integram, no plano da Federação brasileira, a comunidade jurídica total.

Ainda que a matriz do *adicional ao imposto de renda* situe-se na esfera da própria Constituição, que confere competência impositiva a todas as pessoas estatais, pré-ordenando-lhes o exercício das atividades tributantes e limitando o poder de conformação do legislador ordinário em matéria tributária, *não se pode prescindir*, na concreta instituição dessa *nova* espécie de tributo estadual, das prescrições gerais e uniformizadoras constantes da lei complementar referida pelo art. 146 da Carta Fundamental.

Tenho por necessária, desse modo, para efeito de criação e de exigibilidade do adicional ao imposto de renda — exação tributária que foi incluída na esfera de competência impositiva dos Estados-membros e do Distrito Federal — a adição de lei complementar nacional, *ainda não promulgada pela União Federal.*

A lei complementar nacional a que se refere o art. 146, I e III, *a*, da Carta da República, *cumpre função constitucional específica*, posto que vocacionada, na concreção do seu alcance, dentre outras finalidades, a veicular normas que viabilizem a solução de conflitos de competência em matéria tributária e a definir os tributos, caracterizando, de modo genérico e uniforme, os elementos que lhes compõem a hipótese de incidência.

Essa relevante função jurídica atribuída pela Carta Política à lei complementar nacional torna rigorosamente imprescindível a sua promulgação, especialmente quando existentes, *como no caso do adicional ao imposto de renda*, vínculos que o inter-relacionam, intimamente, ao próprio imposto de renda, situação esta que recomenda e impõe a formulação de critérios gerais e universais destinados a delinear, de modo adequado, os diversos aspectos estruturais que compõem o novo tributo deferido à competência legislativa das unidades federadas regionais.

Sem esse ato legislativo, protanto, emanado da União (CF, art. 146, I e III, *a*), que definirá, em função do que dispõe o próprio texto constitucional, os diversos elementos que comporão a hipótese de incidência dessa nova espécie tributária, *não* haverá como criá-la, *validamente*, no âmbito dos Estados-membros ou do Distrito Federal.

Nem mesmo o poder jurídico deferido aos Estados-membros e ao Distrito Federal pelo art. 24, § 2º e 4º, da Constituição Federal, e pelo art. 34, § 3º, do ADCT, permitirá que es-

tes legislem, *autonomamente*, sobre a nova exação tributária, na medida em que o adicional sobre o imposto de renda constitui espécie de tributo *necessariamente* dependente de regramento sujeito à competência de pessoa estatal *diversa.*

As recíprocas interferências que se estabelecerão, obrigatoriamente, entre o *imposto de renda,* sujeito à competência legislativa da União, e o *adicional ao imposto de renda,* incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros, reclamam a edição de lei complementar de âmbito nacional, vocacionada, precisamente, à indicação de soluções normativas necessárias à resolução de possíveis conflitos de competência entre a União Federal e os Estados-membros.

É essencial, Sr. Presidente, que se proclame, neste ponto — tal como o tenho feito em sucessivos pronunciamentos nesta Corte —, que o exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, de modo explícito ou implícito, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamental do poder de tributar reside, em essência, no dever jurídico de *estrita fidelidade* dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

Daí, o magistério irrepreensível de PAULO DE BARROS CARVALHO ("Curso de Direito Tributário", p. 89, 1991, Saraiva), para quem o subsistema constitucional tributário, *"ao dispor sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação"*, institui, de modo extremamente significativo, as *"medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes ..."*

A Lei Fundamental delineia, pois, em prescrições revestidas do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro *estatuto do contribuinte* que, na lição da doutrina, impõe, em tema tributário, limites insuperáveis aos poderes do Estado.

Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.

É preciso advertir o Estado de que o uso *ilegítimo* de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República.

Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional *é nenhum.* É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. *"Uma conseqüência primária da inconstitucionalidade"* — acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ("O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional", vol. I/15-19, 1988, Lisboa) - *"é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam".*

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. *"Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula"* (RTJ 102/671).

Assim sendo, Sr. Presidente, e com estas considerações, acompanho o eminente Relator.

É o meu voto.

VOTO (Retificação)

O Senhor Ministro Marco Aurélio — Senhor Presidente, a discrepância situa-se, apenas, na exigibilidade, ou não, da lei complementar. Considero-a dispensável, ao contrário do entendimento formado no Plenário pela ilustrada maioria.

Coerente com o meu voto, no que defini o adicional como sendo relativo ao imposto de renda, se a legislação impugnada aponta como fato gerador algo diverso do fato gerador do imposto de renda, logicamente tenho que reconhecer e prover o recurso também por esse fundamento, além daquele alusivo à anterioridade. E, aí, chegaríamos até à incongruência, quer dizer, a aceleração à ausência de pagamento, inadimplemento, passaria a desobrigar o contribuinte.

Sem dúvida, ao se votar sem vista dos autos geralmente não se percebe tudo que é lançado pelo Relator. E, tenho certeza de que, no relatório, S. Exa. mencionou esse aspecto.

EXTRATO DE ATA

Recurso Extraordinário Nº 140.887-1. Origem: Rio de Janeiro. Relator: Min. Moreira Alves. Recte.: Importec Importadora de Ferramentas Técnicas Ltda. Advs.: José Oswaldo Corrêa e outros. Recd.: Estado do Rio de Janeiro. Adv.: Octávio Augusto Machado da França.

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso e lhe deu provimento, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro, e restabelecendo o dispositivo da sentença concessiva do mandado de segurança. Votou o Presidente. Plenário, 18.2.93.

Presidência do Senhor Ministro Sydney Sanches. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Paulo Brossard, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão e Francisco Rezek.

Procurador-Geral da República, Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.