IMPÔSTO ÚNICO SÔBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES — FATO GERADOR — PETROBRÁS

— A troca de óleo combustível, entre refinarias de petróleo, está sujeita ao pagamento do impôsto único sôbre combustíveis e lubrificantes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO Nº 149.666/67

*

PARECER A. T. Nº 331-67

Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRÁS formula consulta no que diz respeito à incidência ou não incidência do impôsto sôbre combustíveis e lubrificantes na operação a seguir descrita:

"...1. A Emprêsa, por conveniência operacional, pretende efetuar troca de Óleo Combustível de Alto Ponto de Fluidez por Óleo Combustível de Baixo Ponto de Fluidez.

2. O Óleo Combustível de Alto Ponto de Fluidez produzido nas Refinarias de Duque de Caxias (R.J.) e de Cubatão (S.P.) seria permutado por Óleo Combustível de Baixo Ponto de Fluidez, produzido nas refinarias particulares de Manguinhos (GB) e União (S.P.), mediante emissão de Notas Fiscais, onde se aporia a seguinte observação:

"...toneladas de Óleo Combustível de Alto Ponto de Fluidez que, por conveniência operacional, nesta data, trocamos com

V. Sas. por igual quantidade de Óleo Combustivel de Baixo Ponto de Fluidez".

Destarte, a simples troca de óleo seria feita tonelada por tonelada, sem torna em dinheiro de parte a parte.

2. Esposando a tese da não incidência, invoca preliminarmente as disposições constitucionais sôbre o sistema tributário onde se fixa a competência da União para decretar impostos sôbre "produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos" (Art. 22, nº VIII), para nos remeter à disposição em que se declara que "os impostos a que se referem os números VIII... incidem, uma só vez, sôbre uma dentre as operações ali previstas"... (artigo 22, § 5º).

3. Transcreve a seguir a norma do Código Tributário Nacional sôbre o fato gerador de cada uma daquelas operações (Lei nº 5.172-66, art. 74), invoca o art. 9º do Decreto-lei nº 61, de 1966 (normas sôbre o recolhimento do impôsto), destacando a parte onde se diz que o impôsto deve ser pago no lugar em que estiver localizada a "refinaria vendedora"... "a contar da data da entrega.. .ao primeiro comprador", para concluir que o impôsto sòmente é exigível "na compra e venda do produto". Conseqüentemente, entende que não é devido na operação sob consulta.

4. Até o advento da Constituição Federal de 1946, os combustíveis líquidos estavam sujeitos ao impôsto de consumo, como por último dispôs o Decreto-lei número 7.404, de 22-3-45, cujos arts. 1º e 2º regulavam o fato gerador, enquanto que os cálculos e o recolhimento eram indicados na Tabela D, Alínea XXV e inciso I.

5. A Constituição de 1946, no capítulo referente à competência tributária destacou em inciso próprio (art. 15, inc. III) a competência da União para decretar impostos sôbre a produção, comércio, distribuição e consumo... de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza", em "forma de impôsto único" (art. 15, § 2º).

6. A norma constitucional importou apenas na modificação da rubrica do tributo e na inclusão dos combustíveis gasosos, visto que o impôsto continuou sendo regulado pela legislação do então impôsto de consumo quanto ao fato gerador, lançamento, recolhimento e demais normas e obrigações acessórias. Tanto que sòmente em 1952 surgiu a primeira lei decorrente do dispositivo constitucional.

7. A Lei nº 1.749, de 28-11-52, pràticamente nada modificou no que diz respeito àquelas normas, declarando apenas, de substancial, que a cobrança do impôsto único, em relação aos produtos nacionais seguiria o regime da legislação do impôsto de consumo (art. 2º, letra "b"), alterando também os alíquotas de incidência (artigo 7º). As Leis ns. 1.787, de 1952 e 2.698, de 1955, dispuseram sôbre a distribuição e aplicação da receita.

8. A lei nº 2.975, de 27-11-1956, entre outras alterações definiu no seu art. 1º o fato gerador do tributo, que, na essência, ainda hoje permanece, *verbis*

"Art. 1º A produção, o comércio, a distribuição, o consumo e a importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos... estão sujeitos exclusivamente ao impôsto previsto no art. 15, inciso III da Constituição federal, cobrado pela União, na forma desta lei".

9. A Lei nº 4.452, de 5-11-64, apenas declarou que o impôsto seria *ad valorem* (art. 1º) e, por último, o Decreto-Lei número 61 deu normas sôbre a forma de recolhimento (art. 9º), nada especificando, uma ou outra, sôbre o fato gerador. De sorte que temos que nos louvar mesmo na norma da Constituição de 1967 e na lei nº 1.572, de 1966, que institui normas gerais de direito tributário.

10. Conforme já foi examinado, a Constituição do Brasil conferiu à União a competência para decretar impostos sôbre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos", e a Lei número

5.172, pelo seu art. 74, define cada uma dessas operações.

II. Isto pôsto, parece-nos que a operação sob consulta, isto é, a troca, por implicar, necessàriamente, na saída do produto de cada um dos estabelecimentos produtores permitantes mais se identifica, dentre as operações previstas no dispositivo constitucional, com a *circulação,* que o Código Tributário Nacional, pelo inciso III do citado art. 74, conceitua como a operação "definida no art. 52". Êsse dispositivo, por sua vez, define o fato gerador do impôsto sôbre circulação de mercadorias, *verbis*:

"Art. 52. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, tem como fato gerador a *saída* destas de estabelecimento comercial, industrial ou produtor." (grifamos)

12. Resta a alegação sôbre a natureza jurídica da operação para caracterizar o fato gerador, que a consulente restringe à compra e venda, entendendo, por isso, que não se concretiza com a simples troca. Entretanto, a mesma lei invocada, o Código Tributário Nacional, ao dispor sôbre o fato gerador, declara no art. 118:

"Art. 118. A disposição legal do fato gerador é interpretativa, abstraindo-se:

I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II — dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

13. É justamente prevendo operações cuja natureza possibilita a fixação de um valor fictício ou arbitrário ou mesmo a ausência dêsse elemento (transferência, doação, troca, empréstimo, etc.) que a lei tributária, nos casos de impostos de incidência *ad valorem* ao fixar a base de cálculo do impôsto, declara que "na falta do valor... o preço corrente da mercadoria ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente" (Lei nº 5.172-66, artigos 47, II, "b" e 53 II).

14. Em conclusão, somos porque se responda que a operação sob consulta configura fato gerador do impôsto sôbre combustíveis e lubrificantes e o tributo deve ser calculado conforme indicado no item anterior.

A consideração do Sr. Diretor.

De pleno acôrdo com o parecer da A.T. Respondo como indicado no item 13 do referido parecer. Ciência à interessada. Em seguida, publique-se e arquive-se. — *Eliazar Patrício da Silva,* Diretor.