IMPOSTO DE RENDA — ADICIONAL ESTADUAL — INCONSTITUCIONALIDADE

— É inconstitucional a Lei n.º 6.352, de 29.12.1988, que, editada pelo Estado de São Paulo, instituiu o adicional ao imposto de renda no âmbito daquela unidade da Federação.

— Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República.

— A existência desse vacuum legis *não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, § 3.º, da Constituição e no art. 34, § 3.º, do ADCT/88, competência legislativa plena, eis que 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 nacional que indique soluções normativas necessárias à superação de possíveis conflitos de competência entre essas entidades políticas.*

— O poder de tributar deferido às pessoas estatais investidas de capacidade política não deve ser exercido com desrespeito aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes ou com ofensa às limitações constitucionais que restringem o desempenho, pelas entidades tributantes, de sua competência impositiva.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº 149.955
Recorrente: Indústria e Comércio de Bebidas Primor Ltda.
Recorrido: Estado de São Paulo
Relator: Sr. Ministro CELSO DE MELLO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento, para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 6.352, de 29.12.1988, do Estado de São Paulo.

Brasília, 19 de agosto de 1993. Octavio Gallotti — *Presidente*. Celso de Mello — *Relator*

RELATÓRIO

O Senhor Ministro Celso de Mello — Cuida-se de ação declaratória, ajuizada com o objetivo de ver reconhecida a inexigibilidade do adicional ao imposto de renda, instituído pela Lei paulista nº 6.352, de 29.12.1988, bem assim a impossibilidade de antecipação do seu pagamento, nos termos em que determinada, com referência do Imposto de Renda, de competência da União Federal, pelos Decretos-leis nºs 2.345/87 e 2.462/88.

A ação foi julgada improcedente em primeira instância, por sentença que veio a ser confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Daí, a interposição do presente recurso extraordinário, com base no art. 102, III, a e c, da Carta Política, devidamente admitido na origem.

O parecer do Ministério Público Federal é no sentido do conhecimento e provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O Senhor Ministro Celso de Mello (relator) — 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 art. 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, e enquanto instrumento de limitação 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 normativo 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."

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 jurídico-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 edição 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, portanto, 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, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal permitirá que estes 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.

Essa circunstância evidencia a impossibilidade de a unidade federada, invocando a existência de peculiaridades locais, exercer, na ausência de lei nacional, a competência legislativa plena a que se refere o art. 24, § 3º, *in fine*, da Carta Política. No tratamento normativo dessa matéria torna-se inviável pretender que o Estado-membro, a pretexto de disciplinar situações emergentes de um específico contexto local, possa dispor, em toda a sua plenitude, da prerrogativa de editar — ante o *vacuum juris* registrado no plano nacional — ato legislativo próprio instituidor de um estatuto de regência que vincule os elementos essenciais à abstrata definição da hipótese de incidência da espécie tributária ora questionada.

De outro lado, nada justifica, para legitimar a instituição da exação tributária, em causa a invocação do art. 34, § 3º, do ADCT, cujo conteúdo normativo apenas autorizou o Estado-membro — uma vez promulgada a vigente Constituição — a editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nela previsto. Essa cláusula constitucional — que meramente definiu uma regra de competência legislativa — não dispensou, até mesmo em função da sua própria essencialidade, a edição de lei complementar nacional, nos casos em que reclamada pelo próprio texto da Carta Política.

Impõe-se salientar, ainda, que, muito embora pudesse fazê-lo — tal como o fez no que se refere ao ICMS (ADCT, art. 34, § 8º) —, o legislador constituinte não autorizou que os Estados-membros, em tema de adicional ao imposto de renda, estabelecessem, por ato próprio, a regulação normativa provisória dessa matéria, até que sobreviesse a legislação fundamental ou de princípios emanada da União Federal.

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 fundamento 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 inconsti-*

tucionalidade" — 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 exatos 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).

Cumpre registrar, finalmente, que o Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária realizada em 18.02.1993, declarou, em votação unânime, a inconstitucionalidade de lei estadual institutiva do adicional do imposto de renda — tributo a que se refere o art. 155, II, da Carta Política — deixando consignada, nos seguintes termos, a absoluta impossibilidade jurídica de o Estado-membro, ausente lei complementar editada pela União —, criar a nova exação tributária:

"Adicional estadual do imposto sobre a renda (art. 155, II, da C.F.).

Impossibilidade de sua cobrança, sem prévia lei complementar (art. 146, da C.F.). Sendo ela materialmente indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, e seus §§, do ADCT.

Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 1.394, de 02.12.1988, do Estado do Rio de Janeiro, concedendo-se a segurança."

(RE nº 136.215-RJ, Rel. Min. Octávio Gallotti)

Impõe-se salientar, por relevante, que esse mesmo entendimento já prevalecera no julgamento do RE nº 140.887-RJ, Rel. Min. Moreira Alves, realizado na mesma sessão plenária (DJU de 26.02.1993), cuja ementa consigna, igualmente, a tese de 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.

— Sentido e alcance dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT, bem como no § 3º 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 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 —, senão também sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal, de um lado, o entre estes e a União Federal, de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

....."

É de registrar, ainda, que foram opostos embargos de declaração ao acórdão proferido no RE nº 136.215-RJ, Rel. Min. Octávio Gallotti, os quais, em face do seu caráter nitidamente infringente, vieram a ser rejeitados, por unanimidade, na sessão plenária de 06.05.1993 (DJU de 11.05.1993).

Por último, cumpre referir que, em face da reconhecida inconstitucionalidade da Lei instituidora do adicional ao imposto de renda no âmbito do Estado de São Paulo, resulta prejudicado o segundo fundamento do presente recurso, que questiona a validade dos Decretos-leis com base nos quais foi determinada a antecipação do recolhimento desse tributo.

De todo modo — e tal como ressaltou a douta Procuradoria-Geral da República —:

"No aspecto da extemporaneidade dos Decretos-leis não assiste razão à recorrente. Observa-se que os Decretos-leis 2.354, de 1987 e 2.462, de 1988, foram apreciados dentro do

prazo de cento e oitenta dias contados da promulgação da Constituição Federal. Descontado o recesso parlamentar, o último dia do prazo recairia em 03.06.1989, sábado, prorrogando-se para 05.06. primeiro dia útil, quando foram efetivamente aprovados pelo Congresso Nacional e encaminhados à Mesa Diretora para promulgação. O art. 25, § 1º, do ADCT, exige a apreciação no aludido prazo, sendo irrelevante que os Decretos Legislativos nº 24 (Lei nº 2.354/1987) e 26 (Lei nº 2.462/1988) só tenham sido publicados em 09.06.1989 (fls. 29/31)."

Assim sendo, conheço e dou provimento a este recurso extraordinário para, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 6.352, de 29.12.1988, do Estado de São Paulo, julgar procedente a presente ação declaratória, reconhecendo, em conseqüência, a inexistência de relação jurídico-tributária de que derive, para a ora recorrente, o dever de recolher o adicional ao imposto de renda, invertidos os outros da sucumbência.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

Recurso Extraordinário nº 149.955-9. Origem: São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello. Recorrente: Indústria e Comércio de Bebidas Primor Ltda. Advogados: José Carlos Graça Wagner e outros. Recorrido: Estado de São Paulo. Advogados: Sonia Maria de Oliveira Pirajá e outros.

Decisão: Por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso e lhe deu provimento, para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 6.352, de 29.12.1988, do Estado de São Paulo, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Plenário, 19.08.1993.

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

Dr. Moacir Antonio Machado da Silva. *Vice-Procurador-Geral da República,* Luiz Tomimatsu, *secretário.*