

# Imposto Adicional ao Imposto de Renda. (ADIR). Competência legislativa estadual. Fato gerador e base de cálculo.

## MANDADO DE SEGURANÇA N.º 1.690

Apelante: SHELL DO BRASIL S/A (PETRÓLEO)  
Apelado: Superintendente de Administração Tributária do Estado do  
Rio de Janeiro

*SHELL DO BRASIL S.A. (Petróleo)*, sociedade comercial com se-  
de à Praia de Botafogo n.º 370, 1.º/13.º andares, inscrita no CGC-MF sob  
o n.º 33.453.598/0001-23, por seu procurador abaixo-assinado (doc. 1)  
vem, com fundamento na Lei n.º 1.533/51, impetrar o presente

### MANDADO DE SEGURANÇA

contra o Superintendente de Administração Tributária do Estado do  
Rio de Janeiro, pelos fatos e fundamentos jurídicos que passa a expor:

#### 1. DOS FATOS

1.1. A AUTORA é contribuinte do imposto sobre a renda e proventos  
de qualquer natureza, sendo tributada com base no lucro real e estan-  
do sujeita ao recolhimento de antecipações, duodécimos e cotas (doc.  
2), conforme estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 2.354/87.

1.2. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu Art. 155 que  
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 ter-  
ritórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sob-  
re lucros ganhos e rendimentos de capital.”

1.3. Esta competência legislativa deve observar, contudo, o estabele-  
cido no art. 146 da mesma Carta Magna, o qual dispõe que:

Art. 146 — Cabe à Lei Complementar

.....  
III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tribu-  
tária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, EM RELA-  
ÇÃO AOS IMPOSTOS DISCRIMINADOS NESTA CONSTITUIÇÃO,  
DOS RESPECTIVOS FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO  
E CONTRIBUINTES.

.....  
(grifamos)

1.4. Apesar do claro texto da Constituição Federal, o Estado do Rio  
de Janeiro, mesmo sem ter sido ainda editada a necessária e compe-  
tente *lei complementar* definindo, entre outros elementos, qual o fato  
gerador do imposto de renda estadual, emitiu a Lei 1.394, de 02.12.88  
a qual instituiu o adicional referido estabelecendo, em seu Art. 20 IN-  
CONSTITUCIONALMENTE, conforme será demonstrado “infra” que o  
fato gerador do tributo seria o

“PAGAMENTO à União Federal, por pessoa física ou jurídica do-  
miciliada no território do Estado do Rio de Janeiro, de Imposto  
sobre a Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de  
capital.” (grifamos)

1.5. Em seguida o Decreto regulamentador da Lei referida (Decreto  
n.º 12.715 de 28.02.89) estabeleceu, também inconstitucionalmente, em  
seu art. 3.º que

“O adicional incidirá sobre os 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”  
(grifamos)

1.6. De acordo com os diplomas legais referidos a AUTORA está obri-  
gada a recolher o Adicional em Imposto de Renda Estadual — AIRE  
juntamente com o pagamento de cada prestação do imposto (Decreto  
cit. art. 7.º), o que significa a possibilidade de lançamento de ofício ca-  
so não efetue o recolhimento do AIRE no prazo referido.

1.7. Ocorre que, conforme será demonstrado a seguir, a ameaça de  
lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal, com relação ao  
lucro auferido pela AUTORA no exercício de 1988 viola frontalmente  
direito líquido e certo desta decorrente da inconstitucionalidade dos  
dispositivos da legislação estadual que baseiam a cobrança do tributo.

#### 2. DO DIREITO

2.1. É evidente e inegável, à luz do disposto no art. 146 da Constitui-  
ção Federal de 1988, que a instituição e cobrança do adicional de im-  
posto de renda estadual antes da edição da necessária LEI COMPLE-  
MENTAR que defina o fato gerador e os demais elementos do novo  
tributo (imposto), viola frontalmente o preceito referido da Carta Mag-  
na e torna inconstitucional a Lei 1.394/88 citada, bem como os possí-  
veis lançamentos tributários que forem efetuados com base nesta.

2.2. Não bastasse a inconstitucionalidade da própria Lei (editada sem  
amparo dos preceitos constitucionais relativos à instituição do novo  
sistema tributário nacional, conforme demonstrado acima), cometeu  
o legislador estadual equívoco insanável ao erigir — erroneamente —  
o PAGAMENTO de um tributo como fato gerador de obrigação tribu-  
tária de *tributo da mesma natureza*.

2.3. Com efeito, a Constituição Federal ao prever a possibilidade de  
Instituição de um ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA a ser cobrado

pelos Estados, obviamente pretendeu criar uma sobretaxação sobre a RENDA relativa a lucros, ganhos e rendimentos de capital.

2.4. O adicional ao imposto de renda deve ter, naturalmente, o mesmo fato gerador que o próprio imposto de renda tem, ainda que esta taxação suplementar seja restrita a determinadas categorias de renda.

2.5. O legislador estadual confundiu, no caso, FATO GERADOR com BASE DE CÁLCULO pois a "MENS LEGIS" expressa na Constituição Federal torna clara a intenção do legislador constituinte de estabelecer uma *forma de cálculo* do novo tributo através da qual os Estados tivessem uma *participação percentual da receita da União com o imposto sobre a Renda*, análoga aos Fundos de Participação já existentes na Constituição anterior, mas com a diferença da não redução da Receita da União com a arrecadação de tal imposto.

2.6. Desta sorte, o fato do texto da Constituição, de redação desafortunada, especificar que o valor do adicional será obtido pela aplicação da alíquota sobre o valor que for pago à União, a título do imposto de renda correspondente a lucros, ganhos e rendimentos de capital, torna claro que este valor significa simplesmente a BASE DE CÁLCULO do tributo (*valor sobre o qual incide a alíquota de um tributo*) e jamais, por não se confundir com esta, o seu fato gerador.

2.7. Caso não fosse este o correto entendimento do dispositivo Constitucional, estaríamos diante da ridícula situação de na hipótese de determinado contribuinte do imposto de renda não haver pago o seu tributo e em consequência estar inadimplente com a União, *o Estado jamais poderia exigir o adicional de imposto de renda pois, não tendo havido o pagamento pelo contribuinte, não haveria o FATO GERADOR e a obrigação tributária relativa ao AIRE (!?)*.

2.8. Percebendo quão bizarra seria esta situação e interpretando corretamente o dispositivo Constitucional, a legislação do Estado de São Paulo (Lei 6.352/88) prevê que:

"Art. 2º — São fatos geradores do Adicional os eventos definidos na legislação da União como sujeitos à incidência do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

"Art. 3º — O Adicional terá por base de cálculo o valor do imposto devido à União e será calculado mediante a aplicação da alíquota de 5% (cinco por cento)". (grifamos)

Percebendo exatamente esta possível situação anômala, o Estado de São Paulo definiu corretamente o fato gerador do AIRE e pôde estabelecer na Lei que o instituiu o seguinte dispositivo:

"Art. 7º — A falta de insuficiência do recolhimento do imposto devido à União não impede o Estado de exigir o Adicional de sua competência."

2.9. Sendo o auferimento da renda (lucro, ganho ou rendimento de capital) o fato gerador do AIRE, é *inconstitucional* a sua cobrança com relação ao lucro da AUTORA auferido no exercício de 1988, cujo pagamento é atualmente realizado sob a forma de duodécimos.

2.10. Conforme preceitua o art. 150, III, a, da Constituição Federal de 1988, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

"Cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."

Por outro lado, o Art. 34 do Ato das Disposições Transitórias da nova Carta Constitucional estabelece que somente "*entrará em vigor*" o novo Sistema Tributário Nacional a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição.

No caso das leis instituidoras dos tributos do novo sistema serem editadas *antes* da ocorrência da citada data (01.03.89), estas somente produzirão efeitos a partir da *ENTRADA EM VIGOR* do novo Sistema Tributário Nacional (Art. 34 § 4º).

2.11. Conjugando-se os preceitos constitucionais citados no parágrafo anterior, torna-se óbvio que a Lei 1.394/88 somente entrou em vigor (juntamente com o Novo Sistema Tributário) em 01.03.89, não podendo, portanto, atingir o fato gerador ocorrido em 31.12 do ano anterior, consubstanciado no auferimento do lucro do exercício de 1988 pela AUTORA, sob pena de violar os dispositivos constitucionais referidos bem como desrespeitar o *direito adquirido* líquido e certo, da AUTORA, de não ter a tributação de seus lucros referentes ao exercício de 1988 agravada *após* a ocorrência do respectivo fato gerador, que se deu em 31.12.88.

2.12. Não obstante a flagrante inconstitucionalidade dos dispositivos referidos, são os mesmos auto-aplicáveis, pois trata-se de hipótese de autolançamento, conforme estabelecido pelo Art. 5º da Lei 1.394/88. Em sendo assim, a sua aplicação no momento independe de qualquer ato por parte da autoridade coatora mas acarreta justo receio à Impetrante de que a dita autoridade, em virtude de sua *atividade plenamente vinculada*, dela exija, mediante autuação, o pagamento do valor referente ao AIRE relativo aos lucros de 1988, acréscido de multa e juros moratórios, o que além das funestas consequências financeiras feriria frontalmente o direito líquido e certo da AUTORA que se pretende assegurar.

2.13. Adicionalmente aos efeitos negativos da cobrança indevida citados no parágrafo anterior, acrescenta-se que na hipótese de a AUTORA recolher aos cofres do Estado o tributo indevido para posteriormente pleitear a repetição do indébito, seria a mesma irrefutavelmente prejudicada financeira e economicamente, em virtude da sistemática legal de precatórios judiciais não possibilitar o recebimento imediato e integralmente corrigido do valor do indébito, o que acarreta sempre perda financeira decorrente da correção monetária não recebida.

### 3. DO PEDIDO

3.1. Em face do exposto requer a AUTORA:

a) Que lhe seja concedida MEDIDA LIMINAR para o fim de ser

reconhecido o direito da AUTORA de não recolher o adicional de imposto de renda estadual relativo ao lucro correspondente ao exercício social findo em 1988 citado na presente petição inicial, sendo consequentemente suspensa a exigibilidade do crédito tributário, conforme disposto no Art. 151, IV do CTN, com a consequente expedição de ofício à rede bancária arrecadadora do tributo.

b) Que lhe seja autorizado depósito acautelatório em conta vinculada, à disposição do Juízo, das quantias relativas ao AIRE incidente na forma estabelecida na legislação estadual "supra" citada, com a consequente expedição das guias de depósito, ficando, desta forma, garantido o juízo com relação aos montantes envolvidos e igualmente suspensa a exigibilidade do crédito tributário com relação aos mesmos, conforme Art. 151, II do CTN.

c) Em face do exposto, demonstrado que está o direito adquirido líquido e certo da AUTORA de não estar sujeita à tributação pelo AIRE com relação ao lucro relativo ao exercício social encerrado em 31.12.88, requer que, notificada a autoridade coatora para prestar as informações dentro do prazo de lei e ouvido o Ilmo. representante do Ministério Público, haja por bem V. Exa. julgar procedente a presente ação, CONCEDENDO A SEGURANÇA para o efeito de reconhecer o direito da AUTORA de não ter contra si exigida a tributação do AIRE com relação ao lucro do exercício social encerrado em 1988, em virtude da inconstitucionalidade do Art. 2º da Lei nº 1.394 do Estado do Rio de Janeiro e do Art. 3º do Decreto nº 12.715/88 do Poder Executivo do mesmo Estado, liberando assim a AUTORA de seus efeitos e, consequentemente, tornando definitiva a Liminar concedida e autorizando o levantamento dos depósitos efetuados, conforme "b" acima.

Dá à presente o valor NCz\$ 400.149,09 (quatrocentos mil, cento e quarenta e nove cruzados novos e nove centavos) e informa a AUTORA que as quantias a serem depositadas com relação às parcelas de imposto de renda devido à União relativas ao ano base 1988 são as constantes do anexo 3.

Esclarece, ainda, na forma do CPC que seus patronos receberão as intimações relativas ao presente processo no endereço constante da qualificação da AUTORA, "supra".

E por ser de inteira

JUSTIÇA

P. Deferimento

**Antônio Luís de Miranda Ferreira**  
OAB/RJ 17.848

**Ilidio da Costa Leandro**  
OAB/RJ 19.570

**Ricardo Jackson D'Almeida Ramos**  
OAB/RJ 24.615

**Carlos Adolfo Teixeira Duarte**  
OAB/RJ 50.749

### 3. SENTENÇA DO D. JUIZ DA QUARTA VARA DA FAZENDA PÚBLICA

#### SENTENÇA

Vistos, etc.

SHELL BRASIL S/A (Petróleo) ingressou com o presente *mandamus* sob o temor de ato a ser praticado pelo sr. SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO por força das disposições de Lei n.º 1.394/88 e Decreto 12.715 que a regulamentou, auto-aplicáveis, informando ser contribuinte do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e sendo tributada com base no lucro real e estando sujeita a recolhimento de antecipações, duodécimos e cotas, nos termos do DL 2.354/87. Receia a impetrante que, em consequência da auto-aplicabilidade daqueles dispositivos, seja autuada e resultem desse ato as consequências danosas de um recolhimento que a obrigue a uma ação de repetição de indébito, quando se sabe que na percepção de valores em precatórios, as importâncias são carcomidas pela inflação; que, a cobrança do adicional de que trata a lei mencionada se reveste de flagrante inconstitucionalidade, porque editada com infringência do disposto no art. 146, III, "a", da Constituição, resultando na inconstitucionalidade do decreto que a regulamentou, já que o constituinte pretendeu remeter à lei complementar à qual se antecipou o Estado; que, por outro lado, o legislador estadual confundiu "fato gerador com base de cálculo" e se não fosse esse o correto entendimento, o Estado jamais poderia exigir o adicional do imposto de renda de quem não o recolhesse à União; que, também é inconstitucional a cobrança do tributo relativo a fato gerador ocorrido em 1988, à luz do disposto no art. 150, III da Lei Maior, porque a lei somente entrou em vigor em 01.03.89.

Eis, em síntese, o pedido que se fez acompanhar dos documentos de fls. 13/35, no qual postula a impetrante a concessão de liminar mediante o depósito do valor do imposto cuja cobrança é pretendida pela Fazenda, devendo, no mérito, ser concedida a segurança, para o efeito de ser reconhecido à impetrante o direito de não ter contra si exigida a tributação do AIRE com relação ao lucro do exercício social encerrado em 1988, em virtude da inconstitucionalidade argüida, tornando-se definitiva a liminar concedida e autorizando-se o levantamento do depósito efetivado.

Concedida a liminar, requisitaram-se informações encontradas a fls. 47/57, acompanhadas dos docs. de fls. 58/59 ocasião em que a autoridade defende a tese de que a Constituição determinou como fato gerador do AIRE o pagamento do imposto de renda, oferecendo ainda alíquota máxima e a base de cálculo: o valor do imposto pago; que, de outro lado, o Estado ao editar a Lei 1.394/88 e o Decreto nº 12.715, não feriu preceitos constitucionais, razão porque as normas devem prevalecer.

Pronunciamento do Estado a fls. 61/81, afirmando que a inexis-

tência de Lei Complementar não impede a cobrança do adicional, já que a lei estadual supriu a ausência da legislação complementar, editando as normas gerais de Direito Tributário, nos termos do art. 24, § 3º, da Constituição; que, o texto constitucional, ao se referir ao "imposto que for pago" requer, por via de consequência lógica, que o fato gerador seja o pagamento do imposto sobre a renda; que, o conceito de lucro e o processo de sua apuração não permitem distinguir no resultado da atividade empresarial, que parcela de lucro provém do capital.

Opinou a Curadoria de Fazenda a fls. 82v, no sentido da denegação do writ.

Relatados.

Tudo bem visto e examinado.

DECIDO

Com todas as críticas que possam ser dirigidas à Constituição em vigor; os fatos lamentáveis que porventura tenham marcado a sua elaboração; o casuismo de algum dispositivo ou a omissão de tantos constituintes, que eleitos pelo povo, estiveram indiferentes ao elevado significado de sua missão de outorgar ao país uma nova Carta, gerando, com suas ausências, um oneroso e danoso, sob todos os aspectos, retardamento na sua promulgação, atitudes que a Pátria e a História não de oportunamente julgar, o fato é que temos uma Constituição e a ela nos devemos quedar, procurando honrá-la, cumpri-la, buscando no mais profundo da exegese, a melhor interpretação, dulcificando-a no que se referir ao que de acre possua, tarefa ingente que caberá aos doutrinadores e, principalmente, ao Judiciário, que ao longo dos tempos, através da jurisprudência, modificando correntes, influenciando na elaboração de leis mais humanas e conducentes à concórdia dos cidadãos tem procurado, em que pese o reconhecimento de suas limitações, qual garimpo em meio à ganga, descobrir o metal precioso que porventura ainda possa restar na imperfeição dos dispositivos legais.

E dentro da sublime, porém espinhosa missão de interpretá-la, impõe-se, no contexto dos argumentos expendidos pelas partes, tanto no pedido vestibular, quanto nas informações e na douda intervenção do Estado, verificar-se, desde logo, se há, ou não, a **NECESSIDADE DA LEI COMPLEMENTAR** suportadora da legislação impugnada no presente remédio.

Visam as leis complementares regulamentar ou dar maior eficácia a determinados dispositivos e, aqui no caso *sub judice*, o art. 146 apenas reproduziu, nos seus dois primeiros incisos, aquilo que já constava, em outra redação, no § 1º do art. 18 da Constituição anterior. Estendeu no inciso III o campo de aplicação do modelo legislativo, estabelecendo normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos, suas espécies e ainda, relativa-

mente aos tributos previstos no texto constitucional, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Emerge, no cotejo entre as disposições anteriores e as atuais, a conclusão de que na Carta vigente o papel da norma complementar é mais extenso, como disse no parágrafo anterior.

Se a expressão anterior - "*normas gerais de direito tributário*" já merecia, como ocorreu através dos conceitos expendidos por PAULO DE BARROS CARVALHO in *Curso de Direito Tributário*, 2.ª ed., São Paulo, Editora Saraiva 1986, procedentes críticas, porque se vislumbra um atentado à isonomia das *pessoas políticas* (União, Estados e Municípios), outra não pode ser a interpretação do texto hoje vigente.

Na obra citada, assim se expressou o renomado autor:

"No itinerário da pesquisa da substância volitiva do art. 18, § 1.º, chamou a atenção dos especialistas a imprecisão e insegurança do conceito de *normas gerais de direito tributário*, que, na forma registrada pelo legislador, macula dois princípios essenciais à existência do sistema constitucional brasileiro. Sim, porque na medida em que fosse deferida à legislação complementar produzir, *indiscriminadamente*, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante *normas gerais*, estaria trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição. Ao mesmo tempo, se tais preceitos, sob a capa da generalidade puderem invadir as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, *sem determinações limitativas precisas e antecipadamente conhecidas*, teremos inevitável destruição do princípio que assegura "autonomia àquelas pessoas políticas. Não é ocioso lembrar o grau de relevância que essas duas diretrizes assumem para a estrutura da ordem jurídica vigente. São orientações diretas muito caras, que o constituinte versou com apreço, procurando preservá-las de modo rígido e insistente. Não seria crível, portanto, que as admitisse anuladas pela via indireta de um instrumento indefinido, nebuloso e amplo, como sugere a interpretação literal das *normas gerais de direito tributário*. Ora, se pensarmos que as duas sentenças constitucionais expressas sustentam a máxima implícita na *isonomia das pessoas políticas — União, Estados e Municípios* — intuiremos, com facilidade, o fator decompositivo que ela representa, em termos de exegese do sistema constitucional".

Substituamos, tão somente, a expressão *normas gerais de direito tributário* por *normas gerais em matéria de legislação tributária* e veremos que, *concessa máxima venia*, a interpretação da impetrante no relativo à necessidade de lei complementar para a cobrança do adicional em discussão ou de qualquer outro tributo, de competência do Estado, atentaria contra a Federação. Nas palavras do autor citado, se

configuraria num "fator decompositivo... em termos de exegese de sistema constitucional".

E foi por isto que a Constituição estabeleceu a possibilidade de que a União, os Estados e o Distrito Federal legissem concorrentemente sobre matéria relativa ao direito tributário — art. 24, I, obviamente, que nos tributos de competência desses.

A melhor interpretação é a de que, presentes na legislação estadual aqueles elementos previstos na Constituição: fato gerador, base de cálculo e contribuintes, constitucional se torna a cobrança do tributo.

E outra não pode ser a conclusão, tanto que o constituinte autorizou à União, aos Estados e ao Distrito Federal, bem como aos Municípios, a elaboração de suas leis tão logo estivesse promulgada a Carta Magna — art. 34, § 3.º, das Disposições Transitórias.

O parágrafo não diz: sancionadas as leis complementares e após a sua entrada em vigor, a União, os Estados, poderão editar as leis necessárias... Mas é muito claro: "Promulgada a Constituição...".

Naquilo que entendeu necessária a Lei Complementar a sua vigência, a Constituição encontrou uma alternativa que impedisse a falência dos Estados-Membros diante do novo sistema tributário, qual seja a possibilidade de, se dentro de sessenta dias não houvesse lei complementar para aquela espécie de tributo, os Estados firmassem convênio nos termos da LC 24/75. E foi o que ocorreu.

Estaríamos lançando sobre a Constituição a pecha de incoerência se, exigindo lei complementar à vigência do sistema tributário nacional nela previsto, a mesma Carta autorizasse, como autorizou, a elaboração por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como à União, de suas leis indispensáveis à aplicação do sistema preconizado no Capítulo I do Título VI do texto constitucional.

Se, de fato, assemelha-nos conflitante o texto do inciso III, art. 34 das Disposições Transitórias, nos seus parágrafos "3.º" e "8.º", parecendo-nos se tratar daqueles textos inseridos ao apagar das luzes da redação final da Carta, no desespero de algum *lobby*, impõe-se ao Judiciário, no exercício de sua tarefa à qual já me referi no preâmbulo da parte decisória, interpretar o texto em sua profundidade e, no caso específico, não se afastar do princípio maior qual seja o do federativo, impondo-nos, dentro desse prisma, entender que os Estados estão autorizados à elaboração de leis, promulgada a Constituição e onde era exigida a legislação complementar, resolveu-se o problema através do Convênio, não se distanciando, em momento algum, daqueles requisitos mínimos à cobrança de tributos, insertos no inciso III, "a", do art. 146.

Não resta dúvida alguma quanto à observância de tais preceitos constitucionais, quando nos voltamos à Lei n.º 1.394/88.

Fato gerador.

"o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica domiciliado no território do Estado do Rio de Janeiro, de imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital" — art. 2.º, *caput*.

Os parágrafos se referem, o primeiro, àqueles casos em que o imposto foi lançado com base no lucro real ou arbitrado, enquanto que o segundo consagra a não incidência do imposto.

Base de cálculo.

"O montante do adicional será determinado mediante aplicação da alíquota de 5% sobre o valor do imposto pago."

A base de cálculo, está muito claro, é o valor do imposto pago.

Contribuintes.

"São sujeitos passivos do adicional:

I — como contribuintes:

...

II — como responsáveis..."

Diante da clareza, que de forma cristalina emerge do texto estadual, no confronto com aquilo que a Constituição prevê, não posso acolher a tese de inconstitucionalidade da lei indigitada, ante o argumento de que ela se ressentia de legislação complementar que a deveria anteceder, nos termos do art. 146, III.

Outro ponto enfocado pela impetrante, se situa no aspecto de que o legislador teria confundido FATO GERADOR COM BASE DE CÁLCULO.

É de meridiana clareza o texto constitucional, embora resulte da sua leitura a junção de fato gerador com base de cálculo:

"Compete aos Estados... instituir:

...

II — adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios..."

O adicional incide sobre o que for pago à União.

Explícito, aí, o fato gerador: o pagamento. Conforme vimos no art. 2.º da Lei n.º 1.394/88.

Base de cálculo: o valor pago e sobre o qual incidirá o percentual de 5%.

Em que pese o brilho invulgar da tese defendida pela impetrante, não vejo, *data venia*, a confusão de que trata o questionamento inserido no item "2.5" — fls. 05, da bem elaborada peça inaugural.

A situação trazida e denominada como "ridícula", acaba por admitir que é constitucional a cobrança do adicional, já que a própria impetrante enaltece a legislação de São Paulo. Não foi também ela, ela-

borada ao desabrigo da Lei Complementar que a postulante entende indispensável?

É oportuna a transcrição nessa parte, com a devida vênua da impetrante:

“Percebendo quão bizarra seria esta situação e interpretando corretamente o dispositivo constitucional, a legislação do Estado de São Paulo...”.

Mas a cobrança do adicional não é inconstitucional nos termos da fundamentada peça introdutória?

Sei que os elogios se dirigem à previsão, lá, daquelas situações em que o contribuinte não tenha recolhido imposto.

Em nosso Estado, não recolhido o imposto, não haveria fato gerador.

Mas não é o nosso Estado. É a Constituição que estabelece a incidência sobre o “que for pago”.

Sem querer, por ética e porque não nos interessa a julgamento, analisar legislação paulista, parece-me é que mais afinada com o texto constitucional a nossa lei, porque o texto constitucional não prevê a cobrança sobre o que é devido, mas sobre o que for pago, deixando claro que o fato gerador é o pagamento.

Todavia, da forma como se desejar, a própria impetrante reconhece que o pagamento é o fato gerador e que a base de cálculo é o valor desse pagamento.

Vejamos, por último, a questão da INCONSTITUCIONALIDADE SOBRE A COBRANÇA DO ADICIONAL RELATIVO AO IMPOSTO CORRESPONDENTE AO EXERCÍCIO DE 1988.

Afigura-se-me equivocado, *concessa máxima venia*, o douto entendimento da impetrante, confundindo, aí sim vejo uma ligeira confusão, o fato gerador do imposto de renda, com o fato gerador do adicional que do recolhimento decorra.

O fato gerador não é o que se origina em recolhimentos anteriores a 01.03.89. E isto não há o que se discutir em face do claro preceito constitucional.

Mesmo porque a lei, fiel aos ditames da Carta Magna, estabeleceu a sua vigência a partir de 01.03.89.

Mas não se pode desprezar o enfoque de que o mandamento constitucional impede a cobrança de qualquer tributo em relação a fatos geradores *antes da lei* que os houver instituído.

Concluímos que, se os efeitos da lei, pelo seu próprio texto e jungida à Constituição, estão previstos para o dia 01.03.89, em diante, a partir daí, todo o pagamento de imposto de renda, *fato gerador*, resultará na cobrança do adicional.

Se o fato gerador do imposto de renda, corresponde a

31.12.88, o fato gerador do adicional corresponderá ao pagamento que se fizer a partir de 01.03.89.

Fator gerador do imposto de renda é, por exemplo, o lucro apurado em 31.12.88.

O fato gerador do adicional, é o valor da quota recolhida a partir de 01.03.89.

Por isso, hei por bem em DENEGAR a segurança, cassando, em consequência, a liminar concedida, condenando a impetrante no pagamento das custas processuais.

Sem honorários.

P. R. I.

Oficie-se à digna autoridade impetrada, remetendo-se cópia da presente.

Rio de Janeiro, 31 de maio de 1989.

**Ademir Paulo Pimentel**  
Juiz de Direito

**4. RAZÕES DA APELANTE SHELL DO BRASIL S/A (PETRÓLEO) — QUARTA CÂMARA CÍVEL**

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA 4.ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO RIO DE JANEIRO

SHELL BRASIL S.A. (Petróleo), inconformada com a sentença de fls. vem, nos autos do presente Mandado de Segurança, dela apelar ao Egrégio Tribunal de Justiça mediante os fundamentos e razões constantes dos anexos, requerendo que V. Exa. se digne mandar efetuar as medidas necessárias ao seu regular encaminhamento e tramitação.

Termos em que  
Pede Deferimento

Rio de Janeiro, 31 de julho de 1989.

**Ricardo Jackson D'Almeida Ramos**

COLETA CÂMARA:

**RAZÕES DE APELAÇÃO**

Há de ser reformada a sentença do juízo *a quo* pelas razões que passaremos a elencar.

Não há outra alternativa com relação ao adicional do imposto de renda estadual, senão enfocá-lo sob uma das seguintes formas:

a) Trata-se de um adicional a ser instituído pelos Estados e Distrito Federal sobre o valor do Imposto de Renda de competência da União;

b) Trata-se de um novo imposto de competência dos Estados e Distrito Federal cuja base de cálculo é o valor do Imposto de Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Sob qualquer um dos dois enfoques carecem de fundamento tanto a posição defendida pela autoridade impetrada, quanto a tese da Procuradoria do Estado e a respeitável sentença que se almeja reformar. Vejamos por partes.

**I. COMO ADICIONAL AO IMPOSTO DE RENDA**

Conforme afixado no próprio parecer da douta Procuradoria "o texto constitucional deverá ser interpretado em seus exatos termos" (fl. 72) não cabendo a nós, seus intérpretes, exercer a função de seus

"presunçosos corregedores" numa "tendência preconceituosa de corrigir-lhe o texto com base no absurdo e apaixonado pressuposto de que os Constituintes são analfabetos e, ao redigirem a Constituição, cometeram errônias manifestas" (fls. 72 a 74). Concordamos também que, a se adotar tal postura "abandona-se a literalidade clara de uma disposição que não se quer para substituí-la pela solução que se entende deveria ter sido adotada pela Carta Magna" (fls. 72). Assim, vejamos o art. 155 da Constituição:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I — Impostos sobre:

a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

c) propriedade de veículos automotores;

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 art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos, e rendimentos de capital. (Grifo nosso)

É importante notar que, ao redigir o art. em exame, o Constituinte se preocupou em separar expressamente dois grupos:

I. *Impostos de Competência dos Estados e do Distrito Federal (e que são 3):*

1. Imposto sobre Transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos;

2. Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte e comunicação;

3. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

II. *Destacadamente dos impostos cuja competência é dos Estados e do Distrito Federal, tratou da instituição de um adicional do que for pago à União a título do imposto de competência desta última, incidente sobre lucros ganhos e rendimentos de capital.*

Interpretando o texto constitucional nos seus exatos termos, a conclusão lógica é de que o adicional citado não é nem jamais foi um novo imposto cuja competência para sua instituição seja dos Estados e do Distrito Federal. Na realidade, trata-se, conforme conceituou a douta Procuradoria (fls. 69), de *hipótese diferente e inédita* e como tal deve ser assim analisada. Daí o imenso cuidado do Constituinte ao separar, na redação, o adicional em tela dos impostos cuja competência privativa é dos Estados e do Distrito Federal. Assim, não há o que se falar em novo fato gerador

visto que não estamos diante de um novo imposto. Há de prevalecer o entendimento de que, como adicional que é, deverá seguir todos os ditames do aditado em relação a fato gerador e outros princípios legais não excepcionados pelo próprio texto constitucional. *Repito que não há o que se falar em fato gerador do adicional visto ser ele o mesmo do imposto aditado e que, para fins do adicional, se materializa, se exterioriza para os Estados e Distrito Federal quando do pagamento do imposto de renda devido à União e incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.*

Qualquer outra tese no sentido de se atribuir um outro fato gerador ao adicional que novo imposto não é, levar-nos-á a conclusões que, além de inconstitucionais, assumir-se-ão como absurdas. Apenas exemplificando, adotando-se a postura de atribuir como fato gerador do adicional em exame o pagamento do imposto de renda poderemos chegar ao absurdo seguinte:

a) *Imposto de Renda devido à União em 1972 e não pago até então por estar sub judice. Transitando em julgado sentença desfavorável ao contribuinte em 06/1989 ficará ele também obrigado a pagar ao Estado o adicional criado por lei que entrou em vigor em 01.03.89.*

Com certeza não foi este o objetivo do texto constitucional. E outras hipóteses mais poderiam ser citadas.

Assim, claro está que o fato gerador do Adicional do Imposto de Renda Estadual não é nem poderia ser outro diferente do fato gerador do imposto principal e aditado que é o imposto sobre a renda de competência da União.

Ora, dentro desta linha de raciocínio e considerando que pelo Art. 34 das disposições transitórias da Magna Carta o novo sistema tributário somente entrou em vigor em 1.º de março de 1989 e com ele a legislação referente ao adicional de imposto de renda estadual, não poderia ela, considerando o princípio da anterioridade, disposto no Art. 150 III a) da Constituição Federal atingir fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, sendo portanto inexistente com relação aos lucros apurados em 31.12.89 pela ora Apelante.

Mas, se por absurdo for entendido que se trata o adicional realmente de um novo imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, apenas "ad argumentandum" analisaremos tal hipótese.

## II. COMO NOVO IMPOSTO DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Vejamos como a nova Carta tratou do sistema tributário nacional. Estipulou que as normas gerais em matéria de legislação tributária serão objeto de Lei Complementar — *esta é a regra.*

“...

Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

- I — *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*
- II — *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*
- 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;*

b) *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

c) *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas...*” (grifos nossos)

Admitindo-se a absurda possibilidade de instituição de imposto novo sem que a Lei Complementar trace previamente as regras estipuladas no art. 146 como pretende o Estado do Rio de Janeiro e admite inseqüentemente a sentença do Juízo “a quo” instalar-se-á o verdadeiro caos para o contribuinte gerando para estas situações de total insegurança.

O caso do adicional ora em exame bem se presta para exemplificar o que afirmamos. Os Estados vêm adotando, ao conceituar domicílio do contribuinte, critérios divergentes, ora entendendo ser considerado contribuinte a empresa que em sua jurisdição tem o estabelecimento sede, ora a que em sua jurisdição tem qualquer estabelecimento (filiais, sucursais, escritórios, etc.).

Como deve e a quem deve recolher o adicional uma empresa que opera através de diversas filiais em Estados distintos? Como ponderar por filiais situações de maior e menor lucratividade ou prejuízo para fins do imposto de renda apura o resultado de forma centralizada em sua sede? Como ratear os custos administrativos e operacionais por filiais? Um estado está a lhe exigir o adicional incidindo sobre o resultado global (o da jurisdição de sua sede)! Outro lhe exige o adicional com relação ao resultado da filial já tributado englobadamente!!!

A própria base de cálculo terá que ser explicitada em lei complementar, visto que o adicional não incide sobre quaisquer valores pagos à União a título de imposto de renda: incidirá apenas sobre os valores do imposto de renda incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital! Este é o texto expresso da Constituição! Não é o que gostaríamos que o Constituinte tivesse escrito! É o que está realmente escrito!

Incidirá este “novo imposto” sobre o valor do imposto de renda apurado e pago pelas pessoas jurídicas de acordo com a aplicação da alíquota do Imposto de Renda (hoje fixada em 6%, 17% ou 30%) ou

também sobre o valor pago resultante da aplicação da alíquota do adicional ao imposto de renda de competência da própria União (hoje fixado em 5%, 10% ou 15%)???!?

Incidirá este "novo imposto" sobre os valores do imposto de renda retido e pago pela fonte pagadora quando estes valores são uma antecipação do Imposto de Renda que vier a ser devido quando de sua apuração na declaração do contribuinte? Note-se que neste caso o recolhimento antecipado não implica necessariamente em pagamento do imposto de renda visto que se na declaração for apurado resultado nulo ou negativo pelo contribuinte estes valores serão restituídos pela União justamente por não constituírem pagamento de imposto de renda!!

E os valores relativos às antecipações de imposto de renda recolhidos pelas pessoas jurídicas? Implicam em pagamento "strictu sensu"? Não! Porém os valores são recolhidos e, "lato sensu", pode-se interpretar que houve pagamento! O adicional incide ou não sobre tais valores???!?

Eméritos julgadores! A questão não se afigura da forma tão simplista e inconseqüente como quis deixar transparecer a douta Procuradoria e a sentença que se quer reformar!!

Porém, cientes de que no período de transição do antigo sistema para o novo seria necessário compor os seus efeitos e que poderia não ser possível ter editadas até 01.03.89 as leis complementares necessárias à implantação do novo sistema, os Constituintes estabeleceram provisoriamente nas disposições transitórias as seguintes normas excepcionais:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967 com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 1.º Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III e 159, I, c, revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

§ 3.º 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.

§ 4.º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegura-

rada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º e 4.º.

§ 6.º Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, b, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, a e b, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.

§ 7.º Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento.

§ 8.º Se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

§ 9.º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação." (grifos nossos)

Analisemos estas normas excepcionais:

a) Os impostos não alterados pela nova sistemática e já previstos no Código Tributário Nacional (lei complementar) foram, pelo § 5.º, admitidos como auto-aplicáveis pelo princípio da recepção;

b) Previu que o Imposto de Vendas a varejo de combustíveis (art. 156 III) entraria em vigor com a promulgação da Constituição (§ 1.º) fixando desde já a sua alíquota máxima (§ 7.º) suprimindo também assim a regra constante do Art. 156 § 4.º I;

c) Excepcionou do princípio da anualidade até 31.12.89 dois impostos de competência dos estados (transmissão e circulação de mercadorias) e dois impostos de competência dos municípios (transmissão e vendas a varejo sobre combustíveis) (§ 6.º).

d) Dos novos impostos ou dos que sofreram alterações sensíveis e que, portanto, penderiam de lei complementar, excepcionou da regra geral prevista no art. 146, até a edição da referida lei complementar, o imposto de competência dos Estados e Distrito Federal sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (§ 8.º) dispondo inclusive sobre detalhes de sua incidência sobre energia elétrica (§ 9.º).

Note-se bem que o Constituinte deixou claro serem estas as *únicas exceções à regra geral contida no art. 146 da Constituição, ou seja, prévia existência de lei complementar*. Ratificou inclusive este espírito ao utilizar com muita propriedade as expressões por nós grifadas no art. 34 quais sejam

"... até que sejam fixadas em lei complementar..." (aqui se referia à regra geral citada no Art. 156 § 4.º II).

"... § 8.º Se ... não for editada lei complementar necessária..."

"... § 9.º Até que lei complementar..."

Ora, sendo estas, conforme se provou, as *únicas exceções* ao Art. 146 III, transparente fica o entendimento de que, caso o adicional do imposto de renda estadual seja, por absurdo, enfocado como um novo imposto e não tendo sido incluído nas únicas exceções previstas na Magna Carta, não poderá ser criado e exigido sem existência prévia de lei complementar, sob pena de total inconstitucionalidade.

Nem se diga, como afirma a douta Procuradoria, que poderia o Estado fazê-lo ao amparo do Art. 24 da Constituição. Analise-mo-lo:

"...

Art. 24 Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I — direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

"...

XVI...

§ 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.

"..."

(grifos nossos)

Examinando criteriosamente o artigo em tela podemos observar que, na *quase totalidade* das matérias de competência legislativa concorrente, a União é competente para, mediante *lei ordinária federal*, estabelecer as normas gerais. Porém, em relação ao direito tributário, tal fixação há de ser feita nos moldes do art. 146, ou seja, mediante lei complementar.

Realmente o § 3.º do art. 24 permitiu aos Estados exercerem a competência legislativa plena na ausência da *lei federal* fixando as normas gerais, mas apenas e tão somente nos casos de *ausência de lei fede-*

*ral, isto é, lei ordinária e não nos casos de inexistência de lei complementar quando para isto exigida pela Constituição*. Nem se diga que ao mencionar a lei federal entenda-se também lei complementar visto que, sempre que o Constituinte quis remeter à lei complementar foi expresso. Como exemplo podemos citar: art. 169; art. 131, art. 134 único; art. 23 único; art. 165 § 9.º e vários outros.

Ademais, se o que afirmam a Procuradoria e a sentença fosse a melhor interpretação, não precisariam os Constituintes excepcionar provisoriamente da lei complementar, no art. 34 das Disposições Transitórias, hipóteses que, a vigorar tal interpretação, já estariam excepcionadas pelo Art. 24.

A Constituição há de ser interpretada como um todo harmônico que é e nos seus exatos termos; não sendo assim, a exceção do art. 24 § 3.º conflitaria com o art. 146 III e vice-versa e estes, por sua vez, ficariam mais confusos ainda diante do art. 34 das Disposições Transitórias.

Face ao até aqui exposto torna-se inquestionável que, o adicional do imposto de renda estadual, se imposto novo, não poderia ser criado e exigido sem que a lei complementar tivesse estabelecido as normas gerais a seu respeito, sob pena de estar esta criação e exigibilidade eivada de inconstitucionalidade.

Destarte, considerando, conforme amplamente se provou que:

a) o adicional do imposto de renda estadual se sufocado como adicional que é, pelo princípio da anterioridade explicitado no art. 150 III a da Constituição Federal, não pode ser exigido com relação aos lucros apurados pela Apelante em 31.12.88;

b) o adicional do imposto de renda estadual, se por absurdo enfocado como novo imposto não poderia, pelo disposto no art. 146 da Constituição Federal, ser criado e exigido sem a edição prévia de lei complementar que sobre ele dispusesse sendo por consequência também neste caso, inexigível com relação aos resultados da Apelante, protesta a Apelante pela reforma da sentença proferida pelo Juízo "a quo" restaurando-se o seu direito e concedendo-se ao final a segurança nos termos do pedido inicial por ser de inteira

JUSTIÇA!

Rio de Janeiro, 31 de julho de 1989.

**Antonio Luís de Miranda Ferreira**  
OAB/RJ 17.848

**Ilidio da Costa Leandro**  
OAB/RJ 19.570

**Ricardo Jackson D'Almeida Ramos**  
OAB/RJ 24.615

## 5. RAZÕES DO APELADO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

### EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA 4.ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA

O ESTADO DO RIO DE JANEIRO, nos autos do Mandado de Segurança impetrado por *SHELL BRASIL S/A. (PETRÓLEO)* contra ato do Superintendente de Administração Tributária (proc. n.º 1690), cumprindo o r. despacho de fls. , vem apresentar em anexo as razões pelas quais pede e espera a denegação da segurança.

Rio de Janeiro, 10 de maio de 1989.

C. A. da Silveira Lobo  
Procurador do Estado

### E. CÂMARA

Pelo Apelado  
ESTADO DO RIO DE JANEIRO

1. O Apelante preferiu colocar suas razões como um jogo de alternativas.
2. Na primeira alternativa, sustenta que o artigo 155 da Constituição, ao contemplar o Adicional separadamente no inciso II, enquanto os demais impostos estaduais foram reunidos no inciso I, estaria a indicar que concebe o Adicional como algo diverso de imposto. Disto se concluiria segundo o Apelante, que o Adicional não é um imposto autônomo, mas uma simples parcela do Imposto sobre a Renda. Assim, conclui o argumento alternativo do Apelante, "não há que falar em novo fato gerador visto que não estamos diante de um novo imposto".
3. O argumento alternativo em exame se nutre de dois pecados capitais: um contra a semântica e outro contra a própria alma do Sistema Tributário Nacional.
4. Contra a semântica peca o argumento porque supõe que o conceito de "adicional" importa necessariamente em que a coisa adicionada tenha a mesma natureza da coisa na qual se adiciona. Não é assim, em realidade. É perfeitamente possível adicionar uma coisa de uma certa natureza a outra de natureza diversa, sem que se modifiquem as naturezas da adicional e da adicionada. O termo "adicional" não se confunde com "acessório", pois uma coisa pode ser adicionada à outra sem que, necessariamente, se torne acessória desta; o adicional não é obrigatoriamente ancilar e dependente da coisa na qual se adiciona.

Essa evidência universal também é válida no mundo do Direito Tributário. Exemplo disso é a exação criada pela Lei n.º 4.117/62 destinada ao Fundo Nacional de Telecomunicações. Constituíam-se em um adicional às Tarifas Telefônicas, cobrado juntamente com as respectivas

contas. Nunca se lhe negou a qualificação de adicional à tarifa ("sobretarifa") mas foi rejeitado pelos Tribunais, justamente porque, não obstante adicionar-se à tarifa telefônica, tinha natureza de imposto. Ninguém ousou sustentar que, pelo simples fato de adicionar-se à tarifa, tivesse a contribuição para o FNT assumido obrigatoriamente a natureza de preço público.

5. Impressionar-se injustificadamente o Apelante com fato de certos trechos de doutrina e de jurisprudência afirmarem que o imposto adicional tem o mesmo fato gerador do imposto principal.

Nesse sentido está em voga citar um acórdão datado de 1964, do eminente e saudoso Ministro VICTOR NUNES LEAL (ac. do S.T.F., Pleão, no Rec. M. Seg. n.º 43.408, in R.D.A. 79/101). Citam-se, entretanto, trechos, sem procurar analisar o verdadeiro sentido do aresto, aliás luminoso. A leitura atenta do acórdão mostra que decidiu o Supremo ser legítimo o adicional então em exame porque tinha o mesmo fato gerador do imposto a que se adicionava. Ora, isso importa concluir ser perfeitamente concebível um adicional que não tenha o mesmo fato gerador do imposto a que se adiciona. Tal adicional, entretanto, eiva-se de inconstitucionalidade, na medida em que, mediante sua cobrança, estiver o poder tributante invadindo esfera de competência atribuída a outra unidade da Federação ou violando normas limitadoras de seu poder de tributar. Esse é o sentido do v. acórdão em foco e de toda a copiosa jurisprudência do S.T.F. que se lhe seguiu, ao examinar, entre outros casos, a Taxa de Recuperação Econômica do Estado de Minas Gerais (que era um adicional do Imposto sobre Vendas e Consignações), o adicional do Estado de Santa Catarina e a famosa Taxa de Despacho Aduaneiro (que, não obstante seu *nomem juris*, nada mais era do que um adicional da mesma natureza do Imposto de Importação).

6. Não há, portanto, como concluir que o fato gerador do adicional seja necessariamente o mesmo fato gerador do imposto a que se adiciona. A jurisprudência citada é no sentido de entender que, se o adicional tem o mesmo fato gerador do imposto a que se adiciona, é de se presumir sua constitucionalidade caso o imposto principal esteja na órbita da competência da unidade federativa tributante.

7. No mesmo sentido é a doutrina, como se vê, também, do trecho de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO sempre citado (*O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, S.P., 1977, p. 139). De se notar que, ali, claramente, o inolvidável tributarista mostra que tinha em mente os adicionais, aliás numerosos, que acediam a impostos discriminados à competência do poder tributante respectivo. Dizia, então, o mestre, seguido, aliás, pela unanimidade da doutrina, que o adicional nada mais é do que *uma técnica de majorar o tributo*, utilizada por quem tem competência para cobrá-lo.

8. Fica, portanto, assentado e claro que *nem sempre* o adicional terá a mesma natureza (e portanto, o mesmo fato gerador) do imposto a que se adiciona, muito embora se possa reconhecer, sem prejuízo da tese, que *frequentemente*, o adicional e o imposto adicionado têm o mesmo fato gerador.

9. Mas, se a coincidência de fatos geradores é freqüente, mas não necessária, cabe aduzir que, na hipótese em exame, ela não pode ocorrer por incompatível com princípio palmar do Sistema Tributário Nacional.

10. Como se sabe, um dos pilares do Sistema Tributário Nacional assenta sobre a discriminação das receitas tributárias entre a União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios. A Constituição vigente, assim como as que a precederam, adota um sistema de discriminação rígida de competências tributárias das unidades federadas. Aliás, não é por outro motivo se não esse, que as normas básicas do Sistema Tributário Nacional residem no texto da lei maior: quer a Constituição que as unidades da Federação autônomas e colocadas em igualdade de condições, exerçam os respectivos poderes de tributar sem invadirem umas as áreas ocupadas por outras. O sistema repele a bi-tributação e, como tal, não admite que impostos atribuídos à competência de Estados possam ter o mesmo fato gerador de impostos atribuídos à competência da União, etc. Por isso, as competências tributárias atribuídas pela Constituição são *privativas*, ou como incisivamente observa GERALDO ATALIBA, "quer dizer: excludente de todas as demais pessoas". Também por isso, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO diz que a atribuição de competência tributária tem um aspecto negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional. A competência privativa, diz Falcão, é oponível *erga omnes*, no sentido de que o é contra quaisquer unidades federadas não contempladas na outorga.

11. Feitas as considerações acima fica evidente a improcedência do argumento alternativo sob comentário.

Se o adicional não tem necessariamente o mesmo fato gerador do imposto a que se adiciona; se o adicional em foco é da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, enquanto o imposto a que se adiciona é da competência da União; se o Sistema Tributário Nacional repele impostos discriminados a uma categoria de unidades federadas com o mesmo fato gerador de impostos discriminados a outra unidade federada; então não é razoável concluir que o Adicional a que se refere o artigo 155, II da Constituição tem o mesmo fato gerador do Imposto sobre a Renda.

12. Note-se, por fim, que o argumento em tela agride a letra do texto constitucional, que diz incidir o adicional sobre o *que for pago à União*.

A agressão ao texto se cumula com a ignorância do conceito de fato gerador, expresso no artigo 144 do C.T.N., *verbis*.

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

A ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda não é suficiente para o surgimento da obrigação referente ao Adicional, a menos que se ignore o texto constitucional, quando se refere ao "que for pago".

Com efeito, se o Adicional tivesse o mesmo fato gerador do Imposto sobre a Renda, forçoso seria concluir que a obrigação tributária referente ao Adicional surgiria no mesmo momento em que, ocorrendo o fato gerador do Imposto sobre a Renda, surgisse a obrigação tributária referente a este imposto.

Entretanto, pode não ocorrer o pagamento da obrigação tributária referente ao Imposto sobre a Renda, ainda que esta tenha validamente sido constituída. Pode a obrigação ser extinta por outros modos previstos no C.T.N., sem que se configure o pagamento. Nesse caso, ter-se-ia que concluir que a expressão "o que for pago" no texto constitucional é letra morta; ou então, que a definição de fato gerador do art. 114 do C.T.N. é insubsistente, assim como toda a Doutrina, sendo desnecessário que o fato gerador seja *suficiente* para desencadear a obrigação tributária.

13. São essas, E. Câmara, as considerações que o Apelado julgou oportuno aduzir nas presentes contra-razões. A matéria é focalizada com profundidade e extensão pela r. sentença recorrida, e está analisada em todos os seus demais ângulos no petitório de fíls. 62 a 81, ao qual o Apelante pede vênias para reportar-se.

Rio de Janeiro, agosto de 1989.

C. A. da Silveira Lobo  
Procurador do Estado

## 6. PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Shell Brasil S.A. (Petróleo) contra o Superintendente de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro que, baseado na Lei Estadual 1394, de 02.12.88, exige o pagamento do adicional sobre o imposto de renda, dando como fato gerador o pagamento à União Federal, por pessoa física ou jurídica, domiciliada no território do Estado do Rio de Janeiro, de imposto sobre a renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Tece a impetrante, ora apelante, bem alongadas considerações jurídicas sobre a matéria, sustentando a *inconstitucionalidade* do artigo 2.º da Lei Estadual 1394/88 e do artigo 3.º do Decreto 12.715/88.

Tendo em vista que a controvérsia envolve exame de matéria relativa a inconstitucionalidade de lei e decreto estaduais, parece-nos preliminarmente, que a competência para apreciar o recurso é do Colendo Órgão Especial, para o qual, se assim entender a Egrégia Câmara, deverá ser declinada a competência.

Se, todavia, esse não for o entendimento da Egrégia Câmara, pro-  
testamos por nova vista, para opinar sobre o mérito do recurso.  
É o parecer.

Rio de Janeiro, 21 de novembro de 1989.

**Roberto Abranches**  
Procurador de Justiça - Matr. 1844-0

## 7. RELATÓRIO DO D. DESEMBARGADOR-RELATOR

Classificação IV

Adoto, como critério, a parte expositora do parecer da douta Pro-  
curadoria da Justiça (fls.130) e acrescento que o seu digno signatário  
opinou pela suscitação da arguição de inconstitucionalidade da lei in-  
vocada na Inicial (fls. 130, *in fine*.)

Ao eminente Desembargador Revisor

**Narciso Pinto**  
Desembargador

**PARECERES ADMINISTRATIVOS**