IMPÔSTO ÚNICO SÔBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES — RENDA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

— Constitui renda tributária da União o impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

PROCESSO P. R. Nº 3.765-64

Presidência da República. Consultoria-Geral da República. E. M. nº 145-H, de 19 de fevereiro de 1965. — "Aprovo. Em 9-4-65." (Rest. ao M F em 23-4-65.)

*

PARECER

O Ministério da Fazenda, através da Exposição de Motivos nº 1.014, de 20 de novembro de 1964, solicitou a audiência desta Consultoria-Geral, a respeito das seguintes indagações:

1º) se o "impôsto único" é de considerar-se impôsto de "importação" para efeito da adjudicação da percentagem prevista no artigo 64 da Lei nº 3.244, de 14 de agôsto de 1957;

2º) se o citado "impôsto único" também é computável para a constituição da percentagem a que se refere os artigos 8º e 9º da Lei nº 3.756, de 1960; e

3º) se continua vigente o artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.615, de 21 de setembro de 940, que destinou 15% da arrecadação do "impôsto único" para base do cálculo da remuneração (parte variável) dos agentes fiscais do impôsto de consumo.

2. A matéria foi apreciada pelos órgãos técnicos daquele Ministério, culminando com o pronunciamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, consubstanciado no brilhante parecer de fls. 57-64, da lavra do Dr. Edmilson Moreira Arraes, Procurador-Assistente, cujas conclusões endosso, pelas relevantes razões de ordem jurídica e doutrinária em que se fundamentam.

3. A primeira questão envolve o conceito do impôsto único e sua natureza.

4. A origem do Impôsto Único sôbre Combustíveis e Lubrificantes remonta ao Decreto-Lei nº 395, de 29 de abril de 1938, que, ao criar o Conselho Nacional de Petróleo estabeleceu normas para a "importação, exportação, transporte, distribuição e comércio de petróleo e seus derivados, no território nacional e, ainda, a indústria da refinação do petróleo importado, no país". Em decorrência, aquêle órgão sugeriu medidas de caráter tributário que vieram a se concretizar posteriormente.

5. Daí surgiu a Lei constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940, determinando que o "tributo sôbre combustíveis e lubrificantes liquidos terá a forma de impôsto único, incidindo sôbre cada espécie de produto".

6. No dia imediato, (21-9-40) sobreveio, àquele diploma de natureza constitucional, a Lei nº 2.615, em cuja ementa se lê:

"Cria um impôsto único federal sôbre os combustíveis e lubrificantes liquidos minerais, importados e produzidos no país, regula sua distribuição, e dá outras providências."

7. A Constituição de 1946 manteve o mesmo regime tributário (impôsto único), com relação aos lubrificantes e combustíveis liquidos incluindo entre os produtos tributáveis os combustíveis gasosos, estendendo êsse regime aos minerais e à energia elétrica (item III do artigo 5).

8. Tratando da espécie surgiram outras leis após promulgada a vigente Constituição como as de ns. 1.749, de 28 de novembro de 1952; 2.698, de 27 de dezembro de 1955; 2.975, de 27 de novembro de 1956; e a recente de nº 4.452, de 5 de novembro de 1964.

9. Para os fins que ora interessam, não resta a menor dúvida que o diploma básico é a Lei nº 2.615-40, que definiu, expressamente, a ntureza do "impôsto único" sôbre os combustíveis e lubrificantes liquidos.

10. Muito se tem discutido sôbre essa forma de tributação, principalmente no que diz respeito à incidência de outros tributos, travando-se sôbre isso tormentosa polêmica, quer na esfera judiciária, quer entre os doutrinadores.

11. O regime de tributação única visa a consolidar em uma só modalidade tributária o pleno exercício do poder fiscal do govêrno, absorvendo tôdas as formas através das quais é suscetível de ser pôsto em prática, como bem salientou Rubens Gomes de Sousa (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 41, pág. 493). Pontes de Miranda, a seu turno, acrescenta: "O problema técnico consistia, portanto, em pôr-se têrmo à *pluralidade objetiva* (dois ou mais impostos e taxas) e à *pluralidade subjetiva* (União, Estados-membros e Municípios) — (*Comentários à Constituição de 1946*, vol. II, pág. 25).

12. Concentrados em forma única os tributos que deveriam recair sôbre aquêles

produtos, resta saber qual a natureza dêsse regime tributário.

13. A resposta, parece-me, está no artigo 1º da Lei nº 2.615-40, *verbis*:

"Art. 1º Os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais importados ou produzidos no país, ficam sujeitos a um impôsto único, Federal, *cobrado sob a forma de direitos de importação para consumo, quando de procedência estrangeira, e de impôsto de consumo, quando produzidos no país*" (grifei).

14. Disso decorre, inequivocamente, a natureza tributária do impôsto único, constituída do impôsto de importação, quando arrecadado sôbre produtos de procedência estrangeira, e sob a forma de impôsto de consumo, quando incidente sôbre produto de produção nacional.

15. Embora a clareza dessa composição não venha figurando nas leis que se seguiram à de nº 2.615-40, exceção da de nº 1.749-52, já revogada, os elementos jurídicos que informaram os demais diplomas legislativos, pertinentes à matéria, não dão margem a dúvidas sôbre a sobrevivência daquele conceito inicial.

16. A Lei nº 2.975-56, bem como a de nº 4.452-64, estabeleceram o sistema de tributação *ad valorem*, calculado sôbre o custo CIF (*cont, insurance and freight*).

17. O sistema de taxação *ad valorem*, substituindo o sistema de taxação específica, teve como objetivo possibilitar o aumento da arrecadação como, também, atender a realidade econômica do país, em permanente processo inflacionário, com a adoção de um sistema que melhor se ajustasse às oscilações dos preços das mercadorias tributadas, como bem assinala Alfredo de Almeida Paiva, em seu trabalho *A nova Lei do Impôsto Único sôbre Combustíveis e Lubrificantes*.

18. Ora, além de estabelecerem a cláusula CIF como sistema de cálculo, essas leis determinaram como Repartição arrecadadora do impôsto, entre outras, as Alfândegas (artigo 3º da Lei nº 2.975-56 e artigo 4º da Lei nº 4.452-64).

19. Temístocles Cavalcanti, discorrendo sôbre o Impôsto de Importação assere:

"Todo o sistema de impostos de importação está incluído nas tarifas das alfândegas que estabelecem as modalidades da incidência do impôsto sôbre as mercadorias importadas, Tarifas calculadas ou sôbre o valor ou sôbre volume, pêso etc." (*Comentários à Constituição Federal*, vol. I, pág. 238.)

20. A evidência dêsses elementos leva-me à convicção lógica de que o "impôsto único" sôbre combustíveis e lubrificantes se apresenta com a natureza dicotômica, vale dizer, sôbre a forma de impôsto de importação, para os produtos de procedência estrangeira, e de impôsto de consumo, para os produtos de procedência nacional.

21. Quem me auxilia nesse raciocínio é, ainda, o ilustre Dr. Alfredo de Almeida Paiva, mestre no assunto, que, ao analisar a Lei nº 2.975-56, em relação a ordenamentos jurídicos anteriores, adverte:

"Manteve a atual lei o mesmo sistema da lei anterior (Lei nº 1.749, de 28 de setembro de 1952), quer com relação à cobrança, processo administrativo, fiscalização e penalidade, para os quais já se mandava *aplicar o regime da legislação aduaneira para os produtos importados e o Impôsto de Consumo para os de fabricação nacional*" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 47, página 21).

22. Assim sendo, ante essas considerações, entendo legítimo computar-se a arrecadação do impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos, quando traduzida sob a forma de impôsto de importação, para os efeitos do cálculo da percentagem a que se refere o artigo 64, da Lei nº 3.244, de 14 de agôsto de 1957, *verbis*:

"Art. 64. Aos servidores lotados nas repartições aduaneiras, assim como aos do Laboratório Nacional de Análises e suas seções regionais, será distribuída *uma percentagem, calculada sôbre a respectiva arre-*

cadação do impôsto de importação, em quotas proporcionais aos respectivos vencimentos" (grifei).

23. A segunda questão não me parece merecer consideração profunda, face a natureza da matéria.

24. Pergunta o Senhor Ministro da Fazenda se o citado "impôsto único" também é computável para a constituição da percentagem a que se referem os artigos 8º e 9º da Lei nº 3.756, de 1960, que dispõe, respectivamente:

"Art. 8º Será atribuída aos servidores lotados nas Recebedorias e Coletorias Federais e nas repartições de contabilização junto a êsses órgãos, além dos vencimentos ou salários mensais, e em quotas proporcionais a êstes *uma percentagem calculada sôbre a arrecadação das rendas tributárias* efetuadas, no mês anterior pelas aludidas repartições, no Distrito Federal e em cada Estado." (Grifei.)

Art. 9º O Poder Executivo regulamentará dentro do prazo de 90 (noventa) dias a extensão das medidas consubstanciadas no artigo anterior aos servidores dos demais órgãos que integram o sistema fazendário."

25. Como se vê, resume-se o problema em saber-se se o referido impôsto constitui "renda tributária" da União.

26. Tributo é tôda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público.

27. Rubens Gomes de Sousa ensina que a receita tributária é aquela que decorre, apenas, da lei, e que depende, para ser cobrada, apenas, do poder de império do Estado, traduzido na sua capacidade de obrigar por lei (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 74, pág. 3).

28. É ainda o insigne relator do projeto de Código Tributário quem afirma: — ... "a tributação é apenas um dos instrumentos financeiros da atividade do Estado a serviço da coletividade".

29. Realmente, o poder de arrecadar tributos é o instrumento de política econômica de que se utiliza o Estado, com o fim de redistribuir êsses valôres, em benefício da coletividade.

30. Trotabas discorrendo sôbre a cobrança dos tributos, disse que essa depende de uma ordem de fatôres que se pode denominar o "estatuto de contribuinte", e que são:

"1º a lei material que cria o tributo;

2º a lei orçamentária que autoriza a sua cobrança em determinado exercício;

3º uma atividade administrativa destinada a individualizar em cada caso concreto a obrigação, e que na prática consiste no lançamento" (*Science et Legislation Financiére*, pág. 265, cit. por Gomes Sousa, *in Revista dos Tribunais*, vol. 178, página 33).

31. O impôsto único em exame não foge às regras enunciadas. A vinculação extra-orçamentária (Lei nº 2.975-56, arts. 8º e 9º) não lhe retira a condição de *renda tributária* da União, e cuja cobrança e fiscalização está entregue às competentes repartições arrecadadoras do Ministério da Fazenda, conforme acentua o ilustre Procurador Dr. Edmilson Moreira Arraes, em seu parecer de fls.

32. O fato gerador é que determina a natureza jurídica específica, de cada tributo.

33. Ademais, o próprio Regulamento de Contabilidade Pública estabelece, *verbis:*

"Art. 77. A receita ordinária compreenderá:

I — *a renda tributária*;

II — a renda patrimonial;

III — a renda industrial; (grifei).

E, logo em seguida, prescreve:

"Art. 78. Como fontes da receita tributária deverão ser classificados:

a) os impostos de importação, os de entrada, saída e estadia de navios e os adicionais, compreendidas na categoria desta alínea as taxas de armazenagens e capatazias, não obstante a sua natureza de serviços industriais;

b) os impostos de consumo:

34. Entendimento idêntico, isto é, a natureza de renda tributária do impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes, é o esposado pelo insigne professor Otávio Gouvêa de Bulhões, em seu trabalho intitulado "Discriminação de Rendas" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 44, páginas 41-46).

35. Identificado como *renda tributária* o impôsto único, em causa, parece-me não padecer dúvida quanto à sua computabilidade, para os efeitos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 3.756, de 1960.

36. Quanto à parte final da consulta, ou seja, se continua vigente o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.615-40, a resposta também deverá ser afirmativa.

37. A interpretação correta é a do parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (*sic*):

"15. E é que damos pela vigência daquele artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.615, ao lado da norma recente. Ambos constituem disposições especiais e compatíveis, cujo convívio é assegurado pelo artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução" (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942).

38. Assim também entendo. Não vislumbrei nenhuma incompatibilidade entre o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.615-40, e o item III, alteração 13ª, da Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958. São normas perfeitamente conciliáveis, de modo que a convivência de ambas, no mundo jurídico, é fato indiscutível.

É o meu parecer, s.m.j.

Brasília, 19 de fevereiro de 1965. — *Adroaldo Mesquita da Costa*, Consultor-Geral da República.