TAXA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL — IMPÔSTO ÚNICO SÔBRE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS

— A expressão "impôsto único", do Decreto-lei n.º 2.615, *de* 21 *de setembro de* 1940, *como forma de tributação única, é compreensiva de todos os impostos e taxas, sem exclusão da taxa de previdência social, criada pela Lei n.º* 159, *de* 30 *de dezembro de* 1935.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

ACÓRDÃO

A recorrente, em processo de revisão, foi intimada a recolher a taxa de 2%, de previdência social, sôbre o valor de uma partida de óleo lubrificante, que importara.

Fundamento dessa decisão foi a decisão proferida pelo acórdão n.º 19.479, de 30 de julho de 1947, desta Câmara, que tornara exigível a taxa de previdência social nos despachos de lubrificantes líquidos importados.

Do ato da autoridade aduaneira determinando a cobrança do tributo a importadora, inconformada, recorre para esta Câmara, no prazo e na forma da lei, alegando:

1.º) que estando os lubrificantes líquidos sob o regime da tributação única, originária da Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, regulamentada pelo decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, mantida pela Constituição federal de 1946, não podem sofrer outra tributação além da consignada no art. 3.º do decreto-lei n.º 2.615, citado;

2.º) que, em casos como o de que se trata, o próprio Sr. Ministro da Fazenda, reconheceu e decidiu não ser devido o mencionado tributo conforme se verifica do despacho publicado no *Diário Oficial* de 18 de março de 1941.

Êste, o relatório.

I — A Constituição federal de 1946 manteve o regime da *tributação única*, instituído pela Lei Constitucional n.º 4, de 20-9-1940, para os combustíveis e lubrificantes líquidos, sob a forma de *impôsto único*.

O texto do § 2.º do seu artigo 15 determina, efetivamente, que a *tributação* sôbre "produção, comércio, distribuição, consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza terá a forma de impôsto único, que incidirá sôbre cada referido produto".

É a repetição do texto da Lei Constitucional n.º 4, citada: — "O tributo sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único, incidindo sôbre cada espécie de produto".

Esta lei referindo-se a *tributo*, que compreende impostos e taxas, e determinando que êsse tributo tenha a forma de *impôsto único*, inclui nesta última expressão — impôsto único — não só os impostos pròpriamente ditos como também as taxas. Impôsto único, para efeito de interpretação dessa lei constitucional, quer significar, portanto, impôsto e taxas únicos.

II — Êste é, pois, o significado que não se pode deixar de atribuir à expressão impôsto único, do Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, o qual, expedido como complemento da referida lei constitucional, criou o impôsto único federal sôbre os lubrificantes e combustíveis líquidos minerais.

Êstes produtos, ficando, assim, como ficaram, sujeitos ao impôsto único, não podem sofrer outras tributações além da que lhes foi atribuída no artigo 3.º do referido decreto-lei, ressalvados, apenas, os impostos de renda e do sêlo, à vista do parágrafo único do seu artigo primeiro.

III — Apesar da clareza dêsses textos legais, surgiram dúvidas, logo no inciso da sua aplicação sôbre a incidência da taxa de previdência social e outras sôbre os óleos lubrificantes (e óleo combustível já gozava de isenção da taxa de previdência, por fôrça de lei especial).

Tais dúvidas foram afastadas pela interpretação do Sr. Ministro da Fazenda, em despacho publicado no *Diário Oficial* de 13 de março de 1941, nestes têrmos:

"Em face da Lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, as taxas de previdência social e de Cr$ 3,00 não vigoram para os óleos lubrificantes e combustíveis minerais importados".

Êsse despacho, considerando como abrangidos pela expressão impôsto único, todos os impostos e taxas que incidiam anteriormente sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos, contém a verdadeira interpretação do Decreto-lei n.º 2.615.

E' a interpretação dada pelo próprio Ministro que referendou o diploma legal.

IV — Como elemento subsidiário dessa interpretação há também o elemento histórico da lei — a Exposição de Motivos n.º 177, — apresentada ao Sr. Presidente da República pelo Conselho Nacional de Petróleo.

Contém essa Exposição o estudo, a que se procedeu, do problema da tributação federal, estadual e municipal, que gravava a gasolina, o querosene, os óleos lubrificantes e combustíveis, com o objetivo da substituição de todos os encargos fiscais a que estavam sujeitos, por um tributo único federal.

Dêsse estudo se verifica que na fixação da tributação única, sôbre cada espécie daqueles produtos, não deixou de ser compreendida a taxa de previdência social, a qual, desta maneira, é de se considerar já adicionada ao "impôsto único" criado pela Lei Constitucional n.º 4, a que deu origem a mencionada Exposição.

V — E não é outra a interpretação do próprio Conselho Nacional de Petróleo, expressa na resolução em que se converteu o parecer de seu Serviço Jurídico, comunicada à Diretoria das Rendas Aduaneiras e por esta adotada, conforme se vê da Ordem n.º 5.636, de 1947, enviada à Inspetoria da Al-

fândega de Recife. É dêste teor êsse parecer:

"Em face do exposto e atendendo ao que o Conselho já resolveu em relação ao querosene, opino no sentido de que seja, em resposta à consulta feita, comunicado à Diretoria das Rendas Aduaneiras que, atendendo à legislação sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, sujeitos ao impôsto único, mantida, aliás, pela Constituição vigente, a taxa de previdência social não incide nestes produtos".

A ordem acima referida foi transmitida, nestes têrmos, à Alfândega do Recife:

"Comunico-vos, para os devidos fins, que no processo fichado no Serviço de Comunicação do Ministério da Fazenda, sob n.º 35.137, de 1945, em que a firma Santos Cia. Ltda. recorre do ato dessa Inspetoria que lhe indeferiu a restituição da importância de Cr$ 924,60, referente à taxa de previdência social, paga pela 5.ª adição da nota de importação n.º 6.809, de 1944, o Sr. Diretor Geral da Fazenda Nacional, em data de 5 do corrente proferiu o seguinte despacho:

"De acôrdo com a resolução do Conselho Nacional de Petróleo, a que se refere o parecer da Diretoria das Rendas Aduaneiras, a Diretoria Geral resolve dar provimento ao recurso, reformando, assim, a decisão de primeira instância".

VI — Sôbre a matéria em lide já houve o pronunciamento desta 2.ª Câmara do Conselho Superior de Tarifa, em três decisões.

A primeira, proferida pelo acórdão n.º 19.479, de 30 de julho de 1947, tornou exigível a taxa de previdência social nos despachos de lubrificantes líquidos, e encontrou fundamento, única e exclusivamente, no acórdão de 18 de janeiro de 1944 (apelação cível n.º 9.859), do Supremo Tribunal Federal, pelo qual foi decidido, simplesmente, que a referida taxa "não disfarça um impôsto", em julgamento de matéria estranha à tributação dos produtos sujeitos ao impôsto único.

Para a conclusão a que chegou, o acórdão n.º 19.479, desta Câmara, admitiu como provado, precisamente, o que estava para ser demonstrado: atribuiu significação literal, restrita, à palavra — impôsto — da expressão legal — "impôsto único" — quando a questão se resumia justamente em saber se nessa expressão o vocábulo 'impôsto" se devia tomar no sentido restrito ou se tinha compreensão mais ampla, como a de tributo, abrangendo impostos e taxas.

A segunda decisão, tomada por unanimidade de votos, é a do acórdão n.º 20.468, que, reformando a anterior, excluiu da incidência da taxa em referência os óleos lubrificantes de importação. Firmou-se nas considerações de que:

a) em face do Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, não estão os óleos combustíveis e lubrificantes sujeitos à taxa de previdência social;

b) se fôsse intenção do legislador excluir a taxa de previdência do impôsto único, teria feito incluir referida taxa no parágrafo único do art. 1.º, daquele estatuto:

c) sôbre a matéria já se pronunciara o Sr. Ministro da Fazenda, conforme Ordem n.º 6, expedida pela Diretoria das Rendas Aduaneiras à Alfândega de João Pessoa, em 1941.

A terceira decisão, proferida pelo acórdão n.º 21.604, de 16 de novembro de 1949, voltou a admitir a incidência da taxa de previdência social sôbre os lubrificantes líquidos importados, e encontrou seu principal fundamento no despacho exarado pelo Sr. Ministro da Fazenda em requerimento da Standard Oil Co. of Brazil, publicado no *Diário Oficial* de 10 de setembro de 1949.

Êsse despacho fundou-se em pareceres prestados pela Direção Geral da Fazenda Pública e pelo Consultor Geral da República.

A argumentação desenvolvida nesses pareceres firma-se, principalmente, na clássica diferenciação entre as duas figuras de tributo — impôsto e taxa —

e no significado que procurou atribuir à palavra — impôsto — da expressão legal — "impôsto único" — isto é, "o significado literal e assente, exclusivo de taxa", para poder concluir que o Decreto-lei n.º 2.615 — "não vedou o estabelecimento de taxas, nem revogou as já estabelecidas", quando tal expressão não tem, como não pode ter, outro significado que não o que expressamente lhe atribuiu a Lei Constitucional n.º 4 — "forma de tributação única", — abrangendo, portanto, todos os impostos e taxas. Êsses pareceres não consideraram o Decreto-lei n.º 2.615 como complemento da Lei Constitucional n.º 4, pois a esta nem fizeram referência.

VII — No sentido de considerar compreensiva de todos os impostos e taxas a expressão "impôsto único", daquele estatuto legal, e inexigível a taxa de previdência social sôbre os óleos lubrificantes importados, já se pronunciou também o Poder Judiciário, conforme se vê das sentenças proferidas pelo Juiz dos Feitos da Fazenda Nacional, em S. Paulo, Dr. Sílvio Marcondes de Moura (*Diário da Justiça* de 25 de fevereiro de 1949), pelo Juiz de Direito da Primeira Vara da Fazenda Pública no Distrito Federal, Dr. Alcino Pinto Falcão (*Diário da Justiça* de 7 de outubro de 1949), pelo Juiz de Direito da Segunda Vara da Fazenda Pública no Distrito Federal, Dr. Raimundo Ferreira de Macedo (*Diário da Justiça* de 11 de julho de 1950), e das decisões proferidas pelo Tribunal Federal de Recursos, acórdão de 26 de outubro de 1949 (voto vencedor do relator, Sr. Ministro Elmano Cruz — *Diário da Justiça* de 4 de julho de 1950) e pelo Supremo Tribunal Federal, no acórdão de 23 de junho de 1950, em julgamento dos embargos opostos pela União Federal, na apelação cível n.º 8.463, de São Paulo.

O Juiz Raimundo Ferreira de Macedo, na curta e lúcida sentença acima citada, assim se pronunciou:

"Discute-se nestas ações se no impôsto único estabelecido para os lubrificantes e combustíveis está ou não compreendida a taxa de previdência social criada em favor dos Institutos e Caixas. Se considerarmos, isoladamente, as expressões "impôsto" e "taxa" não há como se incluir no impôsto único a que estão sujeitos os combustíveis e lubrificantes a taxa de previdência social, dada a distinção clássica entre os dois tributos. Todavia a Lei Constitucional n.º 4, em que se baseou o Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, declarava: "O tributo sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único, incidindo sôbre cada espécie de produto".

Ora, a expressão genérica "tributo" é compreensiva não só do impôsto como da taxa. Esta será cobrada com aquêle "sob a forma de impôsto único". A taxa é cobrada com o impôsto, a êle incorporada. E verifica-se dos autos a demonstração de que na fixação do impôsto em debate se adicionou a taxa que hoje se pretende cobrar isoladamente. A Constituição atual não alterou a situação pretérita, pelo que continua em vigor a definição legal de impôsto único, para os efeitos da cobrança em causa".

O Supremo Tribunal Federal pôs remate à questão pelo acórdão supramencionado, que traz como ementa:

"Rejeição. Impôsto sôbre combustíveis e lubrificantes. Interpretação da Lei Constitucional n.º 4, de 1940 e do Decreto-lei n.º 2.615, também de 1940. Unicidade do tributo".

Do voto vencedor, proferido pelo relator, o eminente Ministro Aníbal Freire, no julgamento do feito, destaca-se êste trecho:

"A Lei Constitucional n.º 4, assim se expressa: "O tributo sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único incidindo sôbre cada espécie de produto". Não há dúvida de que a conceituação de impôsto e taxa, no nosso direito tributário vem claramente delineado no Decreto-lei n.º 1.804, de novembro de 1939. Mas o legislador constituinte, usando da expressão tributo, generalizou a incidência da tributação que passa a ser úni
Em complemento à Lei Constitucional

n.º 4, foi expedido o Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, que cria um impôsto único federal sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, importados e produzido no país".

No voto do eminente Ministro Hahnemann Guimarães, lê-se o seguinte:

"Trata-se de aplicar a Lei Constitucional n.º 4, de 21 de setembro de 1940, em cujo artigo único se estabeleceu o seguinte, na segunda alínea: "O tributo sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos, terá a forma de impôsto único, incidindo sôbre cada espécie de produto". — Ponderou, com tôda exatidão, com todo acêrto, parece-me, o eminente Sr. Ministro Relator que, falando a lei em tributo, abrange, sem dúvida, as duas espécies — a taxa, contraprestação de serviço e o impôsto, porque a lei constitucional fala expressamente em tributo sôbre combustíveis e lubrificantes. Quer dizer: o impôsto e a taxa confundir-se-ão, quando se tratar de lubrificantes e combustíveis, num só impôsto. Além disso, considero que a taxa de previdência é um verdadeiro impôsto".

Isto pôsto, e,

Considerando que os lubrificantes líquidos importados estão sujeitos ao "impôsto único", instituído pela Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, fixado pelo Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, e mantido pela Constituição federal de 1946;

Considerando que dita expressão "impôsto único", como "forma de tributação única", é compreensiva de todos os impostos e taxas, sem exclusão da taxa de previdência social, criada pela Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935;

Considerando que, nestas condições, torna-se inexigível a taxa de previdência social no despacho de óleos lubrificantes importados;

Considerando que, nesse sentido, já se tem pronunciado órgãos autorizados da Fazenda Nacional e do Poder Judiciário, inclusive o Supremo Tribunal Federal;

Considerando o mais que do processo consta:

Acordam os membros da 2.ª Câmara do Conselho Superior de Tarifa, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso.

Segunda Câmara do Conselho Superior de Tarifa, em sessão de 23 de abril de 1951. — *Joaquim Ferraz Ribeiro da Luz*, Presidente e relator designado.

Recorri desta decisão: *José Neves da Fontoura*, Representante da Fazenda Pública.

Vencidos o relator, Conselheiro Benedito Furtado e Leão Caçador.

Pelo prazo de oito dias, a partir da data da publicação do acórdão acima, o processo respectivo com o recurso do Sr. Representante da Fazenda, permanecerá nesta Secretaria para a vista que de conformidade com o § 1.º do art. 34 do Regimento Interno, é facultado aos interessados.

Segunda Câmara do Conselho Superior de Tarifa, em 30 de outubro de 1951. — *Gisélia de Souza Carvalho Ramos*, Secretária.