

# Da afronta ao sistema de incidência única na tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos

CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS  
Assessor do Senado Federal

## SUMÁRIO

- I — Esboço histórico dos impostos especiais no Brasil
- II — O imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e sua configuração no sistema tributário nacional
- III — A inconstitucionalidade de parcelas previstas na Lei n.º 4.452, de 5 de novembro de 1964
- IV — Conclusões

### I — Esboço histórico dos impostos especiais no Brasil

A história dos impostos especiais no ordenamento jurídico brasileiro data da Emenda nº 4 à Constituição de 1937, que passou a adotar sistema semelhante de tributação praticado pelos Estados Unidos da América, primeiro incidente sobre os minerais e, posteriormente, sobre combustíveis e energia elétrica.

A consolidação da tributação especial mediante o critério de incidência única deu-se com a Constituição Federal de 1946, que conferiu à União a decretação de impostos sobre a produção, comércio, distribuição e consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se o regime, no que aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica (art. 15, III).

Explicitando a forma da incidência, estabelecia o § 2º do referido artigo, em sua primeira parte:

“A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto.”

Se, sob a égide da Constituição de 1934, competia aos Estados-Membros a exigência do imposto sobre combustíveis, a Carta de 1937 transferiu-o para a esfera federal e a supracitada Emenda Constitucional nº 4, de 1937, passou a adotar o regime de imposto único.

O sistema da incidência única deveu-se, segundo o testemunho de Aliomar Baleeiro, à conveniência de se disciplinar de maneira uniforme tais produtos e sua conseqüente comercialização no território pátrio. Respondendo à indagação do “porquê” da regra do § 2º do item III do art. 15 da Lei Fundamental de 1946, afirmava com veemência o saudoso mestre:

“Por quê? Porque os combustíveis e eletricidade (até que a atômica se difunda fora das aplicações estratégicas) são as grandes fontes de energia e com os minérios representam basicamente a possibilidade do desenvolvimento do País, que não pode ficar à mercê da incompreensão, da obstinação ou do primarismo de qualquer bisonho legislador local. Porque, nos países federais, dos EUA ao Canadá e ao Brasil — tende a reforçar-se o poder nacional, inclusive pelos meios financeiros, através da multiplicação dos **grants in-aid**, ou subsídios, mercê dos quais os governos locais colaboram na realização das grandes políticas nacionais, coordenando a competência do “peculiar interesse local” com os objetivos nacionais, como a de racional rede ou plano de viação. Bem pouco serviriam os vastos troncos ferroviários e rodoviários, destinados à unidade, desenvolvimento e defesa do País, se Estados e Municípios entendessem de construir as estradas locais e os caminhos distritais ou vicinais sem coordenação com o sistema nacional ou se esmagassem de tributos e obrigações fiscais outras os combustíveis, lubrificantes, a energia elétrica e os minerais.

Em lugar da autonomia estadual e municipal para tributar vendas, exportações, a licença de localização, todas as indústrias e profissões, que consistem na produção, comércio, distribuição, exportação e importação de combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica, a Constituição enfeixou no poder federal essas competências, fundindo todos esses impostos num só e partilhando a receita entre todos os governos, segundo a superfície, população, produção e consumo de cada unidade política.

Nenhuma perdeu o proveito. Todos participam desse imposto que enfeixa os demais e para cuja decretação votam os representantes de todos os Estados e Municípios, evitando-se apenas que os governantes de uma pequena parcela comprometam os interesses do todo” (**Clínica Fiscal**, págs. 42-43).

Explicando a impossibilidade de dupla tributação por parte da União, assinalava o Constituinte de 1946, **verbis**:

“Imposto único para cada espécie de produto: logo, com exclusão de qualquer outro, ainda que federal, ainda que da competência concorrente. Em regra, o poder competente para impor, pode atingir a matéria tributável uma, duas ou mais vezes. Já Rui Barbosa assim ensinava. Por isso mesmo, a Constituição abre exceção para esse imposto, que percutirá cada espécie de produto uma vez e nunca mais, para que ela chegue ao consumo final sem outras alterações de preço, a salvo da corrida fiscalista das três competências” (op. cit., págs. 33-4).

O texto do art. 15, III, da Constituição de 1946, todavia, sofreu alterações com o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que, além de excluir o “comércio” dentre as operações sujeitas à incidência, cindiu-o em três incisos, segundo o produto objeto das referidas operações, seguidos de parágrafo único destinado a estabelecer o regime de imposição exclusiva.

A Constituição de 1967 reservou aos chamados impostos especiais os itens VIII e IX do art. 22, o qual conferia a competência impositiva da União, acrescidos do § 5º que previa a incidência única.

A Emenda Constitucional nº 1, ora em vigor, manteve a previsão dos mencionados tributos no art. 21, que discrimina o poder de atuação tributária federal, englobando nos incisos VIII e IX as áreas de incidência dos impostos únicos sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais do País.

Verifica-se, ainda, o desaparecimento da exportação como operação cuja incidência previa a Carta Constitucional de 1946.

## **II — O Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e sua configuração no Sistema Tributário Nacional**

O exame do desenho constitucional que prevê a instituição do imposto sobre lubrificantes e combustíveis (art. 21, VIII) fixa o aspecto material da hipótese de incidência nas seguintes operações: produção, importação, circulação, distribuição e consumo, cabendo ao legislador ordinário escolher dentre elas aquela que melhor lhe aprouver para elegê-la como núcleo da descrição normativa.

Visando escoimar possíveis dificuldades quando da exegese do texto constitucional, o Código Tributário Nacional, que surgiu ainda sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, consolidou em seu art. 74 o

tratamento a ser conferido ao mencionado tributo pelo legislador ordinário, ao exigir a hipótese impositiva, dispondo:

“Art. 74 — O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País, tem como fato gerador:

I — a produção, como definida no art. 46 e seu parágrafo único;

II — a importação, como definida no art. 19;

III — a circulação, como definida no art. 52;

IV — a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;

V — o consumo, assim entendida a venda do produto ao público;

§ 1º — Para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado.

§ 2º — O imposto incide, uma só vez sobre uma das operações previstas em cada inciso deste artigo, como dispuser a lei, e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidente sobre aquelas operações.”

Em certa fase da vida nacional, orientou-se a jurisprudência, talvez levada pela autoridade de Castro Nunes, no sentido de admitir a incidência do imposto de indústrias e profissões sobre a produção ou o comércio de combustíveis. Assim é que tal entendimento chegou a ser sumulado pelo Supremo Tribunal, nos seguintes termos:

“A incidência do imposto único não isenta o comerciante de combustíveis do imposto de indústrias e profissões” (Verbete nº 91).

A época defendia-se tal incidência sob a argumentação de que o imposto único tinha em mira uma tributação sobre as mercadorias (seria real e indireto) enquanto que o imposto sobre indústrias e profissões alcançava o movimento econômico, ou seja, a atividade lucrativa.

Semelhante discussão desenvolveu-se em torno da exigibilidade de taxas incidentes sobre hipóteses circunvizinhas ao fato gerador em abstrato do imposto único.

Afinal, refutou a jurisprudência a cobrança da chamada “taxa de previdência social” e limitou a abrangência da taxa sobre a exportação de cristais de rocha.

Combativo defensor da exclusividade da tributação sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais, Baleeiro dedicou valiosa

parte de sua obra a criticar a inteligência então atribuída ao § 2º do art. 15 da Constituição Federal de 1946.

Nos dias atuais, cumpre ressaltar, dúvida alguma paira sobre a incidência única relativamente à imposição tributária que venha a abranger os combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos.

Exceção isolada a essa regra continha-se na redação do § 6º do art. 22 da Constituição de 1967, o qual autorizava a incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, e cuja receita fosse aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários.

Tal preceito, entretanto, resultou revogado pelo art. 2º do Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968.

Consoante determinação do Código Tributário Nacional, as hipóteses de incidência dos denominados "impostos únicos" deverão atender às definições previstas no art. 74 do referido diploma legal, preceituando, ainda, o art. 75 que a incidência sobre a produção e o consumo rege-se pelas normas disciplinadoras do imposto sobre produtos industrializados, sobre a importação pelas regras pertinentes ao imposto de importação e sobre a distribuição pelos dispositivos aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Conferindo a Lei Fundamental ao legislador ordinário federal a escolha da operação a ser tributada, optou esse pela importação, no caso de produto de procedência estrangeira e pelo início da distribuição, em se tratando de produto originário do País.

Verifica-se, pois, que a sistemática adotada pelo ordenamento positivo inclina-se pelos momentos iniciais da comercialização.

O recolhimento, então, há de ocorrer aos cofres públicos pelas refinarias, que transferem aos distribuidores dos derivados o encargo fiscal e estes, por sua vez, ao consumidor final, na hipótese de petróleo extraído no território nacional; ou, quando se tratar de óleo oriundo do exterior, por ocasião do desembaraço aduaneiro, ocorrendo, também aí, a repercussão tributária.

### III — A inconstitucionalidade de parcelas previstas na Lei nº 4.452, de 5 de novembro de 1964

O imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos tem como base impositiva o custo CIF do petróleo importado, consoante as determinações previstas no art. 1º e seu § 1º do Decreto-Lei nº 61, de 21 de novembro de 1966.

Assim, o preço de realização do respectivo derivado de petróleo, que corresponde, sinteticamente, aos custos de processamento, de refino, e lucro capaz de assegurar o êxito econômico e a expansão do setor, acresci-

do do valor do imposto único, leva-nos à concepção de preço unitário ex-refinaria, nos termos do § 2º do art. 2º do mencionado Decreto-Lei nº 61, de 1966, que dispõe:

“O preço ex-refinaria, conforme definido na Lei nº 4.452, de 5 de novembro de 1964, será formado pela soma do preço de realização e do imposto único.”

A fixação do preço de realização cabe ao Conselho Nacional do Petróleo, nos limites e segundo as diretrizes legais pertinentes à matéria.

Estabelecido o referido preço de realização e, após a inclusão do imposto, obtido o preço ex-refinaria, estabelece o art. 13 da supracitada Lei nº 4.452, de 1964, os critérios a serem seguidos para a determinação dos preços de venda ao consumidor dos derivados de petróleo.

Conforme a redação atribuída àquele dispositivo pelo Decreto-Lei nº 1.296, de 26 de novembro de 1973, os preços de venda ao consumidor serão calculados e fixados pelo Conselho Nacional do Petróleo mediante o acréscimo de parcelas contidas em incisos que compõem o dispositivo em questão.

A redação original do art. 13 detinha-se na previsão de acréscimos que, sem sombra de dúvida, representavam verdadeiros custos ou ressarcimentos inerentes à atividade desenvolvida na produção de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados do petróleo.

Assim é que eram levados em consideração, apenas, os custos de distribuição e revenda, de transporte em geral, do álcool anidro adicionado, os ressarcimentos pelas diferenças cambiais tratando-se de petróleo importado, despesas de fiscalização e administração, as perdas nos combustíveis de baixo ponto de fluidez e o pagamento de **royalties** aos Estados produtores de petróleo bruto.

A alínea **h** do mencionado item II do art. 13 da Lei nº 4.452, de 1964, todavia, já autorizava a adição de outras parcelas que viessem a se tornar necessárias, nos termos da legislação vigente e nos limites da competência do Conselho Nacional do Petróleo.

Tal regra, portanto, respeitando — como não poderia deixar de fazer — os limites contidos no ordenamento jurídico, autoriza a adição de novos valores que, por via de consequência, irão alterar o preço final do produto.

A partir de 1972, através do Decreto-Lei nº 1.091, novas parcelas foram inseridas no critério estabelecido pela Lei nº 4.452.

Assim, o art. 4º do diploma supracitado determinou o acréscimo da alínea **i**, correspondendo à majoração de 5% (cinco por cento) sobre o preço de realização dos combustíveis automotivos, do querosene iluminante e do gás liquefeito de petróleo, destinando tais recursos à PETROBRAS, a título de contribuição especial de reserva, para atender a amortização de investimentos em pesquisas de novas reservas nacionais de petróleo bruto.

Pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 1.221, de 1972, alterou-se o percentual fixado na referida letra **i** do item II do art. 13 da Lei nº 4.452, para apenas

2% (dois por cento), destinando-se o produto de sua arrecadação para fazer face a investimentos em pesquisas pioneiras na plataforma continental brasileira e na extração do óleo de xisto.

Desde 1973, em obediência a preceito contido no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.221, passou-se a considerar os valores recolhidos, em razão da alínea i, na distribuição da receita proveniente da arrecadação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e na fixação dos preços de venda ao consumidor dos derivados tabelados.

O Decreto-Lei nº 1.599, de 30 de dezembro de 1977, revigorou o percentual de 5% (cinco por cento) fixado em 1972, mantendo a destinação dos recursos à PETROBRÁS.

A mesma parcela, com o advento do Decreto-Lei nº 1.681, de 7 de maio de 1979, passou a ter destino diverso, cabendo às pesquisas da Petróleo Brasileiro S.A., apenas 25% (vinte e cinco por cento); alocando-se à ELETROBRÁS, para aplicação em novas tecnologias do setor da energia elétrica 28% (vinte e oito por cento); à NUCLEBRÁS, para aplicação em atividades de pesquisa e desenvolvimento de tecnologia nuclear, de minérios nucleares e de implantação de unidades do ciclo do combustível nuclear 44% (quarenta e quatro por cento); e, finalmente, ao Conselho Nacional de Energia Nuclear — CNEN, para atividades de pesquisa nuclear básica 3% (três por cento).

Verifica-se, aí, a inclusão de destinações absolutamente alheias à atividade de prospecção, extração ou importação, refino e distribuição de derivados de petróleo. Transferências autorizadas por decretos-leis a setores diversos daquele que deve receber a contraprestação pela comercialização e consumo dos produtos originários do petróleo bruto.

Inegavelmente, a fixação do preço final do derivado somente deve levar em consideração custos operacionais ou de previsão de expansão da produção dos mesmos, descabendo a inclusão de parcelas destinadas a investimentos em outros setores tais como energia elétrica e nuclear. Tais parcelas, no caso, deixam de se constituir em custo do produto final.

De forma análoga, o Decreto-Lei nº 1.297, de 26 de dezembro de 1973, acrescentou a alínea j ao dispositivo supracitado, da Lei nº 4.452, de 1964, que instituiu nova parcela sobre o preço de realização de combustíveis automotivos do querosene iluminante e do gás liquefeito do petróleo, correspondente a 1% (um por cento) daquele preço, endereçado ao custeio de pesquisas geológicas e tecnológicas de carvão mineral e de xisto pirotuminoso à conta do Fundo Nacional de Mineração e ao financiamento de risco às empresas de mineração através da Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais, parcela essa a ser convertida em capital da União na referida empresa pública.

Em 7 de janeiro de 1975, expediu o Poder Executivo o Decreto-Lei nº 1.387, que deu nova redação à alínea j, em questão, dispondo:

“Art. 1º — A alínea j do item II, do art. 13, da Lei nº 4.452, de 5 de novembro de 1964, acrescida pelo art. 1º do Decreto-Lei

nº 1.297, de 26 de dezembro de 1973, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 13 — .....

II — .....

j) uma parcela sobre o preço de realização dos combustíveis automotivos, do querosene iluminante, e do gás liquefeito de petróleo, equivalente a 1% (um por cento), destinada a atribuir recursos para pesquisas geológicas e tecnológicas de substâncias minerais, especialmente carvão mineral e xisto pirobetuminoso, que será aplicada, metade através do Fundo Nacional de Mineração e metade através da Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais, em pesquisas próprias, e financiamento às empresas de mineração, devendo esta metade ser creditada 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, convertida em participação acionária da União na CPRM.”

Por outro lado, o recente Decreto-Lei nº 1.696 veio dispor sobre a aplicação dos recursos transferidos à Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais, determinando que nos exercícios de 1979 e 1980, aquela empresa utilize 30% (trinta por cento) e 40% (quarenta por cento), respectivamente, dos valores em tela, para a execução de programas de pesquisas e de apoio técnico ao Departamento Nacional da Produção Mineral.

Ainda, na mesma linha, criou-se nova parcela incidente sobre o preço de realização dos combustíveis automotivos, do querosene iluminante e dos óleos combustíveis visando-se ao subsídio da energia de origem nacional, a cargo do Conselho Nacional do Petróleo, mediante o Decreto-Lei nº 1.420, de 9 de outubro de 1975, que, em seu art. 3º, acrescentou a alínea l ao item II do art. 13 da Lei nº 4.452.

Causa espécie o fato de não estabelecer o referido dispositivo o percentual correspondente à parcela criada, outorgando-se ao Conselho Nacional do Petróleo a sua fixação.

Para abranger, também, outros derivados ainda não alcançados pelos encargos instituídos a partir de 1970, estabeleceu o Decreto-Lei nº 1.490, de 30 de novembro de 1976, o acréscimo da alínea m à norma jurídica de 1964, sem, contudo, estimar o valor da parcela, destinando-a, porém, ao Fundo Aeroviário.

O mesmo diploma, além de excluir da incidência do encargo os lubrificantes e combustíveis de aviação destinados ao consumo das Forças Armadas, isentou os mencionados produtos do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos.

Por derradeiro, com o advento do Decreto-Lei nº 1.691, de 2 de agosto de 1979, que além de alterar as alíquotas do Imposto Único ora referido e de modificar a legislação pertinente à exigência da Taxa Rodoviária Única,

veio a adicionar a alínea n ao art. 13, inciso II, da Lei nº 4.452, mais uma parcela foi instituída, correspondente a 12,5% (doze e meio por cento) sobre o custo CIF do petróleo bruto importado e destinada ao financiamento de programas de mobilização energética.

O exame do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos, especialmente no que diz respeito a determinação constitucional da incidência única e exclusiva, obrigou-nos a tão longa e exaustiva descrição legislativa.

Cabe-nos, agora, o esforço exegético no sentido de estabelecer, com o rigor científico que requer a questão, a verdadeira natureza jurídica das parcelas antes referidas e a sua legitimidade em face às disposições constantes da Constituição da República.

A fim de facilitar o entendimento do raciocínio a ser utilizado e bem assim das conclusões a que devemos chegar, passamos à análise, sob o aspecto jurídico-constitucional, das parcelas instituídas, desde 1972, por decretos-leis, e que são adicionadas ao preço final ao consumidor dos derivados do petróleo.

A apreciação da matéria e as críticas, que porventura venha a merecer a criação dos citados encargos, não se dirigem aos motivos de natureza meramente financeira ou econômica que os determinaram, mas ao aspecto jurídico-constitucional das normas expedidas que serviram de instrumento para a ação do Poder Público.

A esse respeito cabe ressaltar que, embora refutemos a legitimidade da utilização do decreto-lei como norma hábil para instituir ou alterar aspectos essenciais dos tributos, não nos deteremos sobre esse ponto, para nos fixarmos na validade das figuras acima descritas em confronto com a sistemática constitucional-tributária dos impostos especiais.

Ora, como ficou esclarecido alhures, o imposto incidente sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, além de monofásico, é exclusivo, ou seja, afasta, necessariamente, a incidência de outro imposto sobre as operações previstas na Lei Fundamental, que tenham por objeto aqueles bens.

Relativamente à cota erigida pela inclusão da letra i, com a redação ora vigente, ao inciso II do art. 13 da Lei nº 4.452, é de considerar que, segundo as disposições contidas no Decreto-Lei nº 1.681, de 7 de maio de 1979, não se pode admitir como custo a ser incluído no preço de venda dos derivados parcela que, na realidade, diga respeito a investimentos ou financiamentos estranhos à produção dos respectivos derivados.

Assim, parece-nos que as partes destinadas à ELETROBRÁS, CNEN e NUCLEBRÁS desfiguram a própria noção de preço de realização contida no Decreto-Lei nº 61, de 1966.

Ora, se chegarmos à conclusão de que de custo não se trata, há de se indagar sobre a natureza da parcela, a qual repercute sobre o preço a ser exigido do consumidor.

De forma idêntica há de se concluir, tendo em vista os valores previstos na alínea *j*, com o texto que lhe atribuiu o Decreto-Lei nº 1.387, de 1975; na alínea *l* inserida pelo Decreto-Lei nº 1.420, de 1975, e que, de maneira pouco esclarecedora, destina uma parcela não quantificada a subsidiar a energia de origem nacional, sem definir qual a fonte de energia a ser abrangida; na alínea *m*, prevista no Decreto-Lei nº 1.490, de 1976, que destina ao Fundo Aeroviário uma parcela não especificada; e, por derradeiro, na alínea *n*, recentemente incluída no ordenamento jurídico pelo Decreto-Lei nº 1.691, a qual criou o acréscimo de 12,5% sobre o preço CIF do petróleo importado, destinando tais recursos a programas de mobilização energética a serem recolhidos pelas refinarias, à conta do Tesouro Nacional.

Verifica-se, pois, que as supracitadas parcelas, não se constituindo em fatores que envolvem encargos inerentes ao custo dos derivados de petróleo, mas quantias destinadas, tão-somente, a financiar o desenvolvimento de áreas energéticas distintas daquela pertinente ao petróleo bruto, estão a merecer análise detida tendo-se como enfoque o sistema tributário.

Para responder à indagação anteriormente proposta, valemo-nos da lição do emérito tributarista Geraldo Ataliba, ao sustentar que a primeira tarefa que compete ao jurista quando se depara com a exigência imposta a alguém de recolher certa quantia aos cofres do Estado é a de verificar a que título está sendo cobrada aquela importância, ou seja, será multa, obrigação de caráter convencional, tributo ou indenização por dano causado ao patrimônio público?

A multa se identifica com a repercussão sancionadora de ato ilícito; as obrigações convencionais, por seu turno, caracterizam-se como consequências de negócios jurídicos de natureza contratual, onde se destaca a vontade das partes.

A indenização possui natureza eminentemente reparatória, que visa a compensar o dano causado, repondo o patrimônio no *statu quo ante*.

O tributo, entretanto, difere das figuras ora mencionadas pela índole obrigacional de natureza legal.

Afastando-se, *a priori*, as hipóteses de penalidade pecuniária por não se tratar de previsão normativa que configure qualquer ilicitude de recolhimento devido para fazer face à reparação de dano a patrimônio público, nem se podendo caracterizar as parcelas ora apreciadas como objeto de um ato negocial entabulado segundo a vontade dos participantes (os acréscimos são devidos por força de lei), remanesce a vinculação existente que coincide com a obrigação imanente ao conceito de tributo.

De fato, as contribuições previstas na Lei nº 4.452 devem merecer atento exame, a fim de que se possa concluir com a certeza científica desejada sobre a sua natureza jurídica.

É de se ressaltar, *prima facie*, que o nome conferido a uma figura jurídica e, no caso, a uma exigência estatal, não possui o condão de determinar a sua natureza jurídica específica.

O fato de se denominar “parcela” ou “cota” à contribuição prevista em texto de lei não autoriza, por si só, a configuração daquela exigência; apenas o detido estudo dos elementos que compõem a entidade é que pode levar o jurista a definir o seu conteúdo jurídico.

Baseado em disposição expressa do Código Tributário Nacional, pode-se asseverar que a denominação, as características formais e a destinação do produto da arrecadação de um tributo são irrelevantes para a determinação de sua natureza jurídica específica.

É chegado, pois, o momento de dissecar, mediante instrumental jurídico próprio, as “parcelas” em foco.

Já ficou sobejamente demonstrado que as cotas arroladas não podem ser consideradas como “custos” sob pena de se subverter, de maneira grosseira, a noção de custo de produção aceita sem maiores divergências, qual seja, o dispêndio para a geração ou produção de um determinado bem.

Os valores referidos, desde que exigidos compulsoriamente, segundo determinação legal e recolhidos anteriormente ao consumo dos derivados de petróleo, são adicionados ao preço dos mesmos, constituindo-se em verdadeiros tributos indiretos.

Estando a sua exigência desvinculada de qualquer atividade do Poder Público em favor do consumidor, evidencia-se o caráter impositivo da cota.

Trata-se, pois, de verdadeira cobrança de natureza tributária que coincide com o conceito de imposto, eis que de taxa ou contribuição de melhoria não se pode cogitar.

O imposto sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos possui adicional de 12% (doze por cento) criado pela Lei nº 6.261, de 14 de novembro de 1975, arrecadado simultaneamente sobre o referido tributo, destinando-se da parcela a cargo da União ao Fundo Nacional de Apoio ao Desenvolvimento Urbano.

A conclusão a que se chega quanto à natureza jurídica tributária das cotas em questão implica em grave consequência de ordem constitucional.

De fato, desde que se concebe cunho impositivo àquelas parcelas, resulta inquestionável a sua inconstitucionalidade face ao preceito contido na Lei Maior, que disciplina a incidência do imposto sobre os lubrificantes e combustíveis.

O adicional acima referido não constitui dupla imposição, senão mero acréscimo do aspecto quantitativo da hipótese de incidência ou, no dizer de Geraldo Ataliba:

“O adicional nada mais é do que majoração do tributo adicionado. Isto nada tem de repugnante. É, pelo contrário, comum suceder. É verdade que a pessoa exigente há de ser a mesma. É que não há hipótese, no sistema constitucional tributário brasileiro, de duas pessoas públicas serem concomitantemente competentes para exigir um mesmo tributo (**Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, vol. II, pág. 128).

As parcelas tratadas, entretanto, não podem sequer ser consideradas como adicionais do imposto único, eis que diversa a hipótese de incidência das mesmas com relação àquele.

Os gravames instituídos pelas alíneas *i*, *j*, *l*, *m* e *n* do inciso II do art. 13 da Lei nº 4.452, de 1964, têm como base impositiva o preço de realização dos combustíveis automotivos, do querosene iluminante e do gás liquefeito ou o preço CIF do petróleo importado, enquanto que a base de cálculo do Imposto Único, segundo o Decreto-Lei nº 61, de 1966, é o custo CIF, expresso em moeda nacional.

Verifica-se que apenas o percentual de 12,5% (doze e meio por cento) criado pelo Decreto-Lei nº 1.691, de 1979, possui a mesma base de cálculo do imposto e, portanto, pode ser considerado como novo adicional. As demais cobranças não se confundem com o Imposto Único, eis que diversos os aspectos essenciais do fato tributável descrito na lei.

A esse respeito pode-se afirmar, sem medo de errar, que, onde estiver a base de cálculo, aí estará a essência do tributo.

Com o presente estudo visa-se suscitar certas questões relacionadas com o imposto especial incidente sobre lubrificantes e combustíveis, sem a pretensão de esgotar a matéria.

Assim, parece insustentável a cobrança das parcelas *i* (excluída a parte endereçada à PETROBRÁS por constituir "custo"), *j*, *l* e *m* inseridas no inciso II do art. 13 da Lei nº 4.452, por consistirem elas em novos impostos incidentes sobre os bens já referidos, em flagrante ofensa à imposição única e exclusiva determinada pela Constituição Federal (art. 21, VIII).

Por outro lado, descabe qualquer alusão ao exercício da competência residual por parte da União, porquanto se trata de sistemática especial adotada pela Lei Fundamental no que tange à tributação sobre lubrificantes e combustíveis.

#### IV — Conclusões

As considerações tecidas levam-nos às seguintes conclusões:

a) as parcelas criadas pelos Decretos-Leis nº 1.091/72 (alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 1.221/72, 1.599/77 e 1.681/79); 1.297/73 (alterado pelo Decreto-Lei nº 1.387/75); 1.420/75 e 1.490/76 constituem verdadeiros impostos incidentes sobre a produção dos derivados de petróleo;

b) a parcela de 12,5% instituída pelo Decreto-Lei nº 1.691/79 consiste em novo adicional do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos;

c) as parcelas referidas, além de terem sido criadas por instrumento inidôneo aos seus fins, ou seja, o decreto-lei, afrontaram o princípio da anterioridade, insculpido no § 29 do art. 153 da Constituição Federal vigente;

d) é ilegítima a cobrança das parcelas tendo em vista a imposição única que caracteriza os bens a ela sujeitos, nos termos do item VIII do art. 21 da Constituição.