IMPÔSTO ÚNICO SÔBRE IMPORTAÇÃO DE COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES LÍQUIDOS-MINERAIS — ISENÇÃO E REDUÇÃO CONTRATUAL

— *Interpretação das Leis Constitucionais ns.* 3 *e* 4 *de* 1940; *idem dos Decretos-leis nos.* 2.615, *de* 21-9-40, *e* 300, *de* 1938.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO SUPERIOR DE TARIFA

ACÓRDÃO

A Sociedade Anonima "Panair do Brasil", tendo importado da Norte América uma partida de *gasolina de aviação,* a granel, submeteu-a a despacho com isenção de direitos de importação, para consumo, depois

de ter solicitado e obtido autorização da Inspetoria da Alfândega local, para assim proceder, mas, no ato da conferência da mercadoria o funcionário para êsse fim designado impugnou o cálculo dos direitos que haviam sido efetuados com a taxa do impôsto único estabelecido pelas leis Constitucionais de ns. 3 e 4, pelo Decreto-lei 2.615, respectivamente, de 18, 20 e 21 de setembro de 1940, e a falta de pagamento do impôsto de consumo e dos adicionais de 10%, por entender serem devidos em face do texto da disposição.

Façamos um apanhado retrospectivo do que de legal existe sôbre o assunto, para concluirmos pela legalidade ou não legalidade do ato da autoridade administrativa aduaneira, do qual se recorre para êste Conselho Superior de Tarifa, em tempo habil e em forma regulamentar.

Lei Constitucional n.º 3, de 18-IX-1940:... "Art. 2.º — Fica redigido nestes têrmos o art. 35 da Constituição:

Art. 35. — E' defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... *d*) — tributar, direta ou indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a produção e a exportação de carvão mineral nacional e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem."

Lei Constitucional n.º 4, de 20-IX-940: "Artigo Único. — E' da competencia privativa da União, além dos poderes que lhe atribui o art. 20 da Constituição, o de tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sôbre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único, incidindo sôbre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados, etc., etc.".

Decreto-lei n.º 2.615, de 21-IX-1940: "Art. 1.º — 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.

. . . . . .

Art 3.º — Os derivados do petróleo importados do estrangeiro discriminados neste artigo ficam sujeitos a direitos de importação para consumo, nas seguintes bases:

I — Gasolinas... Ton. P. L. 1.015,40... Direitos gerais... Ton. P. L... 825,00. Direitos Mínimos.

Parágrafo 1.º — Os direitos criados por êste artigo, no que respeita a sua arrecadação e fiscalização, obedecerão às normas e prescrições constantes da Tarifa das Alfândegas, mandada executar pelo decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934, bem como de suas disposições preliminares e das modificações contidas em leis e decretos posteriores, salvo o que em contrário dispuser êste decreto-lei.

§ 2.º — Revogam-se nas Tarifas das Alfândegas mandadas executar pelo decreto número 24.343, de 5 de junho de 1934, as disposições seguintes, relativas à Classe 17.ª, Pedras, Terras, Minérios, etc.:

Art. 599 — Óleos refinados:... *Combustíveis*: Gasolinas... Ton. P. L. 50.,13. Direitos Gerais ... 426, 66 ... Direitos Mínimos... § 3.º — Não será cobrando em relação às mercadorias mencionadas neste artigo o

impôsto adicional de 10% sôbre os direitos realmente devidos, de que trata o art. 2.º do decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934.

Art. 5.º — Os derivados de petróleo, mencionados no art. 1.º dêste decreto-lei, etc., etc.,:... I — Gasolinas ..... 0,62... § 3.º — Ao impôsto de consumo de que trata êste artigo não estão sujeitos os derivados de petróleo nêle discriminados quando importados do estrangeiro... Art. 11 — A isenção ou a redução de direitos de importação para consumo e taxas aduaneiras, relativas ao petróleo e seus derivados, de que se acham em gôzo entidades oficiais ou privadas em virtude de lei, ou de contratos celebrados com o Govêrno Federal, ficam mantidas, devendo os impostos e taxas a que estão sujeitos continuar a ser calculados na conformidade das leis e tarifas vigentes na data da publicação dêste decreto-lei.

Art. 12 — Êste decreto-lei entrará em vigor a 1 de outubro de 1940, em todo o território da República, revogadas as disposições em contrário.

Ficam aí transcritos os dispositivos concernentes a criação, execução e arrecadação do *impôsto único,* a que foram sujeitos os — *combustíveis e lubrificantes líquidos minerais — de procedência estrangeira ou produzidos no país.*

As Leis Constitucionais de ns. 3 e 4, de 18 e 20 de setembro de 1940, declararam de competência privativa da União a tributação da produção e do comércio, inclusive a importação, *dos combustíveis e lubrificantes líquidos* de qualquer origem e o decreto-lei n.º 2.615, de 21 do mesmo mês e ano, criou e regulou *um impôsto único,* federal, sôbre os — *combustíveis e lubrificantes líquidos minerais,* importados do estrangeiro ou produzidos no país.

No art. 3.º, o decreto-lei n.º 2.615 aludido sujeitou os derivados do petróleo nêle discriminados, importados do estrangeiro e, entre os quais se acha a gasolina, a *direitos de importação para consumo,* na base de Cr$ 1.015,40, direitos gerais, por tonelada, pêso legal, e Cr$ 825,00, direitos mínimos, por tonelada, pêso legal; e, no § 2.º dêsse mesmo artigo, revogou na Tarifa Alfandegária mandada executar pelo decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934, os dispositivos do art. 599, relativos à Classe 17.ª, entre os quais se encontra a *gasolina* com os direitos gerais de Cr$ 503,13, por tonelada, pêso legal, e direitos mínimos de Cr$ 426,66, por tonelada, pêso legal, e, em têrmos imperativos, estabeleceu no § 3.º que não será cobrado das mercadorias dêsse art. 3.º o *impôsto adicional de* 10% sôbre os direitos realmente devidos, criado pelo decreto n.º 24.343, de 1934, art. 2.º.

Portanto, foi criado o *impôsto único* com a taxa mínima de 825,00 cruzeiros, por tonelada, peso legal, de *gasolina,* e pelo mesmo decreto-lei, que o criara, foi revogado o dispositivo da Tarifa de 1934 que taxava a *gasolina,* com direitos mínimos de Cr$ 426,66, por tonelada, pêso legal, desaparecendo assim para todos os efeitos de Tarifa aduaneira em vigor no momento, e a que se refere o decreto n.º 24.343, de 1934, a taxação consignada na pauta respectiva, aliás, inferior à consignada na pauta discriminativa que acompanha o art. 3.º do decreto-lei n.º 2.615, a que venho de me referir.

No disposição do § 3.º dêsse artigo 3.º, parece claro que só o adicional a que faz referência, não é cobravel, e, isto porque já está com-

preendido na taxa do impôsto único, sendo devido porém a taxa adicional de 10% do decreto-lei n.º 300, de 1938, caso se verifique a hipótese de gôzo do favor de isenção de direitos, mantido no art. 11.

Essa, a ilação que, me parece, se poder tirar da interpretação dos textos combinados das disposições dêsse parágrafo e do art. 11 referidos.

A disposição do art. 11, combinada com a do § 1.º do art. 3.º deixa claro que, nêles, o legislador teve por objetivo garantir o favor de isenção de direitos em cujo gôzo já se achasse qualquer entidade oficial ou privada, no período de transição de taxações diversas para taxação única, prevendo ao mesmo tempo a arrecadação e fiscalização do impôsto, no intervalo entre a data de publicação do decreto — 23 de setembro, e a de sua execução — 1.º de outubro seguinte, determinada no art. 12, revogadas as disposições em contrário. Garantiu a lei um direito adquirido por lei ou contrato, a concessão de isenção de direitos de importação para consumo, só e só; devendo os impostos e taxas a que estiverem sujeitos o petróleo e seus derivados em virtude de leis e contratos, continuar a ser calculados na conformidade das leis e Tarifas vigentes na data da publicação deste decreto-lei de n.º 2.615, no caso a Tarifa mandada executar pelo decreto 24.343, de 1934.

Assim estabelecendo o decreto-lei n.º 2.615, de 1940, quanto ao cálculo dos impostos e taxas, determinou também que a arrecadação e fiscalização do impôsto único, constante da pauta que acompanhava o art. 3.º, obedecesse às normas e prescrições constantes da Tarifa a que se referia o decreto n.º 24.343, de 1934, de suas disposições preliminares e das modificações contidas em leis e decretos posteriores que não fôssem contrários àquele outro decreto-lei.

Perguntamos: Isso determinando, o legislador pretendeu depender aqueles cálculos, fiscalização e arrecadação dos impostos e taxas, sempre e imutàvelmente, da Tarifa aduaneira e de modificações de leis e decreto posteriores ao decreto n.º 24.343, de 1934 e anteriores ao 2.615, de 1940, ou, apenas, previu neste decreto-lei, como deveria o fisco se conduzir ou proceder no período entre a publicação — em 23 de setembro — e o início de execução — 1.º de outubro de 1940 — dêsse decreto-lei 2.615, que revoga o art. 599 da Tarifa aduaneira de 1934, mandada executar pelo decreto 24.343, taxa os derivados do petróleo e estabelece um impôsto único sôbre êsses mesmos derivados.

A resposta, parece-me que deverá ser pela mutabilidade do sistema do cálculo, da arrecadação e da fiscalização quando entrou em vigor o impôsto único, porque, se com a publicidade, a 23 de setembro de 1940, do decreto-lei n.º 2.615, se dava a conhecer a revogação expressa do art. 599 da pauta tarifária aduaneira, onde se achavam especificados, classificados e taxados os *derivados do petróleo,* e, também, o início de execução da pauta organizada em substituição daquela outra, consignando especificações, classificações e taxações diferentes, com denominação de impôsto único (art. 1.º do decreto-lei 2.615), aquela determinação de se calcular, arrecadar e fiscalizar êste impôsto único de 24 a 30 de setembro, só poderia ter por base a Tarifa de 1934 e as modificações desta contidas em leis ou decretos posteriores, pois a revogação desta Tarifa de 1934 só se tornaria efetiva no dia 1 de outubro, quando entrasse em vigor a do impôsto único.

O objetivo da lei foi prover o fisco de base legal para a arrecadação dos direitos de importação, impostos e taxas, dos derivados de petróleo, no período que mediaria de 24 a 30 de setembro de 1940, porquanto as novas especificações, classificações e taxações, que constituiam o impôsto único, só teriam valia de 1 de outubro em diante, connuando, conseqüentemente, a ser observado, embora já revogado, o art. 599 da Tarifa de 1934 até a véspera da execução dêste outro, 30 de setembro. A arrecadação dos impostos e taxas devidos pelos combustíveis e lubrificantes líquidos, minerais, no interregno da revogação do art. 599 da Tarifa de 1934 e o restabelecimento do mesmo art. na de 1940, em 1 de outubro, intuitiva e compulsòriamente, seria feita pela forma estabelecida no artigo 11, aludido, sob pena de não se poder torná-la efetiva dentro da interrupção marcada por aquêles dispositivos: arts. 3.º, § 2.º, e 12 do decreto-lei n.º 2.615.

Os artigos 1.º, 3.º, 5.º e 11 não podem ser interpretados isoladamente do art. 12, devem sê-lo em conjunto, porque a execução do que está estabelecido naqueles ficou subordinada ao que determinar o legislador neste outro.

O decreto-lei n.º 2.873, de 18 de dezembro de 1940, art. 2.º, nada inovou ou nada criou sôbre o impôsto adicional de 10 por cento sôbre os direitos realmente devidos, para se tê-lo como restaurado dêsse impôsto, e, por conseguinte, como tendo revogado o § 3.º do art. 3.º do decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, porquanto, naquele art. 2.º daquele outro decreto, ficou estabelecido que, além dos direitos de importação para consumo, cobrar-se-ia também o impôsto adicional de 10 por cento, criado pelo art. 2.º do decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934.

Não existe, conseqüentemente, regra ou mandamento novo que venha estabelecer colisão com a lei do impôsto único, referida sôbre combustível e lubrificantes líquidos, minerais, porém, dispositivo oriundo da Tarifa de 1934, ajustável facilmente ao decreto-lei n.º 2.615.

Efetivamente, o decreto-lei n.º 2.615 é uma lei especial de impôsto único sôbre lubrificantes e combustíveis, que os exclui do impôsto adicional, quando o decreto-lei n.º 2.878, regulando em geral a cobrança dêste outro impôsto, e a Tarifa Aduaneira, é uma lei geral que não revoga a especial, segundo o preceituado no art. 4.º da Introdução do Código Civil brasileiro.

O decreto-lei 2.873 limitou-se a executar na Tarifa de 1940 o que fora estabelecido naquele outro, de n.º 2.615, isto é, substituiu as especificações, classificações e taxações do art. 599 da Tarifa de 1934, revogadas, pelas especificações, classificações e taxações do impôsto único criadas pelo art. 3.º do decreto-lei 2.615, sem mais alterações.

O decreto-lei acima referido, de n.º 2.878, não pode, absolutamente, revogar o § 3.º do art. 3.º do dec.-lei n.º 2.615, que exclui da incidência no impôsto adicional de 10 por cento, sôbre os direitos realmente devidos, do art. 2.º daquele outro, os "Combustíveis e lubrificantes líquidos, minerais" —, não só em face daquelas razões, como porque, na "Tarifa aduaneira" que manda executar de 1 de fevereiro de 1941 em diante, mantém a nota n.º 156-A, ao art. 599, que determina: "Os óleos combustíveis, iluminantes e lubrificantes, compreendidos nas 1.ª, 2.ª e 3.ª alíneas da 3.ª divisão, estão isentos do pagamento do impôsto adicio-

nal de 10 por cento de que trata a letra *a* do art. 2.º do Decreto 2.878 — de 18 de dezembro de 1940".

E' o próprio decreto 2.878 que expressamente declara a isenção dêsse impôsto adicional de 10 por cento, para os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, incidentes no impôsto único.

Portanto, se não se tratasse de uma lei especial e de outra geral, ainda assim não poderia existir a revogação invocada, em face do que dispõe em têrmos claros e precisos o texto da nota 166-A, transcrita, dispositivo do próprio decreto-lei n.º 2.878, art. 599.

Entretanto, é conveniente ponderar-se que o Sr. Ministro da Fazenda, em despacho proferido em reclamo do "Sindicato Condor Limitada", manda declarar à Alfândega desta Capital, em data de 10 de janeiro de 1941, posteriormente, portanto, à execução do Decreto-lei número 2.615, de 21 de setembro de 1940, que: "...deve ser observado o que estabelece o art. 11 do Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, continuando-se a calcular os impostos e taxas a que estão sujeitos, em face de seus contratos ou em virtude de lei especial, na conformidade das leis e Tarifas vigentes na data da publicação do citado decreto-lei n.º 2.615, de 1940", e êste Conselho, pelo acórdão n. 16.442, de 15 de janeiro de 1945, doutrina que: "As emprêsas importadoras de combustíveis e lubrificantes que gozarem de favores aduaneiros por efeito de contrato, não poderão gozar cumulativamente dos benefícios do impôsto único criado pelo decreto-lei n.º 2.615, de 1940", em contraposição, portanto, ao meu próprio modo de entender, concretizando, concisamente, em diversas decisões constantes de acórdãos anteriores a este outro.

Pela interpretação dada às disposições legais reguladoras da matéria em foco, pelo Ministério da Fazenda e por esta 2.ª Câmara do Conselho Superior de Tarifa neste último acordão, o Govêrno não poderá contratar ou fazer concessões de isenção do imposto único sôbre "Combustíveis e lubrificantes líquidos, minerais" e as que foram objeto de contratos anteriores à lei que o criara não serão suspensas, não cessando, continuarão, porém, jungidas às leis anteriores que as obrigam a impostos, e Tarifas anteriores à execução do decreto de instituição ou criação daquele impôsto único.

Onde ou qual a lei que proíbe ao Govêrno contratar com entidades oficiais ou privadas a isenção ou a redução daquele impôsto único?

Há, evidentemente, equívoco dêste Conselho e também daquele Ministério, a êsse respeito, porquanto da lei que instituiu aquele impôsto único não se pode isso inferir.

Os favores de isenção ou redução de impostos e de taxas, ou sòmente de uns ou de outras, são contratados quanto à espécie do impôsto ou a da taxa, mas nunca quanto à estabilidade do valor da unidade-impôsto ou da unidade-taxa e isso para que o Govêrno não se veja na impossibilidade de aumentá-los ou de reduzí-los para todos em geral, sem privilégios ou exceções odiosos. Essa estabilidade sòmente tem sido permitida nos contratos de concessões de favor de isenção, em convênios contratados entre países que concordam em conceder, recíprocamente, o tratamento incondicional e ilimitado de nação mais favorecida, em relação aos direitos alfandegários e todos os direitos acessórios.

Em face das disposições legais discutidas, e do direito fiscal, são incompreensíveis aquelas decisões subordinando ou sujeitando a impostos e taxas revogadas expressamente, pela própria lei que transformara êsses impostos e taxas revogados em um só impôsto a ser observado por determinação expressa de determinada data em diante.

Isto pôsto, e:

Considerando que o recurso fôra interposto em tempo hábil e em forma regulamentar;

Considerando que o decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, baseado nas Leis Constitucionais de ns. 3 e 4, de 18 e 20 de setembro do mesmo ano, criou e regulou a sua arrecadação e fiscalização, — "Um impôsto único federal" — sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais (art. 3.º, §§ 1.º e 3.º, 11.º e 12);

Considerando que o decreto-lei n.º 2.615, referido, criando no seu art. 3.º — "Um impôsto único" — sôbre os combustíveis e lubrificantes líquidos, minerais, determinou no seu art. 12 que tal impôsto só deveria ser arrecadado de 1 de outubro de 1940;

Considerando que, no § 2.º do art. 3.º, êsse mesmo decreto-lei número 2.615 revoga integralmente, na Tarifa Aduaneira mandada executar pelo decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934, as disposições do art. 599, relativas à classe 17.ª;

Considerando que, no § 3.º do citado art. 3.º, ratifica, expressamente, aquêle decreto-lei, a isenção do impôsto adicional de 10 por cento sôbre os direitos realmente devidos, das mercadorias incidentes no impôsto único, mencionadas neste artigo, impôsto aquêle criado pelo art. 2.º do decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 9134;

Considerando que o aludido decreto-lei n.º 2.615, no art. 11, pretendendo proteger direitos adquiridos sôbre concessões de isenções ou de reduções de direitos de importação para consumo e taxas aduaneiras, relativas ao petróleo e seus derivados, em cujo gozo já estivessem entidades oficiais ou privadas, em virtude de lei, ou de contrato celebrado com o Govêrno Federal, declarou mantidas ditas concessões, devendo, porém, os impostos e taxas a que estão sujeitas continuar a ser calculados na conformidade das leis e tarifas vigentes na data da publicação dêste decreto-lei;

Considerando que, assim procedendo, não pretendeu o legislador estabilizar impostos e taxas já revogados, mas prevê a maneira de arrecadação dos impostos e taxas daqueles produtos no período a decorrer de 23 de setembro de 1940, data da revogação do art. 599 da Tarifa aduaneira e mais leis sôbre o assunto a 30 do mesmo mês, porquanto a 1.º de outubro seguinte determinava imperativamente o mesmo decreto-lei, no seu art. 12, que o impôsto único sôbre aqueles produtos entraria certamente em vigor;

Considerando que, se isso não houvesse previsto o legislador, no período de 23 a 30 de setembro de 1940, ficaria interceptada a arrecadação dos impostos e taxas devidos pela importação daqueles produtos, revogados a 23 e restabelecidos sob outra forma de 1 de outubro em diante;

Considerando que, em virtude do que fôra estabelecido no art. 12 daquele decreto-lei, sòmente a forma de arrecadação que estabelecera o legislador no art. 11 seria possível e resolveria a situação;

Considerando que o Govêrno Federal não ficou inibido de contratar com as entidades oficiais ou privadas a concessão de isenção ou redução do impôsto único criado pelo decreto-lei n.º 2.615, em substituição à norma anterior de arrecadação dos impostos e taxas devidos, porquanto no referido decreto-lei nenhuma manifestação explícita ou implícita, existe, cassando-lhe êsse direito, ou julgando-o inidôneo para tal ato;

Considerando que, tendo início a arrecadação do impôsto único a 1 de outubro de 1940, cessa tôda e qualquer norma anterior expressamente revogada pelo decreto-lei n.º 2.615, e, pelo mesmo decreto, ainda, tàcitamente revogada no art. 12:

Acordam os membros da 2.ª Câmara do Conselho Superior de Tarifa, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Segunda Câmara do Conselho Superior de Tarifa, 25 de julho de 1946. — *Francisco Castelo Branco Nunes,* Presidente. — *Pedro Magalhães Correia,* Relator. — *Jorge de Godói,* Representante da Fazenda Pública.

Fui presente. — *Jorge de Godói,* Representante da Fazenda Pública.