

TAXA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL — IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LÍQUIDOS MINERAIS

— *Nem a Lei Constitucional n.º 4, de 1940, nem o decreto-lei n.º 2.615 do mesmo ano, exclui da arrecadação da taxa de previdência a importação de querosene, produto iluminante, derivado do petróleo.*

— *Interpretação da Lei Constitucional n.º 4, de 1940; idem do decreto-lei n.º 2.615, de 21/9/40.*

MINISTERIO DA FAZENDA

CONSELHO SUPERIOR DE TARIFA

ACÓRDÃO

A recorrente, previda pela ação da repartição fiscal local, recolheu aos cofres públicos, na Alfândega de São Salvador, Estado da Bahia, pela guia n.º 17.354, de 17 de outubro do ano passado, a importância relativa a — Taxa de Previdência Social, — que deixara de satisfazer no despacho número 01.421, de 30 de julho anterior, de uma partida de querosene, e, como entendesse que, em face da circular n.º 36, de 24 de outubro de 1941, não estava obrigada ao pagamento de tal taxa, nos despachos daquela mercadoria, interpôs o presente recurso, em forma legal, e em tempo hábil.

Nesse recurso alega a recorrente que o imposto único autorizado pela Lei Constitucional n.º 41, de 20 de setembro de 1940, e, criado e regulamentado pelo decreto-lei n.º 2.615, de 21 do mesmo mês e ano, sujeita o querosene, como derivado do óleo de petróleo, ao pagamento exclusivo desse imposto, sem mais obrigações tributárias, e, por conseguinte, sem a obrigação daquele pagamento exigido pela Aduana de S. Salvador, feito especialmente em face da suspensão determinada na circular n.º 36, de 1941, referida.

Este Conselho Superior de Tarifa, por esta Segunda Câmara, resolvera pelo acórdão n.º 12.706, de 1942, considerar o querosene *combustível*, para reconhecer o direito das Companhias que recorreram de decisões das autoridades de 1.ª instância declarando êsse sub-produto do petróleo, iluminante em face das leis reguladoras da espécie, e, dadas as suas características próprias constantes dos tratados de física e química — curva de destilação, densidade, ponto de inflamabilidade — poder de iluminação, força calorífica, etc., etc., à isenção da Taxa de Previdência Social, criada pela Lei n.º 159, de 30 de dezembro de 1935, e regulamentada pelos decretos ns. 591, de 15 de janeiro de 1936, e 643, de 14 de fevereiro, seguinte.

Dêsse e outros julgados, discordei, justificando o meu voto contrário, com as seguintes razões:

A recorrente submeteu a despacho querosene, não tendo pago a taxa de Previdência Social.

Constatando a Comissão de revisão de despachos o não pagamento, em tempo hábil, dessa taxa, representou ao chefe da repartição, que mandou intimar a recorrente para efetuar o pagamento em questão, em determinado prazo, o que foi cumprido no prazo regulamentar.

Dêsse ato é que recorre a reclamante, no prazo e na forma das leis reguladoras da espécie, alegando:

a) que não é devedora da quantia que fôra obrigada a recolher, referente à taxa de Previdência Social, porque a Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, e o decreto-lei n.º 2.615, de 21 do mesmo mês e ano, estabeleceu um *impôsto único* para o querosene e outros produtos derivados do petróleo;

b) que, atingindo o impôsto único os *combustíveis e lubrificantes líquidos minerais*, o querosene está sujeito, unicamente, ao impôsto de importação e excluído de qualquer outra de que a lei fez exceção;

c) que o Sr. Ministro da Fazenda já tem decidido que, em face do decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, não vigoram as taxas de Previdência Social e 3%, para os óleos *combustíveis e lubrificantes minerais* importados;

d) que, sendo o querosene um combustível, não incide na taxa de Previdência Social, em face do art. 6.º da lei n.º 159, de 3 de dezembro de 1935; do art. 11 do decreto n.º 591, de 15 de janeiro de 1936; do art. 2.º, letra *d*, da Lei Constitucional n.º 3, de 18 de setembro de 1940; do artigo único da Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940; dos arts. 1.º a 3.º, e seus parágrafos, do decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940; e do art. 13, letra *a*, do decreto-lei n.º 2.667, de 3 de outubro de 1940.

Todas essas disposições legais, de fato, sujeitam os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais a um impôsto único, observadas as exceções nelas feitas, mas nenhuma delas diz ou determina que o querosene, derivado do petróleo, deixou de ser um produto iluminante derivado do petróleo, para ser um *combustível*.

Vejamos o que dizem as leis sôbre a matéria litigiosa.

Lei Constitucional n.º 3, de 18 de setembro de 1940:

Art. 2.º Fica redigido nestes termos 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 distribuição e a exportação de carvão mineral, nacional e de *combustíveis e lubrificantes líquidos* (o grifo é nosso) de qualquer origem (*Diário Oficial* de 20 de novembro de 1940).

Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940:

Artigo único. É da competência 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 sobre *combustíveis e lubrificantes líquidos* terá a forma de *impôsto único* (o grifo é nosso), incidindo sobre cada espécie de produto. De sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota-parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias (*Diário Oficial* de 20-9-40).

Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940:

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

Parágrafo único. O impôsto único de que trata este artigo não exclui a incidência dos impostos de renda e de sêlo, previstos nas leis e regulamentos em vigor.

Artigo 2.º As mercadorias referidas no art. 1.º ficam isentas de *impôstos e taxas* estaduais e municipais, de qualquer natureza, que, direta ou indiretamente, incidam sobre a sua produção e o seu comércio, a sua distribuição, seu transporte e o seu consumo.

Art. 3.º Os *derivados do petróleo* (o grifo é nosso) importados do estrangeiro, discriminados neste artigo, ficam sujeitos a direitos de importação para consumo, nas seguintes bases:

Direitos: Gerais — Mínimos.

I. Gasolinas — Ton. P. L. — 1:015\$4 — 825\$0.

II. Querosene — Ton. P. L. 467\$7 — 380\$0.

III. *Óleos refinados combustíveis* (o grifo é nosso) para motores de combustão interna (Diesel Oil) e *óleos iluminantes* (o grifo é nosso) para fabricação de gás (gás oil) e para lamparinas de mecha (sinal oil) — Ton. P. L. — 104\$6 — 85\$0.

IV. *Óleos refinados combustíveis* (o grifo é nosso) para fornos ou caldeiras de vapor — Ton. P. R. — 80\$0 — 65\$0.

V. Óleos lubrificantes simples, compostos e emulsivos — Ton. P. L. — 578\$4 — 470\$0.

§ 1.º Os direitos criados por este artigo, no que respeita à sua *arrecadação e fiscalização* (o grifo é nosso), 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 este decreto-lei (*Diário Oficial* de 23 de novembro de 1940).

Decreto-lei n.º 2.667, de 3 de outubro de 1940:

Art. 13. Ficam criados, exclusivamente para ocorrer às despesas resultantes deste Decreto-lei, as seguintes taxas:

a) 10\$0 por tonelada de óleo combustível importado (exceto gasolina e querosene);

E' evidente que as Leis Constitucionais de ns. 3 e 4, nos artigos transcritos, estabelecem que *é de privativa competência da União 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, e que o tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de impôsto único, incidindo sobre cada espécie de produto.*

A tributação ficou estabelecida na lei constitucional restritivamente aos produtos líquidos, combustíveis e lubrificantes, de qualquer origem, não podendo alcançar os produtos que *não forem combustíveis e lubrificantes, porém, carburantes, e iluminantes, como o são a gasolina e o querosene.*

Entretanto, o decreto-lei n.º 2.615, de 31 de setembro de 1940, foi além do que estabelecera a lei constitucional, tributou também os produtos *carburantes — gasolina, e iluminantes — querosene, gás-oil e signal-oil,* — usando, para isso fazer, da expressão os Derivados do Petróleo, e não mais da expressão constitucional — combustíveis e lubrificantes, e isso fez no conhecimento de que aqueles produtos — *gasolina, querosene, gás-oil e signal-oil,* — técnica, comercial e industrialmente, não são considerados produtos combustíveis, e nem tão pouco *lubrificantes,* pois, estabelecendo distinções classificativas para os efeitos da taxaço, classificou e taxou o carburante *gasolina* e os iluminantes *querosene, gás-oil e signal-oil* não combustíveis, para os efeitos do pagamento do impôsto único, mas com *derivados de petróleo,* tanto que os taxou separadamente: *gasolina, querosene, gás-oil e signal-oil,* aquela no grupo I, aquêle outro no grupo II e estes outros no grupo III, dos óleos refinados combustíveis, declarando, porém, se tratar, quanto a estes dois outros, de óleos *iluminantes,* contemplados nesse grupo dos combustíveis, para se lhes dar a mesma taxaço.

A inclusão nesse grupo III dos combustíveis para motores de combustão interna, com a declaração de serem iluminantes, teve por único objetivo dar-lhes a mesma taxaço tarifária dos combustíveis aludidos, e nunca tirar-lhes a qualidade de óleos iluminantes, para considerá-los óleos combustíveis. E isso está tão evidente na disposição legal, que, conforme dissemos, para a inclusão deles na disposição constitucional restritiva aos combustíveis e lubrificantes, na disposição da lei ordinária de n.º 2.615, que dá cumprimento à constitucional das de ns. 3 e 4, usou-se, no seu art. 3.º, da expressão derivativa — derivados do petróleo — que abrange tudo que fôr sub-produto líquido de petróleo, quando o objetivo daquelas leis constitucionais foi tributar com um impôsto único, exclusivamente, os produtos líquidos derivados do petróleo, técnica, industrial e comercialmente, combustíveis e lubrificantes, e jamais os *voláteis e os iluminantes,* assim também técnico, comercial e industrialmente especificadas.

Não se alegue que as Leis Constitucionais ns. 3 e 4 mandam tributar aqueles produtos — combustíveis e lubrificantes — e, por conseguinte, não excluam nenhum tributo, qualquer que fôsse a sua deno-

minação — impostos, direitos, taxas, etc. etc., — porque, no final do seu artigo único, a Lei n.º 4, referida, deixou expressamente declarado que o tributo seria o denominado impôsto que deveria ser único, explicando o decreto-lei n.º 2.615, no seu art. 1.º, que, quando se tratasse de produto *combustível* e *lubrificante* estrangeiro, como impôsto único, cobrar-se-ia o denominado *direitos de importação para consumo*, e quando *combustível* e *lubrificante* produzido no país, o *impôsto unico* a cobrar-se seria o *de consumo*.

Ora, sendo o tributo de que fala a lei constitucional referida, impôsto, e impôsto único, é evidente que aquêles produtos *combustíveis* e *lubrificantes* não deverão pagar outros impostos, além daqueles determinados no art. 1.º do decreto-lei n.º 2.615, mas não estarão liberados, por isso, do pagamento de taxas de capatazias, de armazenagem, de providência social e outras, de vez que, repitamos, o tributo determinado pela Lei Constitucional é *impôsto*, e impôsto não compreende o tributo *taxa*, conforme já foi cabalmente discutido nos acórdãos ns. 11.815, 12.142, 12.642, 12.646, 12.655 e muitos outros.

A própria lei 2.615 não considera o querosene, a gasolina, o gás oil e o sinal oil, produtos líquidos combustíveis e lubrificantes, pois taxou-os separadamente, e os que tiveram a mesma taxa tarifária dos combustíveis foram incluídos no grupo dêstes, porém, com a declaração expressa de serem óleos iluminantes, como o *gás-oil* e o *signal-oil*.

Indubitavelmente, a lei 2.615 nos assevera que a gasolina, o querosene, o gás-oil e o signal-oil não são produtos derivados de petróleo, *combustíveis* e *lubrificantes*, pois classificou os dois primeiros separadamente, e os que incluiu no grupo dos combustíveis o fizera como iluminantes, como efetivamente o são, sem desmerecer a sua espécie, notando-se que separou o querosene da gasolina, por serem produtos de natureza e espécie diferentes, embora derivados do petróleo e tributados com o *impôsto unico*.

Conclui-se, da providência tomada pela Circular n.º 36, de 24 de outubro de 1941: “De conformidade com o despacho exarado pelo Excelentíssimo Sr. Ministro da Fazenda no processo fichado no Tesouro sob n.º 73.399-1941, e atendendo à solicitação constante do officio número 4.642, de 1.º de setembro findo, do Conselho Nacional de Petróleo, declaro aos senhores Inspetores das Alfândegas e chefes das demais estações aduaneiras do país, para seu conhecimento e devidos efeitos, que fica sustada a cobrança da taxa de 2% de previdência social sôbre o querosene importado”, da Diretoria das Rendas Aduaneiras, que a taxa de Previdéncia Social é devida pelo querosene, pois êsse ato susta, suspende *sine die*, a cobrança da taxa de previdéncia social, sem, entretanto, declará-la ilegal, ou porque a lei não permitia a sua cobrança, ou porque, sendo legal, não era devida por ser o querosene produto liquido combustível derivado do petróleo e não um derivado iluminante.

E' claro que, sendo sustada a cobrança da taxa de previdéncia social sôbre o querosene importado, não foi ela excluída ou suprimida, foi reconhecida existente na lei, porém, no momento, por conveniência superveniente, adiada, *sine die*, a cobrança que dela vinha sendo feita.

Da exposição feita, evidencia-se que o querosene não deixou de ser um sub-produto iluminante, derivado de petróleo, para ser um combustível, a fim de isentá-lo da taxa de previdéncia social, muito embora se

tenha exorbitado o preceito constitucional na lei n.º 2.615 referida, para taxá-lo como imposto único, continua a ser sub-produto iluminante, derivado do petróleo, não isenta da taxa de previdência social pelo art. 2.º do decreto-lei n.º 643, de 14 de fevereiro de 1936.

A circular referida, sendo da data muito posterior ao caso em julgamento, e apenas suspendendo ou sustando a cobrança daquela taxa sobre o querosene, não pode alcançar o caso recorrido, tem efeito somente da data da sua publicação em diante.

Foram essas as razões por que votei contra o provimento do recurso interposto.

O Sr. Representante da Fazenda, junto a esta Câmara, não concordando com as razões fundamentais e vencedoras da decisão, interpôs recurso para a autoridade superior, e esta, apreciando os fundamentos do recurso interposto, que não divergiram, ao contrário, ampararam e ampliaram ainda mais as do voto vencido, aceitou as razões do recurso do Sr. Representante da Fazenda para reformar a decisão constante do referido acórdão n.º 12.706, ato que fôra comunicado ao Presidente do Conselho Superior de Tarifa, com ofício n.º 313, do Sr. Chefe do Gabinete do Sr. Ministro da Fazenda, publicado no *Diário Oficial* de 19 de novembro de 1942.

Diante dessa decisão de S. Ex.ª o Sr. Ministro da Fazenda, ficou prevalecendo como decisão do Conselho aquêlê voto transcrito, ampliado pelo recurso do ilustre Representante da Fazenda.

As razões fundamentais do recurso do Sr. Representante da Fazenda foram:

A Alfândega de Santos, em vista da revisão feita na nota de importação n.º 15.440, de 1941, condenou a Anglo Mexican Petroleum Company Limited ao pagamento da taxa de Previdência Social, calculada sob valor de 990.843 quilos de *querosene*, despachados em 24 de abril de 1941.

A referida companhia, não se conformando com a decisão, interpôs o recurso n.º 8.632-A-2.161 para o Conselho Superior de Tarifa, que obteve provimento por maioria de votos da douta 2.ª Câmara, em acórdão n.º 12.744, de 16 de abril último.

De acôrdo com o art. 21 do decreto-lei n.º 607, de 10 de agosto de 1938, venho recorrer do respeitável julgado.

O argumento básico da recorrente, invocado pelo acórdão, é que o *querosene*, como *derivado do petróleo*, está sujeito, apenas, ao imposto único criado pela lei constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940, para os *combustíveis e lubrificantes líquidos*, lei essa regulamentada pelo decreto-lei n.º 2.615, de 21 do mesmo mês e ano.

Vejamos como a lei e o decreto se referem à matéria em debate.

Lei Constitucional n.º 4, de 20 de setembro de 1940: "Art. único: ... O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie do produto".

Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro: "Art. 1.º: ... Os *combustíveis e lubrificantes líquidos* minerais e importados ou produzidos no país, ficam sujeitos a um *imposto único* federal etc. Art. 3.º ... Os *derivados do petróleo* importados do estrangeiro, discriminados nesse artigo, ficam sujeitos a direitos de importação para consumo nas seguintes bases legais: 1 — Gasolina; 2 — Querosene; etc.

Pelo simples exame comparativo dos dispositivos transcritos, vê-se que o art. 3.º do decreto-lei n.º 2.615 tem amplitude maior que o texto da lei e do seu próprio art. 1.º.

Mas, há uma aparente ampliação no que tange à incidência do imposto único sobre combustíveis.

Quando o decreto-lei no art. 3.º se refere aos "derivados de petróleo" o faz apenas para estabelecer novas taxas, sem abranger todos os derivados do petróleo e sem alterar a classificação aduaneira dos mesmos.

A lei constitucional e o próprio decreto-lei não esclarecem quanto à incidência do imposto único, restrito aos *combustíveis e lubrificantes*.

Argumenta-se que o *querosene* é um combustível.

Inegável é que esse sub-produto do petróleo pode ser empregado como combustível.

Não é, porém, bastante que se resolvam afirmativamente para chegar-se à conclusão de que a lei constitucional e o decreto o incluíram entre os combustíveis derivados do petróleo.

Na solução da dúvida que se possa ter na aplicação da lei citada, devemos atender:

1.º — que o querosene sempre foi empregado comumente como *iluminante* e não como combustível. Daí as denominações: "petróleo lanquant" (França); "lenschpetroleum" (Alemanha); "petróleo da illuminacione" (Itália):

2.º — os característicos próprios enumerados nos tratados de química, desde a densidade até o ponto de inflamabilidade, poder de iluminação e força calorífica, etc.;

3.º — a classificação aduaneira constante da mesma Tarifa e de outras leis, no momento em que foi expedida a lei constitucional n.º 4.

Comercialmente conhecido em vários países, inclusive o nosso, como um subproduto de petróleo destinado comumente à iluminação; distinguindo-se nos tratados de química dos sub-produtos comumente empregados e denominados — *combustíveis*; — e classificando-o a nossa Tarifa como *iluminante*, a conclusão que se impõe é que a lei constitucional não o incluiu entre os *combustíveis* derivados do petróleo, para sujeitá-lo ao imposto único.

Ora, as leis tributárias devem ser atendidas no sentido *estrito* e com harmonia com as demais vigentes no momento da sua expedição.

A Lei Constitucional n.º 4 foi promulgada em 20 de setembro de 1940, quando em vigor a Tarifa aduaneira que acompanhou o decreto n.º 24.343, de 5 de junho de 1934, ao qual o próprio decreto-lei n.º 2.615 se reporta no § 1.º do art. 3.º

Na pauta aduaneira, estava, então, o *querosene* classificado como *iluminante*, e a não ser que a referida lei tivesse alterado essa classificação ela permaneceria e não podia ser destruída pelo fato de ter sido criado um imposto único para os *combustíveis e lubrificantes*, produtos esses com classificação própria da dita Tarifa.

De modo que, embora o art. 3.º do decreto-lei citado tenha estabelecido nova taxa para o *querosene*, não alterou a classificação que tenha como "iluminante".

E tanto assim é, que a Nova Tarifa das Alfândegas, baixada com o decreto-lei n.º 2.878, de 18 de dezembro de 1940, conservou a classifi-

cação anterior do *querosene* como “iluminante”, sujeitando, apenas, à taxa criada pelo decreto-lei n.º 2.615.

E' de notar que essa classificação do *querosene* como *iluminante* vem desde 1921 (lei 4.440, de 31 de dezembro de 1921), que na subclasse dos “óleos empíremáticos minerais”, distinguiu os “combustíveis dos lubrificantes”.

Daí para cá não houve mais alteração nesse ponto.

Feita esta exposição e demonstrado que o *querosene* tarifariamente continua classificado como “iluminante”, resulta que não é abrangido pela isenção da lei n.º 159, de 30 de fevereiro de 1936, e decreto 591, de 15 de janeiro, e 643, de 14 de fevereiro de 1936, pertinentes à taxa de previdência social.

A isenção que a recorrente pretende e que o acórdão lhe reconheceu, não tem apoio na lei.

Não se argumente, como fêz o venerando acórdão, que V. Ex.ª, Sr. Ministro, mandou *sustar* a cobrança dessa taxa em relação ao produto em questão.

Sustar não é “reconhecer a não sujeição do *querosene* à taxa em questão”, como diz a colenda decisão, mas, apenas, suspender a cobrança até solução posterior.

Submetendo o presente recurso ao alto estudo de V. Ex.ª, aguardo, com o acatamento de sempre, o respeitável pronunciamento.

Aproveito o ensejo para renovar a V. Ex.ª os meus protestos de elevada estima e distinta consideração.

Uma série de recursos interpostos por diversas Companhias importadoras de *querosene* e *gasolina* tiveram provimento neste Conselho Superior de Tarifa, porém todas as decisões foram recorridas pelo Representante da Fazenda Nacional junto a este Conselho, e pelo Sr. Ministro reformadas para serem mantidas as de 1.ª instância defendidas pelo meu voto divergente, e pelas razões aduzidas no recurso daquele Representante da Fazenda.

A ordem n.º 63, de 4 de novembro de 1942, da Diretoria das Rendas Aduaneiras, a Alfândega de Belém, Estado do Pará, publicada no *Diário Oficial* de 7, seguinte, comunicando o não provimento de um recurso da Atlantic Refining Company, dá as seguintes razões em que se baseara a autoridade superior para negar-lhe provimento:

“Foi o seguinte o parecer emitido por esta Diretoria: “A Circular n.º 36, de 24 de outubro do ano findo, desta Diretoria, mandou *sustar* a cobrança da taxa de Previdência Social, mas não declarou irregular a cobrança anteriormente realizada. Assim, o recurso carece de fundamento legal. Encaminhe-se o processo à Diretoria Geral”.

A concepção desse parecer é que a circular em causa suspende os efeitos da lei sobre a cobrança daquela taxa beneficente, de previdência social, da data de sua publicação em diante, não vigia a já realizada por ocasião do pagamento dos respectivos despachos, ou que, não realizada, esteja sendo arrecadada em face da representação da revisão das notas de importação.

A decisão desse recurso nos leva à certeza de o ato circular nêle invocado não ter caráter interpretativo, isto é, de a suspensão da lei, em relação à cobrança da taxa de previdência social, não ter sido feita como ato interpretativo da disposição legal que a motivou, mas, mesmo que

fôsse de caráter puramente interpretativo das disposições do decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, já não teria mais existência, porquanto, resolvendo S. Excia., o Sr. Ministro da Fazenda, posteriormente, casos ocorridos anteriormente à sua expedição, decidiu, por conseguinte, ser regular, lícita a sua cobrança, a sua arrecadação, e, portanto, sem fundamento legal a reclamação do Conselho Nacional do Petróleo, sobre a exigência de recolhimento dessa taxa beneficente, sobre derivados do petróleo (art. 3.º do decreto-lei n.º 2.613, de 21 de setembro de 1940), entre os quais estão agrupados o querosene e a gasolina.

Nenhuma influência legal terá para o caso ser a decisão ministerial atinente a fatos ocorridos anteriormente à circular referida, e não a fatos posteriores; o que nos interessa saber é a decisão julgando lícita a cobrança da taxa de previdência social sobre o querosene, em face do texto do decreto-lei n.º 2.615, criando o *impôsto único*, da lei n.º 159, de 1935, e, dos decretos ns. 591 e 643, de 1936, que a instituiu e regulamentou a sua arrecadação, é ou não legal, se havia sido e estava sendo, lícita e regularmente arrecadada, pelas repartições aduaneiras do País, e se eliminou ou não eliminou a circular 36.

Evidentemente, lendo-se aquela justificativa de voto e as razões aduzidas no recurso do Sr. Representante da Fazenda, sobre que assentou a decisão da instância superior que deu provimento ao recurso interposto pela parte da decisão de 1.ª instância, manifestar-se-á o leitor pela legalidade da arrecadação daquele tributo beneficente, de previdência social, e extinção da suspensão constante da circular n.º 36.

E, se tudo isso não bastasse para demonstrar que *êsse tributo beneficente*, de Previdência Social, não é um impôsto para poder, assim, ser compreendido no decreto-lei n.º 2.615, tínhamos, ainda, para contrapor à argumentação da interessada, o acórdão n.º 7.859, de 18 de janeiro de 1944, do egrégio Supremo Tribunal Federal, no qual se declara: "Trata-se, na verdade, da tributação imposta a todos em benefício de ordem social. A União se serviu do impôsto de importação apenas como ponto de referência, de cálculo para a cobrança".

Não se nega a criação de um tributo, com caráter até certo ponto generalizado, cujo objeto é de assistência social, através de uma série de institutos de uma mesma natureza, com essa finalidade exclusiva de caráter protecional e mais, a cargo, por igual, da União, dos empregadores e dos empregados.

Pergunta-se, será essa tributação, com tal caráter, tal finalidade, tal extensão, um impôsto?

Ninguém o dirá e muito menos um impôsto de importação ou de expediente.

A ementa dêsse acórdão está nestes termos redigida: "A taxa de previdência social não disfarça um impôsto, mas é mera tributação a todos, em benefício da ordem social".

Indiscutivelmente, se *êsse tributo beneficente* não é impôsto e não consta a sua extinção ou a sua isenção, explícita, de alguma das disposições do decreto-lei n.º 2.615, de 1940, não pode, legal e juridicamente, estar compreendido no impôsto único, instituído por *êsse* decreto-lei.

Ilicita seria a arrecadação daquele tributo, se constasse, explicitamente, de alguma das disposições desse decreto-lei n.º 2.615, de outra lei, ou de contrato a sua isenção.

E' evidente que, se o Sr. Ministro resolve casos anteriores à circular n.º 36, de 24 de outubro de 1941, em data posterior à sua, declarando legal, regular, a arrecadação de taxa de previdência social sobre o querosene, por não ser tal produto mineral, combustível, reconhecendo, por conseguinte, se tratar de produto mineral — iluminante, respondeu às razões apresentadas pelo Conselho Nacional do Petróleo, na justificativa do pedido de suspensão da arrecadação legal daquele tributo de beneficência social.

Os julgados posteriores àquela circular 36, sobre os mesmos fatos que motivaram a suspensão dos efeitos da lei, por aquele ato administrativo, fazem dito ato administrativo perder por completo sua eficiência e desaparecer de entre os de execução obrigatória.

E' evidente, que, perdendo a circular toda sua eficiência, não mais obriga.

Nem a Lei Constitucional e nem o decreto-lei n.º 2.615, transcritos na parte que a causa interessa, sujeitam ao imposto único produtos outros que não sejam combustíveis e lubrificantes e, restringindo ainda mais a incidência, naquele imposto, condicionou-o bem, e simultaneamente, à qualidade ou ao estado de *liquidez* desses combustíveis e lubrificantes taxados.

Na expressão do artigo único da Lei Constitucional n.º 4: O tributo sobre — combustíveis e lubrificantes líquidos — minerais, e do art. 1.º, do Decreto-lei n.º 2.615: Os combustíveis e lubrificantes minerais, somente o produto que for, técnica, comercial e usualmente, isto é, que for de fato *combustível ou lubrificante* e combustível ou lubrificante mineral, *líquido*, incidirá no imposto único; o que se apresentar em massa, em geléia ou gelatinado, condensado, expresso, etc., etc., escapa à sua incidência.

Ei isso que aí fica discutido, está claro e positivado no art. 3.º do decreto-lei 2.615, que, dando novas taxas tarifárias aos derivados do petróleo, distingue:

Iluminantes — querosene, gás-oil sinal-oil;

Carburantes — gasolinas;

Combustíveis — Diesel-oil para motores de combustão interna; óleos refinados para fornos ou caldeiras de vapor;

Lubrificantes — Óleos simples, compostos e emulsivos.

A nova modificação na especificação, classificação e taxação, dada a esses derivados do petróleo, por esse artigo de lei, não modificou absolutamente a incidência no *imposto único*, de, exclusivamente, — *os combustíveis e lubrificantes minerais, líquidos*; não pretendeu o legislador que, os que não o fossem, nele também incidissem, e, tanto não o quis que, dando ao gás-oil e ao sinal-oil a mesma taxa dos óleos refinados combustíveis, para motores de combustão interna, *declarou-os iluminantes*.

A modificação na taxação dos *carburantes* e *iluminantes* não implica absolutamente na incidência de um deles ou de ambos, no imposto único.

Em face da exposição que ora faço, com fundamento em textos de disposições legais de natureza restritiva, não é possível afirmar-se, proclamar-se a legalidade da expedição da circular 36, referida, suspendendo os efeitos de uma lei clara e positiva.

A regra de direito consagrado no art. 4.º da Introdução do Código Civil brasileiro, modificada pelo decreto-lei n.º 4.657, de 4 de novembro de 1942, art. 2.º §§ 1.º ao 3.º, de que:

“Art. 2.º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1.º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2.º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3.º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”,

destrói, de modo absoluto, aquela circular, produto do hábito inverterado de revogarem-se, derogarem-se ou suspenderem-se os efeitos de uma lei, com avisos, circulares, decisões, ordens, portarias e mais atos dessa natureza.

Para a circular em causa ter valor e vigor legal, preciso era que não tivesse sido expedida contra as regras de direito e nem a autoridade administrativa já tivesse resolvido, posteriormente à sua existência, questões idênticas à que motivara a suspensão da cobrança daquela taxa sobre o *querosene*, muito embora tais questões tivessem tido origem em fatos análogos anterior à sua expedição

Isto posto, e:

Considerando que, provado ficara a regular e lícita cobrança da Taxa de Previdência Social, contra que se recorre;

Considerando que nem a Lei Constitucional de n.º 4, nem o decreto-lei n.º 2.615, em torno dos quais gira, a questão exclui da arrecadação da taxa de previdência social a importação de *querosene* produto iluminante, derivado do petróleo;

Considerando, ainda, que as disposições legais que instituíram e regularam a cobrança da *taxa de previdência social* excluíram, explicitamente, da incidência desse tributo, somente os *combustíveis*, fazendo-o incidir, assim, por implícita inclusão, sobre os *iluminantes*, os *carburantes* e os *lubrificantes*, entre os quais estão agrupados *querosenes* e *gasolinas*, porquanto, isentando daquele tributo, restritivamente, *combustíveis*, exclui da isenção do tributo decretado, tudo que não fôr, pura e simplesmente, *combustível* e, implicitamente, fá-lo incidir sobre os *derivados iluminantes, carburantes e lubrificantes*;

Acordam os membros da Segunda Câmara do Conselho Superior de Tarifa, pelo voto de qualidade do seu presidente, em negar provimento ao recurso interposto.

Segunda Câmara do Conselho Superior de Tarifa, 30 de julho de 1946. — *Francisco Castello Branco Nunes*, Presidente e Relator designado.

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