— Adicionais, acréscimos, gravames, parcelas, custos etc. — que o autor pretende incluir no produto a ser partilhado (art. 26, I, da Emenda Constitucional n.º 1/69, redação anterior à Emenda Constitucional n.º 23/83).

— Improcedência. Há que distinguir os custos-meio *dos custos tributáveis, para caracterizar os que integram o* custo final *dos que se comportam como aumento do tributo, e estes devem ser rateados.*

— A nova redação do art. 26, I, da Emenda Constitucional n.º 23/83 não favorece a pretensão do autor: se se modificou o texto para abranger os adicionais, é que antes não se incluíam.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ação Cível Ordinária n.º 325
***Autor*: Estado de São Paulo**
***Ré*: União Federal**
***Relator*: Sr. Ministro OSCAR CORRÊA**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a ação.

Brasília, 18 de dezembro de 1985. — *Rafael Mayer*, Presidente. — *Oscar Corrêa*, **Relator.**

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa: 1. O estado de São Paulo propôs ação ordinária de cobrança contra a União Federal baseada nos seguintes motivos de fato e de direito que transcrevo, pela importância da questão (fls. 2-12):

"I — *Imposto único — função constitucional*

1. A Constituição Federal — estabelecendo a competência privativa da União para instituir e arrecadar o imposto sobre operações referentes a combustíveis e lubrificantes, líquidos e gasosos (art. 21, VIII) — preceitua que os estados e os municípios têm direito a participar em 40% do produto da sua arrecadação (art. 26, I).

O estudo da evolução da disciplina constitucional dessa matéria permite afirmar que esse regime não é aleatório nem arbitrário. Pelo contrário, é deliberado e ra-

*No mesmo sentido, ver acórdão na ACOR-338-plenário, 9.4.86; e acórdão da 5.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, na Apelação Cível nº 103.550, sessão de 7.5.86.

cional, satisfazendo, simultaneamente e com idêntico grau de importância:

a) à necessidade de dispensar tratamento tributário uniforme a tais produtos, assegurando interesses econômicos e políticos exigentes de disciplina de âmbito nacional; e

b) à necessidade de garantir aos estados e municípios a persistência de ingressos derivados desses mesmos produtos, assegurando a mantença de fontes de receita anteriormente detidas.

Nesta ambivalência está o equilíbrio do sistema: a função econômica atribuída ao imposto reflete-se de modo benéfico ou detrimentoso da União, estados e municípios, sempre nas proporcões constitucionais (60 a 40%, respectivamente).

2. Tais qualidades desse tributo é que, desde 1940, determinaram lhe fosse atribuída a designação de *imposto único*: por isso incide uma só vez sobre uma das operações textualmente citadas e exclui a incidência de qualquer outro tributo sobre elas. A proteção dos três interesses arrecadatórios em concurso resolve-se, por esse modo, em bases normativas instituidoras de quadro estrito e hirto, garantidor de clareza e objetividade às situações e dados numéricos em que fundados os direitos da União, dos estados e dos municípios.

3. Ocorre que a União veio aviltando tão formidavelmente os comandos retores desse regime — em violação à Constituição e em fraude dos direitos de estados e municípios — que acabou por desfigurar os padrões constitucionais que se deveriam rigidamente aplicar, nessa matéria.

II — *Os descaminhos da legislação*

4. Efetivamente, sucessivas leis e decretos-leis — sob o pretexto de disciplinar os modos de fixação dos preços de derivados — foram insinuando crescentes agravações do tributo para prover exclusivamente os cofres federais. Acarretaram, de conseguinte, frustração do direito de participação de estados e municípios. Com efeito, *adicionais* ou *gravames, acréscimos, parcelas* e *encargos* da natureza de imposto único sobre lubrificantes e combustíveis (IUCL) passaram gradativamente a ser cobrados pela União, destinando-se, porém, a totalidade (100%) dessa receita suplementar, à cobertura de despesas, seja de endiades federais (tais como a Nuclebrás, a Eletrobrás, a CPRM — Companhia de Pesquisas de Recursos Minerais), seja de programas federais (como o de mobilização energética, o de transportes alternativos, o de desenvolvimento do carvão, o nacional do álcool), seja mesmo de determinados fundos federais (como o nacional de mineração). O art. 4º do Decreto-lei nº 1.785, de 1980, é prova exemplar da manipulação tendenciosa desse expediente.

5. Em todos os casos, esses recursos, postiçamente qualificados pelo art. 4º, II, do mesmo decreto-lei como 'outros custos', são recolhidos pelas empresas refinadoras ao Banco do Brasil S.A., à conta do Tesouro Nacional, como receita orçamentária da União. Destinam-se, por conseqüência — é textual o decreto-lei, nesse sentido (art. 4º § 2º) —, integralmente à 'transferência, aos órgãos (*sic*) beneficiários'.

III — *Natureza jurídica específica*

6. Ora, a mais ligeira análise da natureza jurídica desses 'outros custos', ou 'acréscimos de preço', conduz à imediata conclusão de que consistem eles em típicos 'tributos', mais especificamente, impostos sobre operações com combustíveis e lubrificantes.

7. A imposição às refinarias do dever de recolhimento compulsório dessas importâncias, como receita da União, por si só demonstra que de tributo se trata (art. 3º do (CTN). Tributo, ademais, da espécie de imposto, porque incidente sobre situações independentes de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

8. Não compromete a conclusão a circunstância da lei ter atribuído a esses adicionais a designação de *custos* (para a refinaria ou 'acréscimos de preço' para os adquirentes). É que tudo que a refinaria despende pode ser considerado custo. E

tudo que o adquirente paga pode ser considerado preço. Isso, aliás, é da própria sistemática de tributos construídos nos moldes do imposto único. A repercussão (ou translação) econômica da carga tributária é, em princípio, presumida (*iuris tantum*) pelo legislador e presumível pela ciência econômica.

9. Destarte, os eufemismos *acréscimo de preço, adicional, gravame, parcela, custos* etc. — porque pertinentes à relação negocial da venda de combustíveis e lubrificantes — não têm o condão de alterar a essência jurídica de obrigação distinta — entre a refinaria e o poder público — que surge como imposto, aplica-se como imposto, administra-se como imposto e paga-se como imposto.

Embora cobrados dos consumidores, os 'outros custos' são compulsoriamente 'recolhidos pelas refinarias ao Tesouro Nacional, como receita orçamentária da União' (§ 2º do art. 4º); são instituídos por decreto-lei (art. 4º, II); decorrem de ato lícito e são arrecadados por via de atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN). Tudo da mesmíssima forma que em qualquer tributo. Rigorosamente igual ao que ocorre com o ICM, ou com o ISS, por exemplo. Identicamente, inclusive, ao que ocorre com o próprio 'imposto único', ao qual os 'outros custos' aderem.

IV — *As operações tributadas*

10. O imposto sobre operações com combustíveis e lubrificantes — com incidência simples ou acrescido de adicionais — qualifica-se, como o quer o inciso VIII do art. 21 da Constituição pela circunstância de ter, na materialidade de sua hipótese de incidência, *combustíveis ou lubrificantes* como objeto de 'produção, importação, circulação, distribuição ou consumo' (operações).

Ora, as majorações sucessivamente determinadas pela legislação incidem rigorosamente sobre essas operações. Isto é, tornam-se devidas *se* e *quando* realizados atos ou negócios dessa natureza. Tipificam, pois, sem sombra de dúvida, 'adicionais' ou 'acréscimos' de imposto único, sujeitos ao regime constitucional estrito deferido a esse tributo.

V — *Situação Atual*

11. As operações com combustíveis e lubrificantes estão, portanto, sofrendo incidência plural de imposto único: a incidência básica (na forma disposta no art. 1º da Lei nº 4.452/64) e a superposição de adicionais (como previsto no art. 4º do Decreto-lei nº 1.785/80, que dá nova redação ao art. 13 da Lei nº 4.452/64).

Apenas à primeira a administração federal reconhece a natureza específica de 'imposto único', subordinando a arrecadação resultante ao regime de participações de estados e municípios. As demais perdem-se no limbo porque, na inteligência federal — constituindo *custos, acréscimos de preço, contribuições, parcelas, adicionais, encargos, gravanes* etc. — escapariam às imposições constitucionais quanto à destinação partilhada do produto da arrecadação.

12. Não parece difícil concluir que — seja qual for o nome que lhes reserve a lei, seja qual for a natureza que lhes atribua a administração federal — todos esses diversos encargos são, inexoravelvente, impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes. Sujeitam-se, pois, ao regime constitucional de participações, como disposto no art. 26, I, da Constituição Federal. Por isso, o procedimento da União, calculando e pagando as participações de estados e municípios, com base tão-somente em parte do produto dessa arrecadação — a parte que corresponde ao que por ela é designado 'imposto único' — é violatório da Constituição.

VI — *Conclusão*

13. Foi visto que o regime constitucional do IUCL é rígido, implicando, inafastavelmente, a participação de estados e municípios em tudo que, a esse título, for arrecadado pela União. É que sobre as operações tributáveis só cabe imposto único, 'excluída a incidência de outro tributo sobre elas' (art. 21, VIII). Logo, todo tributo federal incidente sobre elas (operações com

lubrificantes e combustíveis) é imposto único, com produto partilhado.

14. O tributo se torna devido, fundamentalmente, quando da realização de alienações de derivados pelas refinarias (art. 1º, Lei nº 4.452/64). Daí resulta o dever de recolhimento do principal — o que a União designa por 'imposto único' — mais os adicionais referidos pelo Decreto-lei nº 1.785/80, art. 4º.

Se incidências novas aí se configuram, não é invocando tal anomalia que a União pode furtar-se a pagar a participação — constitucionalmente atribuída — a estados e municípios (*nemo censetur propriam turpitudinem alegare*).

15. Entretanto, só aquilo que entende por imposto único' — na sua perspectiva canhestra — a União submete ao regime constitucional de participação. Todo o restante, em montante significativo, é sonegado à partilha, em benefício exclusivo dos seus interesses.

De fato, os acréscimos, adicionais, parcelas, gravames e custos — criados sob tais designações, para frustrar o direito de participação dos estados e municípios — não são computados no rateio, mas aplicados em finalidades federais.

16. Esses 'acréscimos' e 'adicionais' etc. são os mencionados nas alíneas do item II do art. 13 da Lei nº 4.452/64, com as alterações introduzidas, entre outros, pelos Decretos-leis n.ºs 61/66; 1.091/70; 122/72; 1.221/72; 1.297/73; 1.387/75; 1.420/75; 1.490/76; 1.599/77; 1.681/79; 1.691/79 (arts. 3º e 7º), finalmente consolidadas pelo Decreto-lei nº 1.785/80, com a alteração constante do Decreto-lei nº 1.912/81.

Quais são esses acréscimos e 'adicionais'? São os arrolados nas alíneas do inciso II, do art. 13 da Lei nº 4.452/64 (na redação do Decreto-lei nº 1.785/80), que vão abaixo referidas:

1º — alínea *a:*

— destinam-se a custear transferências por cabotagem(...);
— cobrir diferenças de preços de óleos;
— cobrir despesas de fiscalização e administração do CNP;
— transferências por rodovias, ferrovias etc.;
— despesas de estocagem (...);
— ressarcimento de 'outros custos'...;
— 'parcela fixada pelo Conselho Nacional do Petróleo (...) destinada (...) a despesas com subsídio, transporte e comercialização do carvão.'

2º — alínea *c:*

— 10% sobre o preço de combustíveis e lubrificantes, destinados ao Plano Aeroviário Nacional, através do Fundo Aeroviário Nacional (cf. Decreto-lei nº 1.490/76, que manda recolher o adicional ao Banco do Brasil, 'à conta e ordem' do Ministério da Aeronáutica).

3º — alínea *d:*

— parcela de 35% sobre o preço da gasolina *A* (o Decreto-lei nº 1.912, de 19.12.81, estendeu a incidência aos demais combustíveis automotivos derivados de petróleo (art. 1º), fixando a cota de 24%).

Esta alínea destina os recursos ao Programa de Mobilização Energética, nas seguintes proporções:

— 1/3 ao Programa de Transportes Alternativos (do Ministério dos Transportes);
— 1/3 ao Programa de Desenvolvimento do Carvão (do Ministério de Minas e Energia);
— 1/3 ao Programa Nacional do Álcool (do Ministério da Indústria e Comércio).

4y — alínea *d*, incisos:

— II — 4% à Petrobrás;
— III — 4,5% à Eletrobrás;
— IV — 7,1% à Nuclebrás;
— V — 0,5% à Comissão Nacional de Energia Nuclear;
— VI — 1,4% ao Fundo Nacional de Mineração;
— VII — 1,4% à Companhia de Pesquisas de Recursos Minerais.

17. 'Os recursos de que tratam as alíneas *b*, *c* e *d* do item II' — diz textualmente o Decreto-lei nº 1.785/80 — 'serão recolhidos pelas empresas refinadoras ao Banco do Brasil S.A., à conta do Tesouro

Nacional, como receita orçamentária da União(...).'

Os demais (letra *a*) eram 'arrecadados' pelo Conselho Nacional de Petróleo — órgão da União — 'mantendo-os em contas bancárias especiais que o mesmo Conselho movimentará, à vista de documentação apropriada' (art. 15 da Lei nº 4.452/64), até 1980; a partir do Decreto-lei n.º 1.785/80 passaram a ser imputados ao Fundo Especial de Reajuste de Estrutura de Preços dos Combustíveis e Lubrificantes, de natureza contábil, administrado pelo Conselho Nacional do Petróleo (art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.785/80).

São assim, todos esses dinheiros *recolhidos* ou *arrecadados* pela União, para realização de suas despesas.

São, pois, impostos. Da espécie qualificada, na Constituição, como *único*.

18. Sobre tais parcelas — imposto único, inegavelmente — o estado autor tem a participação constitucional de 32% nos termos da Constituição Federal, art. 26, I e do Decreto-lei federal nº 1.511/76. art. 1º, III.

Tem-se, pois, perfeitamente definido o núcleo sobre o qual repousa a presente lide.

19. A recente Emenda Constitucional nº 23 veio fulminar os abusos aqui denunciados. Explicitando o que já estava claramente implícito no texto constitucional, deu nova redação ao seu art. 26, I, para dizer:

'A União distribuirá aos estados, ao Distrito Federal, aos municípios e aos territórios:

I — 60% do produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos, mencionados no item VIII do art. 21, *bem como* dos *adicionais* e *demais gravames* federais incidentes sobre os referidos produtos;'

Assim, surge declaração constitucional, solene e inequívoca, abonando a tese dos autores. Essa clara manifestação constituinte é a consagração do límpido direito dos estados e municípios a participarem de *todo* o produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis.

Nem se diga que a emenda veio inovar, nesse ponto: ou que esse direito s surge com ela. Na verdade, a norma da cabeça do artigo não foi alterada, como modificação também não houve, nem na sistemática, nem na estrutura, nem na hipótese de incidência, nem na fórmula de distribuição do produto. Só o que se fez foi deixar explícito o que estava implícito, com o claro fito de conter o abuso público e notório, que esta ação visa a corrigir, quanto ao passado.

20. Não é outra a lição do Prof. Miguel Reale expressa no brilhante parecer a cujo teor a autora pede venia para se reportar (doc.).

Assim sendo, move a presente *ação ordinária de cobrança* contra a União Federal, para, afinal, ser julgada procedente, com a condenação da ré ao pagamento das importâncias, vencidas e vincendas, equivalentes a 32% *dos adicionais, acréscimos* etc. (leia-se imposto único) descritos na legislação citada, consolidadas no Decreto-lei n.º 1.785/80 (ver item 16 desta), não prescritas, tudo acrescido de custas, juros de mora, correção monetária e honorários de advogado, calculados sobre o valor da condenação. Tais verbas serão apuradas em liquidação de sentença."

Anexou parecer do eminente Prof. Miguel Reale (fls. 16-36).

2. Determinada a citação da União, antes de efetivada, o município de Campinas requereu sua admissão como assistente do autor (fls. 44-45), o que indeferi pelo despacho de fls. 75-6.

3. Contestou-a a União, pelo ilustre subprocurador-Geral, Mauro Leite Soares, assim explicitando seus fundamentos contrários à pretensão (fls. 48-53):

"2. A presente ação, a exemplo de postulações idênticas contidas em outras ações movidas por estados e municípios, possui origem, nascedouro, embora tal fato seja expressamente contestado pelos entes públicos referidos, na recente Emenda

Constitucional nº 23/83, que ofereceu nova redação ao art. 26, *caput* e seu item I e acrescentou o § 3º:

'Art. 26 A União distribuirá aos estados, ao Distrito Federal, aos municípios e aos territórios:

I — 60% do produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos mencionado no item VIII do art. 21, bem como dos adicionais e demais gravames federais incidentes sobre os referidos produtos; (...)

§ 3º Aos estados, Distrito Federal e territórios serão atribuídos dois terços da transferência prevista no item I, aos municípios um terço.'

3. Alega o autor que o texto constitucional em questão veio apenas explicitar o que estava implícito no anterior, isto é, o direito de os estados e municípios participarem de todo o produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis.

4. Ora, tal argumentação não é cabível, porquanto ter-se-ia, em conclusão, que a emenda constitucional, nesse particular, seria interpretativa do próprio texto anterior, o que é inadmissível quanto a dispositivo de estatura constitucional. A sepultar tal pretensão interpretativa basta salientar que ocorreu majoração do percentual a ser distribuído aos estados, ao Distrito Federal, aos municípios e aos territórios, de 40% para 60% do produto da arrecadação, anotando-se, ainda, que o dispositivo incluiu os territórios em sua nova redação, ao lado de o § 3º ter fixado a forma de atribuição aos entes públicos da arrecadação.

5. Diz o autor que os acréscimos, adicionais, parcelas, gravames e custos — criados sob tais designações, para frustrar o direito de participação dos estados e municípios — não são computados no rateio, mas aplicados em finalidades federais, e que esses acréscimos e adicionais etc. são os mencionados nas alíneas do item II do art. 13 da Lei nº 4.452/64, com as alterações introduzidas, entre outros, pelos Decretos-leis nºs 61/66; 1.091/70; 1.220/72; 1.221/72; 1.297/73; 1.387/75; 1.420/75; 1.490/76; 1.599/77; 1.681/79; 1.691/79 (arts. 3º e 7º), finalmente consolidadas pelo Decreto-lei n.º 1.785/80, com a alteração constante do Decreto-lei nº 1.912/81.

6. Carlos Maximiliano. (*Hermenêutica e aplicação do direito*, 6. ed., 1957. p. 830) preleciona que, embora não seja absoluto o princípio, *verbis*, 'Forte é a presunção da constitucionalidade de um ato ou de uma interpretação, quando datam de grande número de anos, sobretudo se foram contemporâneos da época em que a lei fundamental foi votada'. Continua, após, 'Todas as presunções militam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo; portanto, se a incompetência, a falta de jurisdição ou a inconstitucionalidade em geral, não estão acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público. Entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato de autoridade. *Oportet ut res plus valeat quam pereat.* Os tribunais só declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta, é evidente, não deixa margem a séria objeção em contrário.'

7. Parece-nos, ainda, aplicável ao caso concreto, o seguinte ensinamento do mestre, f. 439: 'Pode ser promulgada nova lei sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurisconsulto Paulo ensinara que as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos: (...).'

8. Do transcrito por último pode-se, coerente e juridicamente, aplicar-se ao caso presente o princípio de que a nova determinação constitucional do art. 26, I, so-

bre o mesmo assunto, dilatou a previsão anterior, estendendo-a a casos novos, transformando, até a previsão especial em regra geral.

9. Não nos parece demasia invocar, ainda, a lição de Maximiliano, obra referida, p. 378-9, nos seguintes trechos:

'O direito constitucional apóia-se no elemento público, essencialmente instável e esta particularidade atende, com especial e constante cuidado, o exegeta. Naquele departamento da ciência de Papiniano preponderam os valores jurídico-sociais. Devem as instituições ser entendidas e postas em função de modo que correspondam às necessidades políticas, às tendências gerais da nacionalidade, à coordenação dos anelos elevados e justas aspirações do povo.'

'Por ser a Constituição também uma lei, que tem apenas mais força do que as outras às quais sobreleva em caso de conflito, contribuem para a inteligência da mesma os processos e regras de hermenêutica expostos comumente para o direito privado: o elemento filológico, o histórico, o teleológico, os fatores sociais etc. Entretanto, por causa do objetivo colimado e do fato de abranger matéria vastíssima em um complexo restrito, nem sempre se resolvem as dúvidas ou se atinge o alcance preciso das disposições escritas, com aplicar os preceitos da vulgar exegese jurídica, adequados a leis minuciosas, relativamente mais perfeitas e destinadas a fins particulares mais ou menos efêmeros. Dentre as próprias regras clássicas, algumas se empregam especialmente, e de modo peculiar, à interpretação constitucional.'

10. A Emenda Constitucional nº 23/83 não apenas inovou a matéria anterior, mas também ampliou o antes determinado. Sem dúvida, o fator político-econômico foi preponderante na emenda, e as observações de Carlos Maximiliano, na sua qualidade maior de membro da Suprema Corte, aplicam-se-lhe de forma adequada, às quais se pode acrescentar a constante da p. 387, *verbis:*

'A prática constitucional longa e uniformemente aceita pelo Poder Legislativo, ou pelo Executivo, tem mais valor para o intérprete do que as especulações engenhosas dos espíritos concentrados. São estes, quase sempre, amantes de teorias e idéias gerais, não habituados a encontrar dificuldades e resolvê-las a cada passo, na vida real, como sucede aos homens de Estado, coagidos continuamente a adaptar a letra da lei aos fatos inevitáveis. A Constituição não é repositório de doutrinas: é instrumento de governo, que assegura a liberdade e o direito, sem prejuízo do progresso e da ordem.'

11. Não se concebe dispositivo constitucional interpretativo de si mesmo, do mesmo modo que inconcebível é a pretensão de inconstitucionalidade de lei regulamentar baseada em dispositivo constitucional posteriormente modificado. Significativamente, o caso presente é um exemplo de fato de tais peculiaridades, pois somente após a Emenda Constitucional nº 23/83 pretende-se uma interpretação-aplicação de norma constitucional modificada, emendada na sua estrtura e destinação.

12. A Emenda Constitucional nº 23 não explicita o dispositivo anterior, nem coíbe abusos, mas, sim, institui nova forma de distribuição do imposto único em debate, assim como nele inclui os adicionais e demais gravames federais incidentes sobre os produtos mencionados. Questão, simplesmente, de política econômica de previsão constitucional, que não possui repercussão perante a legislação regulamentar anterior à modificação."

Juntou parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 55-72).

4. Proferido o saneador (fls. 78), inexistentes provas a produzir, o estado de São Paulo juntou aos autos parecer do ilustre Prof. José Souto Maior Borges (fls. 84-118) e aduziram as partes razões finais

(o estado a fls. 122-141 e a União a fls. 143-150).

É o relatório, que será distribuído aos eminentes senhores ministros.

VOTO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa (Relator): 1. Como se viu do relatório, a questão diz respeito ao direito que o autor pleiteia de participar do produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis, incluídos os *adicionais, acréscimos* etc., previstos na legislação respectiva e que — estes — não têm seguido a norma constitucional de partilha-atribuição.

Objetiva-se, assim, fixar o alcance do art. 26, I, da Constituição Federal, redação anterior à EC n. 23/85, que previa a distribuição, pela União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios (a Emenda Constitucional n.º 16/80 acrescentou os territórios), de percentagem (40%, pela Emenda Constitucional nº 1/69) da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de competência dela.

2. Imposto único, excludente da incidência de qualquer outro tributo, alega o autor que a União, pelos "descaminhos da legislação" que provocou, aduziu-lhe parcelas várias — adicionais, acréscimos, gravames, encargos etc. — nos quais frustrou a participação constitucional dos demais entes públicos contemplados no texto constitucional.

Enumera e explicita esses adicionais e acréscimos, recolhidos à conta do Tesouro Nacional, como receita orçamentária da União, e como tais — diz — *impostos* e da espécie *único*, pelo que aplicável a norma constitucional da participação..

Considera, assim, que a Emenda Constitucional nº 23/83 "veio fulminar os abusos" e apenas explicou "o que estava claramente implícito no texto constitucional" (fls. 13).

3. A argumentação da União é precisamente a inversa: provâ de que tais adicionais não se incluiriam na obrigação constitucional de participação é que a Emenda Constitucional nº 23/83 não só aumentou essa participação como, expressamente, os indicou; e não é possível admitir fosse mera emenda interpretativa do texto anterior, "inadmissível quanto a dispositivo de estatura constitucional".

4. O imposto único sobre lubrificantes e combustíveis não tem merecido maior atenção dos nossos tributaristas, talvez porque competindo apenas aos entes públicos, não foi objeto de disputa que atraísse o exame dos doutores.

Aliomar Baleeiro dedica-lhe algumas observações, como sempre exatas e objetivas.

Depois de assinalar (no *Direito tributário brasileiro*, 10. ed., revista e atualizada por Flávio B. Novelli, Forense, 1981. p. 310) que "a idéia de imposto único é utopia que atravessou quatro séculos e teve ênfase com os fisiocratas", examina-lhe a evolução, entre nós, até atingir a forma atual. E no precioso *Uma introdução à ciência das finanças* (8. ed. Forense, 1972. p. 351) atribui-lhe "o propósito de evitar que a acumulação dos tributos das três competências esmague economicamente certos bens básicos, indispensáveis a todas as produções, como combustíveis, energia elétrica e, ao mesmo tempo, elidir dificuldades práticas, dado que as empresas de transporte e elétricas, p. ex., estendem suas linhas por mais de um município e até por mais de um estado".

5. Mesmo assim, salientada essa importância não tem o relevo que os fisiocratas pretendem emprestar ao imposto único, inseparável essa significação, como dizem Gide e Rist (*Historie des doctrines économiques*, 7. ed., Sirey, 1947. p. 41 e segs.), "de sua concepção do *produto líquido* e da *propriedade fundiária* e explicável dentro da linha de pensamento e raciocínio que elaboraram, ainda no dealbar da ciência econômica".

O imposto único sobre combustível e lubrificantes objetiva impedir que a diversidade de taxação e de múltiplas entidades impositivas acabe por sobrecarregar os bens que atinge e as atividades — todas, afinal — que dele dependem, tanto mais quanto deve caber à União — que tem, constitucionalmente, a propriedade exclusiva do subsolo pátrio — a fixação das alíquotas que incidirão; ainda que, depois, atribua parte delas aos demais entes públicos.

6. Não é preciso reeditar o exame da evolução do imposto entre nós (Baleeiro a resume), se o que interessa ao deslinde da questão é a superveniência dos *adicionais* e *acréscimos* que se lhe somaram e, sobretudo, a decisão a respeito da natureza desses adicionais, para, afinal, concluir se deles deve ou não participar o impetrante (que aliás, pleiteia, como se único partícipe, os 32% que cabem a *todos* os estados e não só a ele).

Estão eles catalogados, *grosso modo*, na inicial transcrita no relatório, e fazem parte da atropelada legislação — também citada na inicial — que os instituiu, e que foi ampliando, gradativamente, à cobrança, sob as denominações mais variadas, que ao impetrante parecem inábeis "a alterar a essência jurídica de obrigação distinta (...) que surge como imposto, aplica-se como imposto, administra-se como imposto e paga-se como imposto".

7. Sustenta, porém, a União, no parecer que acompanha e integra a contestação, a natureza não-tributária desses recolhimentos, como "contribuições especiais destinadas ao custeio das despesas decorrentes do processo intervencionista, prática corrente no Estado moderno, em face da complexidade de atribuições que lhe estão afetas" (fls. 63).

Assim diz:

"(...)

30. Sucintamente, os preços dos combustíveis e lubrificantes são: a) preço de realização; b) preço ex-refinaria; c) preço de faturamento; d) preço de venda.

31. O *preço de realização* é o resultado da soma de quatro grupos: custo de petróleo; despesa de pessoal; outros custos e remuneração do capital. Na rubrica outros custos, que a autora pretende seja imposto, estão contidas:

a) uma parcela fixada pelo Conselho Nacional do Petróleo, a ser recolhida pelas empresas refinadoras, incidente sobre os preços dos derivados do petróleo e do álcool carburante, destinada esclusivamente a:

I — ressarcimento dos fretes de cabotagem e despesas conexas;

II — ressarcimento da diferença entre o custo CIF médio, base de cálculo do grupo I componente do preço de realização (grupo 1, de acordo com o art. 13, inc. 1, da Lei n.º 4.452, de 5 de novembro de 1964) é composto do custo da distribuição e revenda: a) parcela referente às pessoas gerais de distribuição; b) parcela referente à remuneração patrimonial das empresas que exercem a atividade de distribuição; c) parcela de ressarcimento das despesas de transferência de produtos por vias internas; d) parcela referente às despesas gerais e à remuneração patrimonial dos postos e estabelecimentos de revenda dos produtos aos consumidores;

III — ressarcimento das diferenças cambiais relativas a petróleo importado;

IV — ressarcimento das diferenças entre o valor de importação dos derivados de petróleo e o correspondente preço de faturamento vigente no país;

V — transferências por rodovias, ferrovias, vias fluviais, lacustres ou por oleoduto, autorizadas pelo Conselho Nacional do Petróleo (custo de frete);

VI — despesas de transferência, estocagem e comercialização de álcool carburante;

VII — despesas com subsídio, transporte e comercialização do carvão;

VIII — ressarcimento de outros custos que se tornarem necessários nos termos da legislação vigente e nos limites da competência do Conselho Nacional do Petróleo;

IX — eventual diferença de preços de faturamento do álcool em relação ao preço de qualquer derivado do petróleo que venha a ter mistura de álcool.

32. O denominado *preço de realização* expressa, em última análise, a situação do derivado logo após o seu refino.

33. Obtido o preço de realização, a ele é adicionado o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, alcançando-se o chamado *preço ex-refinaria.*

34. A esse preço, somam-se a quota de previdência, o PIS/Pasep, o Finsocial e algumas 'parcelas de arrecadação', resultando no preço de faturamento da refinaria.

35. Ao preço de faturamento da refinaria adicionam-se os encargos de distribuição e outras 'parcelas de arrecadação', obtendo-se o preço de faturamento da distribuição.

36. Finalmente, ao preço de faturamento da distribuição agregam-se os encargos de revenda, chegando-se ao chamado *preço de venda do derivado,* ou *preço final.*

37. Verifica-se que tano no *preço de faturamento da refinaria,* como no *preço de faturamento da distribuição* são incluídas as chamadas 'parcelas de arrecadação'. São elas:

a) uma parcela incidente sobre os preços dos combustíveis automotivos, que equivalerá a um percentual de 0,2% a até 0,3% dos respectivos preços de realização *destinada a atender as despesas de fiscalização, administração e atividades técnicas e científicas correlatas a cargo do Conselho Nacional do Petróleo* (art. 4º, Decreto-lei nº 1.785/80);

b) uma parcela equivalente a até 10% (dez por cento) sobre o preço de realização dos combustíveis e lubrificantes de aviação, *destinada à execução do Plano Aeroviário Nacional, através do Fundo Aeroviário Nacional* (art. 4º, Decreto-lei nº 1.785/80);

c) uma parcela incidente sobre os preços dos combustíveis automotivos derivados do petróleo, equivalente a até 24% do seu preço de realização vigente em 31 de janeiro de 1982 (art. 4º, Decreto-lei nº 1.785 e art. 1º, Decreto-lei nº 1.912, de dezembro de 1981).

38. Essas *parcelas de arrecadação* e os chamados *outros custos* — esses, descritos no item 31 do presente — são classificados pelo autor como imposto único sobre lubrificantes e combustíveis. O equívoco é evidente.

39. Referentemente aos chamados *outros custos,* uma análise, mesmo que perfunctória, deixa antever o caráter ressarcitivo, de parte deles (item 31, nºs I, II, letras *a, c,* III, IV, V, VI, VII, VIII e IX, do presente parecer); ou então o caráter remuneratório do capital ou da atividade empresarial (item 31, nº II, letras *b* e *d*).

40. E no que tange às denominadas *parcelas de arrecadação,* é indubitável que não se trata de imposto. Em verdade, e de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são contribuições especiais impostas em razão de intervenção do Estado no domínio econômico" (fls. 64-66).

8. A isso obtempera o autor acentuando que todas essas parcelas são, na realidade, o *imposto único, adicionais* que o integram, da mesma naureza, insuscetíveis de escapar à discriminação participativa dos demais entes públicos constitucionalmente indicados.

Conveniente, porém, transcrever a própria síntese do autor (fls. 139):

"a) mesmo antes da edição da Emenda nº 23, de 1983, os *adicionais* do imposto único — a exemplo dele próprio — estavam subordinados à retra constitucional do rateio da receita entre União, estados e municípios;

b) os *outros custos* e as *parcelas de arrecadação* — embora repassados, pelas refinarias, aos distribuidores de derivados de

petróleo — configuram importâncias devidas à União em razão da simples realização de operações com combustíveis e lubrificantes. Por isso, entre eles e o propriamente chamado *imposto único*, nenhuma diferença jurídica se vislumbra, o que justifica serem considerados 'adicionais';

c) se a União utiliza os recursos assim arrecadados, seja para *custeio* da atividade de monopólio, seja para cobertura ou recuperação de gastos com serviços realizados, ou mesmo para qualquer outra finalidade, isso é irrelevante. É que, no regime da atividade sujeita ao imposto único, o interesse tributário de União, estados e municípios limita-se *de modo estritíssimo e inextensível*, exclusivamente a esse imposto, substitutivo, inclusive, das taxas e contribuições teoricamente cabíveis nesse campo de atividade;

d) por determinação expressa da Emenda nº 8, de 1977, as únicas contribuições que perderam a qualidade de tributos seriam as de *natureza social*, basicamente as de previdência, como referido no art. 21, § 2º, I, *in fine*, e art. 43, inciso X, do Texto Magno. As contribuições para 'intervenção no domínio econômico', destarte, estão, como sempre estiveram, integralmente submetidas ao regime tributário (*RTJ*, 87/274). *Daí, conclusivamente*:

— pelos chamados *outros custos* e *parcelas de arrecadação* a União cobra *tributos* às refinarias;

— esses tributos — tenham o *nomen juris* que tiverem — porque incidentes sobre certas operações especialmente qualificadas pela Constituição, juridicamente definem-se como 'adicionais do imposto único';

— qualquer arrecadação proveniente de imposto único, ou adicionais, *deve ser partilhada entre União, estados e municípios*, como pleiteado na inicial" (fls. 139-41).

9. Do exame a que submetemos essas parcelas, concluímos que, na sua generalidade, não se configuram como *adicionais* que integrem o imposto único e que, como tais, na verdade representariam simples aumento da alíquota arrecadada.

Assim, nos termos do art. 13 de Lei nº 4.452, de 5 de novembro de 1964, que alterou a legislação relativa ao imposto único, lê-se:

"Art 13 O Conselho Nacional do Petróleo fixará os preços de venda ao consumidor dos derivados do petróleo tabelados, adicionando ao respectivo preço unitário ex-refinaria, calculado nos termos dos arts. 1º e 2º desta lei, as seguintes parcelas:

I — Custo da distribuição e revenda:

a) parcela referente às despesas gerais de distribuição;

b) parcela referente à remuneração patrimonial das empresas que exercem a atividade de distribuição;

c) parcela de ressarcimento das despesas de transferência de produtos por vias internas;

d) a parcela referente às despesas gerais e à remuneração patrimonial dos postos e estabelecimentos de revenda dos produtos aos consumidores.

II — Outros custos:

a) as despesas de transferência de produtos por cabotagem, inclusive portuários e correlatos, dos derivados do petróleo tabelados produzidos no país;

b) a parcela relativa à mistura de álcool anidro às gasolinas automotivas;

c) a parcela destinada a atender ao ressarcimento das diferenças no valor de importação dos derivados de petróleo, realizadas de acordo com as cotações internacionais, e se verificado pelo Conselho Nacional do Petróleo que o respectivo preço CIF de importação tenha resultado superior ao correspondente preço ex-refinaria vigente no país, estabelecido na forma prevista no art. 2º desta lei;

d) a parcela de valor correspondente a 0,2% dos preços ex-refinaria para atender às despesas de fiscalização, administração e atividades técnicas e científicas correlatas, a cargo do Conselho Nacional do Petróleo;

e) uma parcela adicional no preço de combustível de baixo ponto de fluidez, correspondente a 5% do preço ex-refinaria;

f) uma parcela ressarcitiva nos preços dos derivados, relativa às diferenças de fretes de transportes de petróleo bruto sobre o valor CIF médio estabelecido para cálculo dos preços, conforme prevê o art. 2º, quando tais diferenças aferem à margem de lucro das refinarias, reduzindo-a a níveis inferiores aos assegurados pelo Conselho Nacional do Petróleo, nos termos da legislação vigente;

g) uma parcela necessária a atribuir aos estados produtores, equivalente a 6% do valor do petróleo bruto de produção nacional, verificado trimestralmente, nos termos desta lei, para aplicação de, no mínimo, 80% na construção e pavimentação de estradas de rodagem;

h) outras parcelas que vierem a se tornar necessárias, nos termos da legislação vigente e nos limites da competência do Conselho Nacional do Petróleo."

10. Esse artigo foi alterado, no item II, pelo Decreto-lei nº 1.785, de 13 de maio de 1980, passando a ter esta redação:

"I — Outros custos:

a) uma parcela fixada pelo Conselho Nacional do Petróleo, a ser recolhida preferencialmente pelas empresas refinadoras, incidente sobre os preços dos derivados do petróleo e do álcool carburante, destinada exclusivamente a:

— ressarcimento dos fretes de cabotagem e despesas conexas;

— ressarcimento da diferença entre o custo do petróleo importado e o custo CIF médio, base de cálculo do grupo I componente de preço de realização;

— ressarcimento das diferenças cambiais relativas a petróleo importado;

— ressarcimento das diferenças entre o valor de importação dos derivados de petróleo e o correspondente preço de faturamento vigente no país;

— transferências por rodovias, ferrovias, fluviais, lacustres ou por oleoduto autorizadas pelo Conselho Nacional do Petróleo;

— despesas de transferência, estocagem e comercialização de álcool carburante;

- despesas com subsídio, transporte e comercialização do carvão;

— ressarcimento de outros custos que se tornarem necessários nos termos da legislação vigente e nos limites da competência do Conselho Nacional do Petróleo;

— eventual diferença de preços de faturamento do álcool em relação ao preço de qualquer derivado do petróleo que venha a ter mistura de álcool;

b) uma parcela incidente sobre os preços dos combustíveis automotivos, que equivalerá a um percentual de 0,2% a até 0,3% dos respectivos preços de realização, destinada a atender às despesas de fiscalização, administração e atividades técnicas e científicas correlatas a cargo do Conselho Nacional do Petróleo;

c) uma parcela equivalente a até 10% sobre o preço de realização dos combustíveis e lubrificantes de aviação, destinada à execução do Plano Aeroviário Nacional, através do Fundo Aeroviário Nacional;

d) uma parcela incidente sobre o preço da gasolina *A*, equivalente a 35% do seu preço de realização vigente em janeiro de 1980, cujos recursos serão destinados da seguinte forma:

I — 81% ao Programa de Mobilização Energética, para aplicação nas seguintes proporções:

— 1/3 no Programa de Transportes Alternativos para Economia de Combustíveis, sob a supervisão do Ministério dos Transportes;

— 1/3 no Programa de Desenvolvimento do Carvão e outras Fontes Alternativas de Energia, sob a supervisão do Ministério das Minas e Energia;

— 1/3 no Programa Nacional do Álcool, sob a supervisão do Ministério da Indústria e do Comércio.

II — 4,1% à Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás), a serem aplicados em pesquisas pioneiras na plataforma continental brasileira e na extração do óleo de xisto;

III — 4,5% à Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), para aplicação em novas tecnologias do setor de energia elétrica;

IV — 7,1% à Empresas Nucleares Brasileiras (Nuclebrás), para aplicação em atividades de pesquisa e desenvolvimento de minérios nucleares, na pesquisa e desenvolvimento de tecnologia nuclear e na implantação de unidade do ciclo do combustível nuclear;

V — 0,5% à Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN), para aplicação em atividades de pesquisa nuclear básica;

VI — 1,4% ao Fundo Nacional de Mineração;

VII — 1,4% para a Companhia de Pesquisas de Recursos Minerais (CPRM), destinados a atribuir recursos para pesquisas geológicas e tecnológicas de substâncias minerais, especialmente carvão mineral e xisto pirobetuminoso, sendo que a CPRM deverá aplicar em pesquisas próprias e financiamento às empresas de mineração, devendo seus recursos serem creditados a um Fundo Financeiro de Pesquisa, segundo dispõe o art. 25, do Decreto-lei nº 764, de 15 de agosto de 1969, e, no caso de sucesso das pesquisas, convertidas em participação acionária da União na CPRM."

11. E a alínea *d* deste item II foi alterada pelo Decreto-lei nº 1.912, de 24 de dezembro de 1981, passando à seguinte redação:

"(...)

'd) uma parcela incidente sobre os preços dos combustíveis automotivos derivados de petróleo, equivalente a até 24% do seu preço de realização vigente em 31 de janeiro de 1982'."

12. Ora, da leitura desses textos — que o autor não transcreve senão em alusões e, ainda assim, sem qualquer referência a esta última alteração, do Decreto-lei nº 1.912/81 — verifica-se que, na verdade, se caracterizam, em grande parte, como *despesas* ou *custos, dispêndios* a que a União está obrigada para assegurar a receita a partilhar na forma constitucional.

Talvez a reação contrária do autor tenha surgido — além, obviamente, da necessidade de pleitear a ampliação de sua participação na arrecadação do tributo — da compreensão restrita do conceito de *custo,* questão controvertida na ciência econômica — à qual cabe defini-lo e na qual é responsável por profunda alteração nos seus próprios fundamentos.

Todos os doutores salientam-lhe o lugar considerável na análise econômica contemporânea (H. Guitton. *Economie Politique,* 7 ed. Précis Dalloz, 1970 v. 1, p. 384), submetido, portanto, a exame sempre mais profundo e com reflexos amplos e sérios na própria formulação do conceito da ciência.

Após os conceitos fundamentais de necessidade, bens, utilidade e valor, veio integrá-los o *custo* (Gérard Dehove, em *Traité d'economie politique,* dir. de Louis Baudin, Dalloz, 1951. v.1, p. 96), levando ao conceito integrado, mais vasto e essencial, de *cálculo econômico,* conceito todos que marcam hoje, profundamente, a análise econômica contemporânea.

Quando se fala, pois, em *custo,* englobem-se, abarcam-se todos os *dispêndios,* de qualquer natureza, necessários à obtenção do *resultado* — o produto, ou, *in casu,* a *receita.*

13. Ora, entre eles, não há recusar a maioria dos que se enumeram nos vários diplomas legais indicados, que se incluem em diferentes categorias, integrando-lhe o custo: ou o custo *direto* do produto — despesas para a utilização do produto, inclusive transporte, estocagem etc.; ou os custos *indiretos* — subsídio, diferença de preços, transferências; que o parecer da Fazenda denomina de "caráter ressarcitivo" ou de "caráter remuneratório do capital ou da atividade empresarial" (fls. 66). São custos *parciais* do custo *total.*

O que aconteceu é que esses dispêndios, *custos* — assim amplamente compreendidos — passaram a assumir formas cada vez mais variadas, e a eles atendeu a União instituindo os *adicionais, acréscimos, gravames, parcelas* etc. — na verdade, todos integrando o mesmo conceito geral, amplo, de despesa, dispêndios, *custos.*

Todos eles objetivaram atender às novas exigências, quer da própria produção (dos combustíveis, energia etc.), quer da distribuição (transporte, transferências etc.), quer da arrecadação, ou outras.

E, obviamente, não haveria de a União arcar com eles, sob pena de, afinal, ter de conceder, em participações, mais do que o resultado final, líquido, obtido, e que deve, constitucionalmente, repartir.

14. Isto, aliás, salientou o próprio parecer do eminente jurista Prof. Miguel Reale, ao afirmar:

"(...)

De outro lado, a nova redação dada, pelo mesmo Decreto-lei nº 1.785/80, ao art. 13 da mencionada Lei nº 4.452, não alterou o perfil do tributo único, mantida que foi a distinção entre *adicionais* correspondentes a *custo de distribuição e revenda* (item I) e *outros custos* (item II). Volverei a esta distinção que constitui o *punctum pruriens* da questão.

Parece-me, porém, desde logo, que a própria lei, fazendo distinção entre 'custo de distribuição e revenda' e 'outros custos', que não integram o *quantum* das despesas-meio, já nos faz perceber que só poderiam ser excluídas da partilha aquelas parcelas que constituem custo acrescido do produto, a ser suportado pelo consumidor, em razão dele e de suas circunstâncias específicas: o mais deveria ser havido como parte integrante do preço sobre o qual deve incidir o imposto a ser partilhado, o que o item II do art. 13 deixou, inexplicavelmente, de fazer" (fls. 30).

Para explicitar:

"(...)

10. A ressalva que acabo de aduzir se explica pela ponderação essencial de que não teria sentido a União ter de distribuir 40% das importâncias arrecadadas (8% para os municípios e 32% para os estados *ex vi* do disposto no art. 1º, itens III e IV do Decreto-lei nº 343/67, conforme redação vigente) quando *parte delas não constitui resultado do tributo lançado, mas sim meio de sua arrecadação.*

Este me parece um ponto relevante, pois corre-se o risco de se confundirem duas espécies de custos que devem ser cuidadosamente distintas: uma se refere ao custo correspondente ao valor ou ao preço, *sobre o qual incide o imposto único,* representando receita da União, dos estados e municípios; a outra espécie é pertinente ao *custo global,* que abrange a anterior e mais todas as despesas realizadas a fim de efetivar-se a arrecadação.

11. Por outras palavras, há um *custo-meio* que representa um 'acréscimo' a ser suportado pelos consumidores ou adquirentes, por representar a contrapartida de despesas realizadas em função deles; e um *custo tributável,* que abrange todos os valores que sejam sujeitos à incidência do mencionado imposto único, *como resultante de seu fato gerador e sua base de cálculo,* abrangendo, por conseguinte, parcelas que, qualquer que seja a denominação empregada para qualificá-las, não poderão jamais ser excluídas da partilha, a pretexto de pretensos 'custos', quando, na realidade, figuram como *forma de receita adicional, direta, exclusiva e ilícita da União*(...)" (fls. 30-31).

15. Se a conclusão procurar ampliar o sentido da pretensão do autor, é importante o reconhecimento da distinção entre esses *custos-meio* — que o autor parece desconhecer — e o *custo propriamente tributável,* a ser partilhado.

E, logo adiante, o eminente jusfilósofo renova a distinção entre *"adicionais* ao preço do combustível ou do lubrificante, que se referem a despesas necessárias à sua

distribuição e revenda (despesas gerais de distribuição, remuneração patrimonial das empresas distribuidoras ou de postos e estabelecimentos de revenda dos produtos aos consumidores etc.) e outros *adicionais* que não reúnem as características de custeio, representando apenas *sobrepreço* destinado (...)" e indica a destinação, estranha ao imposto.

16. É possível que isto ocorra e que, à sombra dos adicionais (no sentido amplo), tenha a União arrecadado outros, indebitamente.

Não especifica, porém, o pedido, onde terminariam os cobrados legalmente e onde começariam, nem quais seriam os arrecadados e indebitamente não-partilhados.

Se entre os *gravames* de toda a ordem há os que remuneram *custos-meio* da arrecadação e os que exorbitam dessa natureza, cumpria ao autor especificá-los de molde que possibilitasse o acolhimento de sua pretensão.

Não o fazendo, não pode pretendê-la.

17. Nesse mesmo sentido o parecer do ilustre Prof. J. Souto Maior Borges (fls. 85-118). S. Exa. vai buscar essa ampliação dos *adicionais* no art. 13, *h*, da Lei nº 4.452/64 que os prescreveu, possibilitando a "desenvoltura incontrolada" que então lhe sucedeu. Explicita, a seguir, a evolução desses "outros custos" e sua incidência (fls. 96-7), com o adicionamento de parcelas que escapam ao rateio dos entes constitucionais.

O que se omite, entretanto, é que sem esses adicionais (alguns, pelo menos), não se teria a receita, ou não se lhe fortaleceriam as fontes das quais provém.

E o que o autor não demonstra — como lhe competia — é que esses *adicionais* não se podem considerar incluídos nos *custos — dispêndios globais* que possibilitam a própria arrecadação.

Limita-se a impugnar todas as rubricas incluídas, até mesmo aquelas que os próprios pareceres nos quais se arrima admitem.

Compreende-se que se procure obscurecer esses dados, interessados os estados e os municípios no maior rateio possível.

Não há, porém, como pleitear-lhes a partilha se não distinguem os de arrecadação devida à União e os que deveriam ser partilhados, investindo contra todos os adicionais, pura e simplesmente.

18. Nem há no fato de serem recolhidos ao Tesouro Nacional irregularidade, se, após recolhidos, podem ser rateados.

O importante, repete-se, seria distinguir na arrecadação o que, na verdade, é ressarcimento de *custos* e, como tal, devido à União, do que exorbita dessa classificação, se caracteriza como produto partilhável e está sendo sonegado aos estados e municípios.

E esse cuidado necessário não teve o autor, nesta ação, preferindo impugnar todas as rubricas que especificam esses adicionais.

19. Outra questão surge: diz ainda, em sua contestação a ré — integrando-a o parecer do Coordenador da Defesa da Fazenda, Lindemberg da Mota Silveira — que, além desses custos — de natureza ressarcitiva e de caráter remuneratório do capital ou da atividade empresarial —, outros elementos são *parcelas de arrecadação*, "autênticas contribuições instituídas em razão de intervenção do Estado no domínio econômico, de acordo com o permissivo constitucional insculpido no art. 163, *caput*, e seu parágrafo único" (fls. 72).

Isso contestou o autor, sustentando a natureza tributária dessas contribuições e invocando o entendimento deste STF de que, tendo as contribuições *caráter tributário*, até 1977, quando editada a EC nº 8/77, as alterações por ela introduzidas atingiram apenas as "contribuições no interesse da previdência social", isto é, contribuições referidas nos arts. 165, itens II, V, XIII, XIV e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178 do Texto Magno; e não "as demais contribuições que têm em vista a) intervenção no domínio econômico ou b) o interesse de categorias profissionais, porque inalcançadas

pelas alterações introduzidas pela emenda 8, não perderam sua naturcza tributária. Escapam, assim, à incidência do inciso X do art. 43, prosseguindo subordinadas ao regime clássico e tradicional (tributário) imposto pelo art. 21, § 2º, inciso I" (fls. 127-8).

O argumento não prospera, mesmo porque, ao contrário do assinalado, expressamente não excluídas as referidas no art. 166, § 1º, da Constituição Federal, dizem elas respeito precisamente às "contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas" — ao contrário do que afirma o autor, jogando por terra o seu argumento.

Não emito a respeito minha opinião — minoritária na Corte — quanto à natureza tributária das contribuições que, em outras oportunidades, longamente sustentei.

Afirmo, apenas, que a jurisprudência do Tribunal não favorece o autor.

20. Um argumento a mais completa a fundamentação da linha que adotamos e pressentiu-o ilustre autor, que a ele, expressamente, se referiu: a recente Emenda Constitucional nº 23/83, ao dar nova redação ao art. 26, I, da Constituição Federal, para dizer:

"Ar. 26. A União distribuirá aos estados, ao Distrito Federal, aos municípios e aos territórios:

I — 60% do produto da arrecadação do imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos mencionados no item VIII do art. 21, bem como dos adicionais e demais gravames federais incidentes sobre os referidos produtos;"

Salientem-se, desde logo as diferenças entre esse texto e os anteriores:

I — A inclusão dos territórios — que se operou com a Emenda Constitucional nº 16/80 — no *caput* do artigo.

II — O aumento da participação, de 40% da Emenda Constitucional nº 1/69 e da Constituição de 1967 (art. 28, 1), para 60%, pela Emenda Constitucional nº 23/83.

III — A inclusão da segunda parte do inciso — "bem como dos adicionais e demais gravames federais incidentes sobre os referidos produtos".

O texto veio, pois, ampliar — na linha do pretendido pelo autor — o que antes não se continha no texto, tanto que, para isso, se modificou.

21. Não é este o momento para a crítica da redação do texto, que se não era isenta de dúvidas, anteriormente, ainda mais agora se evidencia.

Basta assinalar que no mesmo inciso se fala em *produto* da arrecadação — o que tem significado que pode comportar séria controvérsia — e, mais ainda, afinal, refere-se "a referidos *produtos*", na parte acrescentada, dando à mesma palavra significado diverso — igual a *bens, mercadorias, utilidades* (lubrificantes, combustíveis líquidos ou gasosos). Com o que, no mesmo inciso, se utiliza o mesmo vocábulo em duas acepções completamente diversas, como se de tão "extrema inópia" — como diria o poeta maior dos *Lusíadas* — padecesse a língua portuguesa, que outros recursos não tivesse para dizê-lo.

22. Mas, o que nos interessa, a alteração do texto indica, da mesma forma que em tantas outras hipóteses semelhantes (e, ainda há pouco, o assinalamos em nosso voto no RE nº 102.553), que outra era a interpretação do texto, tanto que se modificou para atender, agora sim, à pretensão do autor e demais interessados na partilha.

Não nos parece se possa admitir texto constitucional interpretativo do texto anterior, nem que o explicite com o efeito de vigência antecipada.

Se se modifica o texto é que o anterior não atendia ou passou a não atender à realidade, não importando isso, obviamente, pretender atribuir ao que se modificou os efeitos do que passa a viger.

Aliás, é importante salientar que o autor só ingressou com a ação após promulgado o novo texto. Vale dizer, foi sua edição que lhe convocou a atenção para os adicionais, embora venham sendo criados e ar-

recadados pelo menos desde 1964 quando a Lei nº 4.452 os autorizou.

23. E outro dado não pode ser omitido: pleiteia-se a partilha ampla sem a exclusão dos custos-*meio* e dos custos-*fim*, como se fosse possível tê-la ou ampliá-la sem fortalecer as fontes que as produzem e que são precisamente usufrutuárias desses adicionais (ou da maioria deles).

Ressente-se, pois, a ação de fundamentos que autorizem o acolhimento da tese que sustenta. Sobretudo, inquinando de indevida a arrecadação de *todos* os *adicionais* (use se o termo em sentido amplo), sem explicitar os que encontram plena justificativa, como integrantes do *custo*, dos que poderiam ser impugnados, de discutível inclusão nessa rubrica.

Nestes termos, julgo improcedente a ação e condeno o autor nas custas e honorários de advogado, que fixo em 5% do valor da causa (art. 20, § 4º, do CPC).

É o voto.

VOTO

O Sr. Ministro Carlos Madeira: Sr. Presidente, também considero que uma emenda constitucional não pode ser interpretativa do dispositivo a que ela vem dar nova redação, novo conceito.

De modo que acompanho o voto do eminente relator, julgando improcedente a ação.

VOTO

O Sr. Ministro Aldir Passarinho: Sr. Presidente, acompanho integralmente o voto do eminente relator, até porque, considerar o ônus discutido também como imposto, e não como acréscimo, seria uma bitributação: incidiria o imposto único e outro tributo sobre a mesma base e, portanto, seria indevido, não podendo, portanto, o estado percebê-lo. De outra parte, tendo-se que se trata, realmente, de acréscimo e não de imposto único, então menor razão terá o estado, que nada tem a pleitear, porque não se trata de imposto único.

Assim, acompanho o eminente relator, julgando improcedente a ação.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: Sr. Presidente, o brilhante voto do eminente relator poderia ensejar um pedido de vista, mas creio que a conclusão não seria diferente, porque, a meu ver, quando se caracterizou o imposto único na Constituição foi, sobretudo, para afirmar a primazia da União. Essa era a finalidade. Depois, sobre esse imposto da competência da União se dava uma participação aos estados com o fim de acabarem os impostos que então gravavam os produtos petrolíferos.

Mas, naturalmente, com o correr do tempo, verificou-se que o tributo não era suficiente para atender os encargos, e vieram esses adicionais estabelecidos pela União. Mas não foi, digamos assim, um aumento tributário, era um ônus criado para compensar despesas ou encargos da União com o petróleo. Posteriormente, a Constituição, querendo aumentar a arrecadação dos municípios e dos estados, deu uma nova redação, abrangendo esses adicionais.

Assim, acompanho o brilhante voto do eminente relator, julgando improcedente a ação.

EXTRATO DA ATA

ACOr nº 325-3-SP — Rel.: Ministro Oscar Corrêa. Autor: Estado de São Paulo (Adv.: Norma Kyriakos). Ré: União Federal.

Decisão: julgou-se improcedente a ação, unanimemente. Votou o Presidente. Plenário, 18.12.85.

Presidência do Sr. Ministro Rafael Mayer. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti e Carlos Madeira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Moreira Alves (Presidente).

Procurador-Geral da República, Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.