

O ADICIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA *

C. A. da Silveira Lobo
Procurador do Estado

O Adicional do Imposto sobre a Renda foi criado pelo inciso II do artigo 155 da Constituição de 1988. Peço aos senhores que me permitam ler o texto desse dispositivo constitucional, como início de minha exposição. Há entre nós uma certa tendência de interpretar a lei sem se deter na leitura do texto. No tocante à Constituição de 1988, essa tendência se acentua pois, ainda afogeados pelos debates da Constituinte, nos deixamos levar por um preconceito, de natureza meramente política, que considera o texto constitucional uma verdadeira lástima. Sem discutir o posicionamento político de cada um, reconhecemos ser inegável que o texto constitucional é muitas vezes mal redigido, freqüentemente impreciso e, até mesmo, contraditório em certos casos. Mas não nos deixemos, contudo, cair na tentação de corrigir o que a Constituição dispôs contra a nossa opinião, mediante interpretações forçadas. É preciso reconhecer também que é impossível manter uma ordem jurídica se for permitido ao intérprete corrigir o que ele, intérprete, julga estar errado no texto constitucional.

Dispõe o art. 155, II da Constituição:

“Artigo 155 — Compete aos Estados, e ao Distrito Federal instituir:

.....
II — 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 artigo 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital”.

Criou, assim, a Constituição uma nova espécie dentre os impostos discriminados, que foi atribuída à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Esse novo imposto incide sobre **o que for pago** a título de imposto sobre a renda e rendimentos de capital, isto é, excluído o incidente sobre rendimentos do trabalho, assalariado ou não.

O Estado do Rio de Janeiro, assim como, praticamente, todos os demais Estados da Federação, valendo-se dessa competência constitucional, instituiu o novo tributo por lei ordinária, ainda antes do início do exercício corrente. Quase todos os Estados definiram como fato gerador desse novo imposto o pagamento do Imposto sobre a Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. Constituíram exceção os Estados de São Paulo, Bahia e Santa Catarina, que definiram como fato gerador do adicional o próprio fato gerador do Imposto sobre a Renda.

* Palestra proferida na Associação Brasileira de Direito Financeiro, em 22.07.1989.

Assim sendo, na sistemática da legislação do Estado do Rio de Janeiro, que será objeto de exame mais específico nesta palestra, o Adicional do Imposto sobre a Renda foi concebido como um imposto autônomo, embora adicional. Por ser autônomo, não participa da mesma natureza do Imposto sobre a Renda, tem fato gerador distinto (o pagamento do Imposto sobre a Renda), figurando como contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no Território do Estado, que pagarem Imposto sobre a Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Sendo o pagamento o fato gerador do Adicional, este incide sobre pagamentos efetuados após a entrada em vigor da lei que o instituiu, mesmo que tais pagamentos se refiram a Imposto sobre a Renda, cujo fato gerador tenha ocorrido antes do início da vigência da lei que instituiu o Adicional.

Há dezenas de mandados de segurança e de ações ordinárias em curso no foro desta capital, impugnando a cobrança do Adicional do Imposto sobre a Renda pelo Estado do Rio de Janeiro. Até o momento, apenas uma sentença foi proferida, em primeiro grau, concedendo a segurança. Na grande maioria dos casos, há liminares determinando a suspensão da exigibilidade do crédito em controvérsia, mediante depósito da respectiva importância à ordem do Juízo.

Há, também, em curso no Supremo Tribunal Federal, uma ação direta, proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, sob o patrocínio do Dr. YVES GANDRA DA SILVA MARTINS, propugnando a inconstitucionalidade de todas as leis estaduais que instituíram o Adicional, sob a alegação, que será adiante examinada, de que falta lei complementar definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do novo imposto. Nessa ação de inconstitucionalidade, a liminar já foi denegada pelo Pleno do S.T.F., aguardando-se o julgamento da lide.

O Sindicato dos Bancos do Rio de Janeiro também propôs uma ação direta perante o Supremo Tribunal Federal, visando à decretação da inconstitucionalidade da Lei n.º 1394/88, do Estado do Rio de Janeiro. Essa ação foi, porém, extinta antes do ingresso no mérito porquanto decidiu o Supremo que o sindicato autor, por ser uma entidade local, é parte ilegítima ativa **ad causam** para propor ações diretas de inconstitucionalidade.

Nas ações ordinárias e mandados de segurança, em trâmite no Foro do Estado do Rio de Janeiro, o adicional tem sido impugnado mediante a invocação de três argumentos básicos.

Mais com o objetivo de organizar os debates do que para examinar detidamente as respectivas teses, vamos percorrer esses três argumentos.

O primeiro se refere à ausência de lei complementar. Como se sabe, o artigo 146, inciso III, da Constituição dispõe que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre 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".

Sustenta-se, então, que somente após a definição por lei complementar podem os Estados exercer sua competência tributária. Sendo o adicional um imposto novo, não há ainda lei complementar que lhe defina o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes. Não pode, por isso, a lei ordinária estadual instituir essa nova espécie de imposto.

Entendo eu que, na verdade, o artigo 146, III da Constituição não exige a lei complementar como condição prévia e **sine qua non** para que os Estados possam exercer sua competência tributária. Em primeiro lugar, porque é da essência do princípio federativo receberem os Estados sua competência para instituir tributos diretamente do Poder Constituinte e não através de lei complementar. Tendo-se presente um Sistema Tributário Nacional assentado na discriminação rígida das receitas de impostos, por norma constitucional, entre as diversas unidades da Federação, não é possível conceber que tal competência só possa ser exercida após a lei complementar definir as normas gerais pertinentes. Nesse sentido, aliás, ao contemplar o § 1.º do artigo 18 da Constituição de 1967, GERALDO ATALIBA já indicava o caráter excepcional do dispositivo, concluindo: "Se a Constituição não dispusesse que o Congresso pode editar normas gerais, no meu entender, o Congresso não poderia" (cf. RUBENS GOMES DE SOUZA *et alii*, **Coment. Ao Cód. Trib. Nac.**, 2ª ed., São Paulo, R.T., 1985, vol. 1, p. 2).

Então, seria necessário que a Constituição expressamente dissesse que o exercício da competência das unidades federadas para instituir os tributos a si discriminados depende da prévia definição, pela lei complementar, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Isso a Constituição não diz. Muito menos estabelece que tais matérias são da competência privativa da lei complementar.

Tanto é assim que o artigo 24, I da mesma Constituição de 1988 dispõe que "compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar **concorrentemente** sobre direito tributário". Os parágrafos desse mesmo artigo 24 disciplinam detalhadamente a hierarquia das normas gerais editadas pelas diversas unidades da Federação, **verbis**:

1.º — No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

2.º — A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

3.º — Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

4.º — A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário."

Então, é desconhecível que, em matéria de normas gerais, inclusive de Direito Tributário, também cabe aos Estados legislar. No parágrafo 3.º do artigo 24, há pouco citado, a Constituição meridianamente esclarece: "inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena".

Não esqueçam, senhores, que o artigo 146 da Constituição, antes citado, irremediavelmente qualifica como normas gerais de direito tributário a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Assim sendo, o argumento, que ora estou a rebater, só pode prosperar enquanto se ignorar o texto do artigo 24 da mesma Constituição.

A desnecessidade de prévia lei complementar para que as unidades da Federação instituíam seus impostos, também está clara no parágrafo 3.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que dispõe: "Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto". Também no 4.º do mesmo artigo, que reza: "As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição", isto é, em 1.º de março de 1989. Se fosse necessária prévia lei complementar, não deveriam tais disposições transitórias ressaltar o art. 146, III da Constituição ou, excepcionalmente, dispensar sua exigência de modo expresso? Mais convincente ainda é o 1.º do mesmo artigo 34 do A.D.C.T., que dispõe que determinados dispositivos da Constituição, em matéria tributária, entre eles o artigo 156, III — que atribui aos Municípios competências para cobrar o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis e Lubrificantes, entram em vigor imediatamente, na data da publicação da Constituição. Ora; tal imposto é criação da Constituição de 1988 não havendo, assim possibilidade da existência de lei complementar definindo seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, na mesma data em que a Constituição entra em vigor. Então, só se pode concluir que a Constituição não exige lei complementar para que os Municípios (e por via de consequência a União, os Estados e o Distrito Federal) instituíam os impostos que lhe são discriminados.

Tem sido alegado também, como reforço da tese que estou a combater, que tanto a lei complementar é indispensável, que o parágrafo 8.º do artigo 34 do A.D.C.T. determina a adoção de um convênio interestadual para que o ICMS possa ser cobrado, enquanto não existe a lei complementar. Mas aí temos uma exceção que confirma a regra. A especial natureza do ICMS, um imposto que incide sobre operações a se desenrolarem em cadeia por diversos Estados, sendo uma mesma mercadoria objeto de tributação sucessivamente, por diversos Estados, nas várias etapas de sua circulação, a especial natureza do ICMS, dizia, requer lei complementar para harmonizar as diversas leis estaduais. Por isso mesmo, a lei complementar, no caso do ICMS, é requerida por uma disposição específica, o art. 155, 2.º, II da Constituição.

É a essa lei complementar do art. 155, e não a do art. 146, que o 8.º do art. 34 do A.D.C.T. está a referir-se.

Então, como explicar o artigo 146, III da Constituição? É muito fácil. O artigo 146, III deve ser entendido, em harmonia com o artigo 24 da mesma Constituição, como dispondo que, no caso de a União editar normas gerais do Direito Tributário, a forma de lei complementar deverá ser adotada. Isso é razoável porque, se as normas gerais da União devem prevalecer sobre as normas gerais dos Estados, em respeito à autonomia dos Estados, é conveniente que se consubstanciem em lei complementar, que é lei nacional e não simples lei ordinária da União.

O segundo ponto a examinar se refere à alegada inconstitucionalidade da cobrança do Adicional sobre pagamentos de imposto sobre a renda incidente sobre lucros apurados pelas pessoas jurídicas no ano-base de 1988. O artigo 2.º da Lei n.º 1394/88, do Estado do Rio de Janeiro define, como fato gerador do Adicional, "o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica domiciliada no território do Estado do Rio de Janeiro, do imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital".

Coerente com esse dispositivo, o Decreto n.º 12.715, de 28.02.89., que o regulamentou, dispõe que o "o Adicional incidirá sobre pagamentos efetuados a partir de 1.º de março de 1989, ainda que relativos a obrigações tributárias cujos fatos geradores tenham ocorrido antes daquela data".

Alega-se que o artigo 2.º da Lei n.º 1394/88 e, conseqüentemente, o art. 3.º do seu regulamento, são inconstitucionais, porquanto o fato gerador do Adicional não poderá ser outro que o próprio fato gerador do imposto sobre a renda.

É possível citar trechos de nossos mais autorizados doutrinadores declarando que os adicionais participam da mesma natureza dos impostos adicionados. Também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao examinar controvérsias relativas a adicionais, muitas vezes os considerou legítimos sob o fundamento de que, por terem o mesmo fato gerador do imposto adicionado, constituíam nada mais do que uma técnica de majorar alíquotas de impostos discriminados à competência do órgão tributante. Nada de injurídico há em que uma unidade da Federação, que tem competência para instituir determinado tributo, virtualmente majore sua alíquota (desde que observados os princípios da anterioridade e da reserva da lei), mediante o acréscimo de um adicional, cujo fato gerador será o mesmo do tributo adicionado.

No caso, todavia, estamos diante de um fato inédito suscitado pela Constituição de 1988. Sob o **nomen juris** de adicional, a Constituição atribuiu à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, uma nova figura tributária que tem como base o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, da competência privativa da União Federal.

Ora, no Sistema Tributário Nacional não é possível admitir que um imposto discriminado à competência privativa dos Estados tenha o mesmo fato gerador de um imposto discriminado à competência privativa da União. Isso malferiria as profundezas da alma do sistema, que tem como pedra angular a discriminação rígida da competência tributária das unidades da Federação, de forma a tornar impossível a bitributação. Portanto, toda a estrutura lógica do Sistema Tributário Nacional cai por terra se admitirmos que um imposto discriminado à competência tributária dos Estados tem o mesmo fato gerador de outro imposto discriminado à competência da União, ou vice-versa.

Então, não é de se presumir que o Adicional do Imposto sobre a Renda previsto no art. 155, II da Constituição tenha como fato gerador o mesmo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

É de se observar, também, que a semântica do termo “adicional” não exige necessariamente que adicional e adicionado tenham a mesma natureza. Adicional não tem a mesma significação de acessório. É adicional o que se acrescenta a alguma coisa (o adicionado) e somente isso. Pode o adicional manter sua natureza originária, pode modificar-se para assumir a mesma natureza do adicionado, pode alterar a natureza do adicional para identificá-la à sua, ou podem modificar-se as naturezas do adicional e do adicionado, para surgir uma terceira natureza diversa. Adicional, portanto, é um termo neutro, sob esse ponto de vista. O adicional, repita-se, pode ter e manter natureza diversa do adicionado.

Diria, portanto, que, ao contrário do que pensam os apressados invocantes da doutrina e jurisprudência citadas, que a Constituição de 1988 exige e requer que o fato gerador do adicional do Imposto sobre a Renda, da competência privativa dos Estados, tenha fato gerador diferente do Imposto sobre a Renda, da competência da União.

Vejamos, então, agora, o texto constitucional, lembrando ser jurídica essa tendência, a que tão freqüentemente nos entregamos, de tentar corrigir o preceito constitucional, via interpretação, por pressupô-lo impreciso ou incorreto.

Tem-se alegado que, quando o inciso II do artigo 155 da Constituição alude a “cinco por cento do que for pago” está, na verdade, indicando apenas a base de cálculo do Adicional, já que seu fato gerador será sempre o mesmo do Imposto sobre a Renda.

Esse entendimento conflita com a própria noção de fato gerador, lapidadamente cristalizada no artigo 114 do Código Tributário Nacional como a situação de fato, definida em lei, necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. A ocorrência de uma situação de fato definida em lei como fato gerador do Imposto sobre a Renda, pode ser necessária, mas não é suficiente, para que surja a obrigação tributária de pagar o Adicional. Como se sabe, o pagamento é uma das formas de extinção da obrigação, mas não a única. A obrigação de pa-

gar o Imposto sobre a Renda pode extinguir-se por outra forma prevista no Código Tributário Nacional. Isso ocorrendo, parece ser indubitável que a obrigação relativa ao Adicional não surgirá, a menos que se ignore totalmente o que diz a Constituição. Então, a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda não constitui o fato gerador do Adicional, pois não é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária relativa ao Adicional. O único meio de contornar esse argumento é concluir que a Constituição está incorreta quando alude ao “que for pago”; nessa tese, entretanto, como vimos, não podemos embarcar.

Embora os arrogantes corredores do texto constitucional não se apercebam, a Constituição teve boas razões práticas — além das teóricas já expostas — para determinar que o Adicional tenha como fato gerador o pagamento do Imposto sobre a Renda. E essas razões militam em favor dos lícitos interesses do contribuinte.

Se o fato gerador do Adicional fosse o mesmo do Imposto sobre a Renda, as fiscalizações estaduais poderiam, cumulativamente, com a fiscalização federal, rever toda a escrita do contribuinte e verificar se e em que quantia ocorrem lucros, ganhos e rendimentos de capital tributáveis pelo Imposto sobre a Renda e pelo Adicional. Naturalmente, o fisco estadual não ficará vinculado pelo que houver decidido o fisco federal. Este poderá concluir pela não incidência em determinado caso, mas aquele, em divergência, concluirá pela incidência do Adicional. O pobre do contribuinte ficará como o servo que, simultaneamente, deve servir a dois senhores.

A Constituição teve, portanto, o ânimo de simplificar ao determinar que o Adicional incida sobre o imposto pago. Coerentemente, ao fisco estadual compete tão-só constatar o pagamento do Imposto sobre a Renda e exigir o Adicional.

Como se vê do quadro publicado pelo jornal “Gazeta Mercantil” de 05.04.89, quase todos os Estados indicaram em suas leis ordinárias o pagamento do Imposto sobre a Renda como fato gerador do Adicional.

Somente São Paulo, Bahia e Santa Catarina divergem. A lei de São Paulo (Lei n.º 6.352, de 29.12.88) exhibe as dificuldades que decorrem do seu posicionamento equivocado ao fazer o Adicional incidir sobre o imposto devido, tais como:

— o artigo 3.º diz que o Adicional terá por base de cálculo o imposto devido, em frontal conflito com o texto constitucional;

— o artigo 5.º prevê a prestação de declarações e informações, pelos responsáveis, “sobre os fatos tributáveis”, cumulando-se assim informações sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital ao fisco federal e ao fisco estadual;

— o parágrafo único do artigo 5.º prevê regulamentação estadual sobre os fatos tributáveis, aplicando-se a lei

federal apenas em caráter supletivo; teme-se, portanto, a duplicação dos regulamentos relativos à apuração de lucros, ganhos e rendimentos de capitais;

— o artigo 7.º permite ação fiscal do Estado para cobrar o adicional mesmo nas hipóteses em que a União julgar indevido o Imposto sobre a Renda.

Passemos, então, finalmente, a examinar o terceiro e último argumento com que se tem impugnado a cobrança de Adicional do Imposto sobre a Renda incidente sobre lucros de pessoas jurídicas.

Sustenta-se que, ao determinar a incidência do Adicional sobre o pagamento do Imposto sobre a Renda calculado com base no lucro real das pessoas jurídicas, a Lei n.º 1.394/88 estaria extravasando o âmbito previsto na Constituição, que limita a incidência do Adicional ao pagamento do imposto incidente sobre lucros provenientes do capital.

Entende-se, assim, que o dispositivo constitucional, ao referir-se a “lucros, ganhos e rendimentos de capital”, estaria limitando a incidência a “lucros de capital”. Ou seja, o genitivo “de capital” também se aplicaria a “lucros” e não somente a “ganhos” e “rendimentos”.

Tal entendimento, entretanto, não encontra apoio no conceito de lucro, pelo simples e decisivo fato de que não é possível distinguir (como o é em relação aos rendimentos) lucro de capital de lucro de trabalho.

Lucro é a remuneração do empresário, por reunir e organizar na empresa os fatores de produção. Corresponde ao acréscimo patrimonial líquido obtido com a atividade empresarial em determinado período (exercício social).

Esse acréscimo patrimonial é apurado segundo técnicas contábeis consagradas no Código Comercial, na Lei das Sociedades Anônimas e na legislação relativa ao Imposto sobre a Renda.

A lei concebe o lucro como o acréscimo patrimonial resultante da comparação de todas as receitas e todas as despesas ou gastos incorridos pela empresa no período considerado, sem distinguir se sua origem está relacionada a frutos de capitais ou a remunerações de trabalho.

É o que se constata da leitura do Capítulo XV da Lei 6.404/76 (aplicável a todos os tipos societários por força do Decreto-Lei n.º 1.598/77), e, especialmente, do artigo 187 da citada Lei n.º 6.404/76, que disciplina a demonstração do resultado do exercício.

Vê-se, da leitura do artigo 187 citado, que o resultado do exercício é obtido mediante o cotejo de **todas** as receitas e despesas, inclusive as não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (cf. inciso IV). O lucro líquido, como se vê dos artigos 189 e 191 da Lei n.º 6.404/76, é o resultado do exercício (apurado consoante os critérios acima expostos, isto é, mediante o cotejo de **todas** as receitas e despe-

sas) que remanescer depois de deduzidos os prejuízos dos exercícios anteriores, a provisão do Imposto de Renda e as participações de terceiros.

Portanto, não existe “lucro de capital”; existe “lucro de empresa” que resulta da organização, em uma unidade produtiva, dos fatores de produção.

No mesmo tom está afinada a legislação do Imposto sobre a Renda, como se vê do artigo 154 do Regulamento do Imposto de Renda, **verbis**:

“Art. 154 — Lucro real é o **lucro líquido** do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas, ou autorizadas neste Regulamento”.

Assim também o artigo 155:

“Art. 155 — O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (capítulo II), dos resultados não operacionais (capítulo III), do saldo da conta de correção monetária (capítulo IV) e das participações, e deverá ser determinado com observância da Lei Comercial.”

Sustentar ser possível apurar lucros derivados exclusivamente de capital, separadamente dos que derivariam de outras fontes, revela total desconhecimento da matéria, até porque, como se viu, o lucro deriva da atividade empresarial como um todo, materializada pela íntima conjugação dos fatores de produção (capital, trabalho, recursos naturais, organização), sendo impossível a separação pretendida.

Assim, portanto, não há lucro que resulte exclusivamente de capital.

Constitui palmar erronia dizer que as receitas operacionais não derivariam de capital. Há receitas operacionais, como, por exemplo, as receitas financeiras (vide art. 253 do R.I.R) que, sem dúvida, derivam da aplicação de capital e vão ser computadas no lucro operacional. Observe-se, contudo, que o fato de a empresa auferir rendas de capital não permite concluir que exista, correspondentemente, um lucro de capital. O lucro, como já se demonstrou, é resultado de um cotejo entre todas as receitas (qualquer que seja a sua natureza) e todas as despesas. É impossível distinguir, no lucro, que parcela provém desta ou daquela operação efetuada pela empresa.

Bem, senhores, são essas as matérias relativas ao Adicional do Imposto sobre a Renda que têm sido controvertidas nas diversas causas em curso no foro desta capital. Esperemos que, com a brevidade possível, os Tribunais venham a se pronunciar para que se pacifique tão acesa disputa.