

Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito

# **Histórico da Tributação do Setor de Petróleo e Gás:**

da Primeira República aos tempos atuais. Considerações sobre arranjos  
federativos das receitas tributárias do setor

Lívia Medeiros Amorim

Matrícula: 07/34853

Brasília  
**Dezembro de 2011**

Lívia Medeiros Amorim

**Histórico da Tributação do Setor de Petróleo e Gás: da Primeira República aos tempos atuais.** Considerações sobre arranjos federativos das receitas tributárias do setor

Trabalho final de conclusão de curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, desenvolvida sob a orientação do Professor Doutor Luiz Gustavo Kaercher Loureiro.

Brasília  
Dezembro de 2011

AMORIM, Livia Medeiros. 1989

Histórico da Tributação do Setor de Petróleo e Gás: da Primeira República aos tempos atuais. Considerações sobre arranjos federativos das receitas tributárias do setor / Livia Medeiros Amorim. – 2011.

Orientador: Luiz Gustavo Kaercher Loureiro

Trabalho de conclusão de curso (graduação) – Universidade de Brasília, Curso de Direito, 2011.

1. Tributação. 2. Histórico. 3. Petróleo e Gás. I. LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. II. Universidade de Brasília. Curso de Graduação em Direito. III. Histórico da Tributação do Setor de Petróleo e Gás

## Folha de Aprovação

**Histórico da Tributação do Setor de Petróleo e Gás: da Primeira República aos tempos atuais. Considerações sobre arranjos federativos das receitas tributárias do setor**

Lívia Medeiros Amorim  
Matrícula: 07/34853

Trabalho final de conclusão de curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

Banca examinadora:

---

Luiz Gustavo Kaercher Loureiro  
Orientador

---

Adriano Drummond Cançado Trindade  
Mestre em Direito pela Universidade de Dundee

---

Ricardo Barreto de Andrade  
Mestrando em Direito pela Universidade de Brasília

Brasília, 7 de dezembro de 2011.

## **Agradecimentos**

## RESUMO

O trabalho se propõe a fazer um percorrer histórico da tributação das atividades de pesquisa e lavra de petróleo no contexto republicano brasileiro. Isso se coloca não como um fim em si, mas com um propósito de jogar luz sobre certas tensões existentes, a exemplo da vinculação jurídica essencial feita entre a perda de arrecadação de ICMS pelos Estados produtores e a obrigação de incidência da participação especial sobre os resultados da lavra. Para tanto, observou-se o contexto tributário das Constituições republicanas brasileiras, a fim de analisar os tributos com repercussão específica e peculiar sobre o setor em sua pertinência constitucional. Por representar grande parte, 48 anos, da história da tributação do setor, deu-se especial relevância ao exame do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, traçando considerações sobre sua base de incidência e sobre os critérios de partilha do imposto entre Estados e Municípios. Ao final, concluiu-se que o sistema vigente, da Constituição de 1988, apesar de não projetar diretamente o modelo anterior, ainda o tem como referência em alguns aspectos, especialmente sobre a previsão de incidência concentrada do ICMS em uma das etapas da cadeia e da destinação observada para os recursos da CIDE-combustíveis.

## **ABSTRACT**

This study aims to make a go of history of the taxation of oil exploration activities in the context of Republican Brazil. This arises not as an end in itself, but in order to throw light on certain tensions, such as the key legal link made between the loss of ICMS revenue by productive states and the obligation of the special participation of incidence on the results of oil and gas exploitation. Thus analyses the context of tax Brazilian tax system in republican constitutions in order to investigate the tax incidence with specificities on oil and gas industry. Because it represents more than 48 years of the main tax to the purpose of this study, the IULC is taked into apart consideration with the view to assay legislative modification on its incidence's base and on the criteria of distribution of its revenue.

## SUMÁRIO

<b>I. Introdução .....</b>	<b>10</b>
<b>I.1. Delimitações conceituais e especulações metodológicas .....</b>	<b>11</b>
<b>II. Panorama histórico da tributação do setor de Petróleo e Gás ao longo das Constituições republicanas brasileiras .....</b>	<b>13</b>
<b>II.1 A Primeira República .....</b>	<b>13</b>
<b>II.2. A experiência de 1934.....</b>	<b>18</b>
<b>II.3 A Constituição de 1937.....</b>	<b>24</b>
<b>II.5 A Constituição de 1967.....</b>	<b>36</b>
<b>II.6. A Constituição de 1988.....</b>	<b>39</b>
<b>III. O Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis .....</b>	<b>51</b>
<b>IV. Conclusão .....</b>	<b>68</b>
<b>V. Referências Bibliográficas.....</b>	<b>72</b>

## I. INTRODUÇÃO

As atividades de pesquisa e lavra de minérios - categoria na qual se insere o petróleo - são marcadas pela necessidade de um aporte inicial de recursos substancial. Elevados investimentos são feitos na etapa exploratória com vistas à descoberta do óleo e seu aproveitamento comercial. Esses vultosos investimentos, contudo, nem sempre representam retorno em mesma proporção, principalmente por se tratar de atividade extremamente arriscada. Arriscada sob a perspectiva do aproveitamento dos recursos minerais, sujeitos a intempéries geológicas, dificuldades tecnológicas e tantas outras variáveis, mas também arriscada sob o ponto de vista do trabalhador, de possíveis acidentes ambientais, etc.

A assunção desses riscos, contudo, não tem sido infrutífera ao longo dos anos. O petróleo saiu da posição tímida do óleo negro misterioso usado para iluminar casas na Califórnia e transformou-se em riqueza mundial, objeto de cobiça e disputas. No Brasil, a exploração comercial do óleo se deu de forma tardia no contexto mundial. A primeira descoberta comercial de petróleo foi feita em 1939, na cidade de Lobato, recôncavo baiano, pelo DNPM.

A questão tributária sempre foi e ainda é um fator relevante no compasso da indústria. Isso porque representa - ou ao menos representava até a inserção do regime de partilha de produção - a forma principal de participação do Estado nos resultados da atividade concedida. Além disso, somam-se (e muitas vezes confundem-se com) a ela, presença marcante do poder estatal, as demais contrapartidas devidas pela indústria ao poder concedente: bônus de assinatura, taxa de ocupação, royalties e participação especial.

A convivência de tantas incidências tem demandado diversas conjecturas sobre a natureza - e legitimidade - da instituição (e especialmente da supressão) de qualquer um desses elementos. Exemplo recente é a ADI n.º 4492, na qual o Estado do Rio de Janeiro contesta juridicamente a legitimidade do regime de cessão onerosa, tendo em vista a previsão do art. 20, §1º da Constituição, que prevê a participação obrigatória no resultado da atividade exploratória. Daí surgem diversos questionamentos que, apesar de não serem aprofundados aqui, podem encontrar respaldo na análise que se espera empreender nesse estudo.

Explico: como o título já denuncia, o que se pretende aqui é fazer um percorrer histórico da tributação das atividades de pesquisa e lavra no contexto republicano brasileiro. Isso se propõe não como um fim em si, mas com um propósito de jogar luz sobre certas tensões existentes, a exemplo da vinculação jurídica essencial feita entre a perda de arrecadação de ICMS pelos Estados produtores e a obrigação de incidência da participação especial sobre os resultados da lavra. Tal se faz não com o espírito de atribuir natureza às coisas - se é que há alguma - , mas com o ânimo de colocar na mesa fatos que ficam encobertos por um divagar irresponsável, muitas vezes sequer sem respaldo histórico. Pedimos licença para fazer uso da conclusão feita pelo Professor Jorge Costa em discurso sobre a história da tributação no Brasil, que não passa longe do que se espera aqui: “O assunto é realmente um pouco árido, apesar de ser interessante saber algumas coisas do passado, porque as coisas do passado, muitas vezes, iluminam as do presente.”<sup>1</sup>

## **I.1. Delimitações conceituais e especulações metodológicas**

Antes de iniciar o escopo desse trabalho, é importante trazer algumas questões preliminares à compreensão do estudo.

Em primeiro lugar, esclarece-se que quando for feita referência a contrapartidas devidas pela indústria estar-se-á aludindo às incidências não tributárias devidas, notadamente aquelas do art. 45 da Lei n.º 9.478/97: bônus de assinatura, pagamento pela ocupação de áreas, royalties e participação especial. Portanto, há duas dimensões de participação do Estado nos resultados da atividade explorada: i) uma dimensão tributária, que envolve a divisão de competências tributárias e as regras de divisão arrecadatória previstas na Constituição; e ii) uma dimensão associada à exploração de um recurso natural finito, os *government take*.

Para fins de análise da composição da arrecadação tributária conexa às atividades atinentes à indústria do petróleo, o estudo será desenvolvido em duas etapas: i) a primeira parte do estudo se dedica a estudar as múltiplas possibilidades

---

<sup>1</sup> COSTA (2008, p. 172)

de tributação relativas à divisão federativa de competências tributárias através das Constituições republicanas; ii) a segunda parte do estudo, após contextualização histórica da repartição de competências tributárias entre os entes federados através das Constituições, especialmente àquelas ligadas à criação exacional incidente sobre a indústria, passa-se à análise do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, especialmente no que atende a sua base de incidência e os critérios de participação nos resultados da arrecadação.

Quanto ao corte temporal - desde a primeira constituição republicana aos dias atuais -, ele se justifica para dar maiores possibilidades de análise em razão do elastecimento do volume de informações a ser gerenciado com a ampliação do período considerado. Poder-se-ia questionar, com isso, a razão, então, de abranger também um período em que a indústria do petróleo não tinha presença expressiva na realidade nacional. A isso se contrapõe o fato de a mineração - segmento jurídico ao qual estava vinculado o setor anteriormente - já ter alcançado papel relevante nessa época e já enfrentar problemas que se transmutaram na indústria do petróleo, mas que não lhe são originais ou exclusivos.

## II. PANORAMA HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS AO LONGO DAS CONSTITUIÇÕES REPUBLICANAS BRASILEIRAS

### II.1 A Primeira República

As tensões experimentadas com a passagem da Monarquia para a República tiveram diversos desdobramentos sensíveis na composição da dinâmica fiscal do Brasil. Várias questões de identidade precisavam ser resolvidas antes que escolhas inexperientes viessem a ser feitas no campo tributário. A principal delas era, sem dúvida, a forma de organização do Estado. A escolha pela forma federativa potencializava o debate, já que, além das formas precárias de arrecadação coloniais pré-existentes, surgia a necessidade de criação de receitas para um ente unificador, agregador, a União.<sup>2</sup>

Apesar de a exaltação do federalismo anteceder a proclamação da República na nossa história, o amadurecimento do debate fiscal em torno dessa forma de organização se deu apenas com os trabalhos da constituinte e de forma bastante acalorada. A princípio previa-se como fonte substancial de receita da União apenas os tributos de ordem aduaneira - os impostos sobre importações - e outros de menor potencial arrecadatório (taxa de selo, taxas telegráficas e postais). Especulava-se, contudo, a insuficiência da arrecadação proporcionada por esses tributos no contraponto à despesa da União que se formava. Além do mais, o ideário de fortalecimento do governo central demandava, por óbvio, uma maior concentração de competências tributárias na União. Com isso, findou-se a aprovação do projeto com a rejeição da Emenda Júlio de Castilhos, que previa uma sumarização dessas competências.

A redação aprovada, finalmente, contemplava as seguintes competências tributárias para a União: i) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; ii) direitos de entrada, saída e estadia de navios; iii) taxas de selo e taxas dos correios e telégrafos. Aos Estados, por sua vez, ficaram reservados: i) os impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria

---

<sup>2</sup> Essa preocupação foi ressaltada por Rui Barbosa nos debates da constituinte: “O sr. Rui Barbosa - (...) pudessem arrostar as despesas de um Governo Federal regularmente organizado. Dizia-se então: “ Já os contribuintes mal logram pagar as taxas municipais, as taxas de condado, as taxas dos estados. Como supor-lhes forças para aguentar o novo fardo, com que os viriam sobrecarregar os tributos federais?” (BARBOSA, 1999. p. 111)

produção; ii) os impostos sobre imóveis rurais e urbanos; iii) os impostos sobre transmissão de propriedade; iv) sobre indústria e profissões; v) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia e contribuições correspondentes aos seus telégrafos e correios.<sup>3</sup> Os tributos previstos na Constituição, todavia, não consistiam em um rol fechado de fontes de arrecadação. Havia previsão expressa na Carta de 1891, no art. 12, da possibilidade de criação de outras fontes tributárias pelos Estados e pela União.

Como se constata, o sistema tributário da Carta de 1891 não contemplava, diretamente, uma imposição fiscal incidente sobre a atividade mineradora. Nada obstante, e por força da cláusula de abertura do art. 12, tal imposição ocorrerá, atenta, porém, à peculiaridade do regime da propriedade mineral, que se passa a ver agora.

No que diz respeito à conformação da propriedade dos recursos naturais, a Constituição de 1891, no §17 do art. 72<sup>4</sup>, consagrava o princípio da acessão, conectando a propriedade do solo à do subsolo. Ressalva-se, contudo, a possibilidade de fixação de limitações à propriedade a bem da indústria minerária. Conforme observado em estudo do Professor Luiz Gustavo Kaercher<sup>5</sup>, a retirada de participação pública (dos Estados ou da União) direta sobre o resultado da exploração gerou intensa especulação tributária para transferência arrecadatória:

O estabelecimento da Federação, o reconhecimento da propriedade privada das minas e a (consequente) ausência de participação do Poder Público no resultado da exploração foram fatores que motivaram uma intensa atuação tributária dos entes da Federação, especialmente sobre as minas privadas.

A forma de proveito econômico do Poder Público resultante da atividade sempre foi um tema que gerou intenso debate, especialmente em razão da via

---

<sup>3</sup> Um aspecto interessante do ponto de vista da técnica tributária é a possibilidade prevista no §3º do art.9º da Constituição, que previa a possibilidade de os Estados, como forma de protecionismo à produção local, tributarem a importação de mercadoria estrangeira, mas que a arrecadação seria destinada ao Tesouro Federal.

<sup>4</sup> Art. 72 - (...)

§ 17 - O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. As minas pertencem aos proprietários do solo, salvas as limitações que forem estabelecidas por lei a bem da exploração deste ramo de indústria.

<sup>5</sup>LOUREIRO (2011, p.6)

proporcionada pela regulação jurídica das minas: a tributação. Ainda não se colocavam nesse contexto as garantias constitucionais de limitação ao poder de tributar que enxergamos hoje, tampouco havia clara e decidida consciência sobre a necessidade de que a tributação não fosse proibitiva, ou mesmo intensamente limitadora do desenvolvimento da indústria.<sup>6</sup>

Tomando-se em consideração as obrigações tributárias criadas com repercussão específica sobre a atividade de exploração mineral, destaca-se a sucessão legislativa dos seguintes diplomas normativos: i) Lei Calógeras; ii) Lei Simões Lopes; e iii) Código de Mineração de 1934.

O decreto n.º 2.933, de 6 de janeiro de 1915, resultado da conversão em lei do Segundo projeto de lei sobre minas proposto por Calógeras, previa em seu Capítulo III a obrigação de o concessionário pagar contribuições (termo utilizado pelo decreto), sendo uma fixa e outra variável, calculadas da seguinte forma:

Art. 56. O concessionario da lavra, além do sello da concessão e da quota annual de fiscalização, pagará as seguintes contribuições:

I. Uma quota annual fixa, não excedente de 150\$ por lote concedido;

II. Uma quota annual variavel, até 6% sobre a renda liquida deixada pelo meneio da mina.

Paragrapho unico. Na hypothese de licitação entre pretendentes igualmente idoneos á concessão da mesma lavra, haverá uma terceira quota annual que servirá de criterio preferencial para a escolha do concessionario.

Art. 57. As quotas annuaes I e II do artigo anterior só começarão a ser cobradas dous annos após o inicio dos trabalhos de mineração.

Art. 58. O Governo regulamentará a fôrma de cobrança desses impostos.

---

<sup>6</sup> É possível perceber na análise da articulação esboçada por Elias Bedran sobre o impacto da tributação na atividade mineradora ainda certa timidez na constatação de que o poder de tributar possa estar sujeito a limites, que inclusive é interessante do ponto de vista da eficiência arrecadatória: *“A instabilidade nas diretrizes tributárias é sempre eminentemente prejudicial. Na indústria, como no comércio e em tôdas as facetas da atividade mercantil, a confiança nas instituições fiscais é apanágio para o desenvolvimento, acima de tudo quando as leis trazem nítida receptividade ao realismo da comunidade visada. Procurando o Gôverno conciliar os interesses, de um lado o Erário Público, de outro lado, daqueles que dispensam suas energias e aplicam o seu capital para o aproveitamento produtivo de uma espécie de riqueza, presta mais serviço à causa Nacional, de que quando se coloca sistematicamente em opposição ao contribuinte, vendo nele apenas um elemento donde retira a matéria prima do Tesouro. Assim como, a lavra ambiciosa é condenada porque é prejudicial aos interesses da mineração, também uma ambição descomedida no âmbito tributário, criando novos impostos ou taxas e elevando outros, produz germens cuja ação deletéria poderá afetar mortalmente certos organismos.”* (BEDRAN, 1957:816)

Além disso, o mesmo diploma legal previa a isenção das empresas de mineração regularmente constituídas e mantidas relativamente a importação de equipamentos sem correspondência no Brasil (*drawback*).

Art. 4º As empresas de mineração organizadas sob o regimen desta lei gosarão de isenção de impostos de importação para machinas, aparelhos, ferramentas, modelos e material de custeio que não existirem no paiz.

Essa importação será verificada pelos fiscaes federaes das minas.

Serão gratuitos os attestados no caso de empresas lavrando por concessão federal; nos demais casos, serão pagas as despesas de fiscalização.

Paragrapho unico. As actuaes empresas de mineração, para gosarem desse favor, terão de pagar a quota annual de fiscalização.

Esse decreto, contudo, não chegou a ser executado por falta de regulamentação, sendo importante sua menção, contudo, enquanto protocolo de intenções da tributação das minas.<sup>7</sup>

Em 1921, com a vigência da Lei Simões Lopes (Decreto 4.265, de 15 de Janeiro de 1921), regulamentada pelo Decreto n.º 15.211, de 28 de Dezembro de 1921, a taxação sobre a atividade minerária englobava tanto os tributos incidentes sobre a concessão de minas públicas federais quanto aqueles que recaíam sobre a produção anual da mina.

Consolidando-se os dispositivos da Lei Simões Lopes que tratavam do pagamento de impostos e taxas devidos em razão da atividade minerária tem-se: i) art. 50, IX, que previa o pagamento de uma taxa fixa (não superior a 2\$ por lote) e o selo da petição e do título da licença; ii) a previsão do art. 61, V, que determinava o pagamento de taxa anual fixa por lote (especificamente no art. 92 do decreto

---

<sup>7</sup> Conforme registra BEDRAN: “Não foi executada a lei Calógeras e seguiu-se-lhe a lei Simões Lopes” (BEDRAN, 1957:808)

regulamentar)<sup>8</sup>, havendo a possibilidade de isenção após dez anos de exploração regular ininterrupta da mina; e iii) a previsão do art. 61, VI, que, determinava a incidência de imposto sobre a produção anual da mina, com alíquota variável em função da natureza, teor e volume de produção do minério. Literalmente:

#### DA LICENÇA PARA AS PESQUIZAS

Art. 50. Para que qualquer individuo ou associação possa pesquisar em terras do dominio da União, é necessaria licença do Ministerio da Agricultura, Industria e Commercio, nas seguintes condições:

**IX. Na licença para pesquisas serão cobrados uma taxa fixa annual, que não excederá de 2\$ por lote, e o imposto de sello da petição e do titulo.**

**Art. 53. O manifestante de descoberta não pagará a taxa annual por lote, ficando apenas sujeito aos impostos de sello.**

Art. 61. A concessão da lavra será feita mediante as seguintes clausulas geraes, além de outras especiaes, que poderão ser estipuladas, de accôrdo com o concessionario:

**V. O concessionario de lavra pagará, além do imposto do sello da concessão, uma taxa annual fixa correspondente a cada lote. Essas taxas serão fixadas no regulamento.**

**VI. Além das taxas fixas, haverá um imposto sobre a produção annual da mina, e que deve ser fixado, pelos poderes competentes para cada caso e época, de accôrdo com a natureza e teor do minereo, e com o volume da produção.**

Art. 64. O descobridor habilitado desde o manifesto do descoberto, e que houver feito as pesquisas e preenchido todas as formalidades e

---

<sup>8</sup> Art. 92. Durante a lavra pagará o concessionario uma taxa annual por lote de concessão, que será:  
– Nas zonas de condições normaes: de 20\$ por lote de um kilometro ao longo do eixo de rios ou de praias do mar; e de 4\$ para cada lote de um hectare;

– Nas zonas incultas e invias as taxas annuaes para cada lote, de lavra serão: de 10\$ para cada lote de um kilometro ao longo do eixo dos rios ou das praias do mar; e de 2\$ para cada lote de um hectare, quer entre no grupo de uma concessão, quer entre como accrescido aos lotes de rios ou de praias do mar.

Art. 93. Durante o prazo de concessão de lavra, marcado em cada decreto, as taxas annuas serão pagas adiantadamente, no decurso do primeiro trimestre de cada anno, nas repartições arrecadoras federaes, mediante guia do departamento competente, do Ministerio da Agricultura, Industria e Commercio.

§ 1º A falta de pagamento da taxa annua no decurso do primeiro trimestre obriga o pagamento de mais 50 % dentro do prazo que termina com o primeiro trimestre do anno seguinte.

§ 2º O pagamento da taxa annua depende do talão de recibo do exercicio anterior.

§ 3º A falta de pagamento das taxas annuaes em dois annos consecutivos determinará a caducidade da concessão.

cumprido as disposições regulamentares, pagará, sómente o sello da concessão. Si, durante o prazo de dez annos, fizer a lavra continuada e segundo as disposições regulamentares, ficará isento da taxa fixa dos lotes e do imposto sobre a producção annual da mina.

Art. 81. As empresas de mineração ficam isentas da taxa especial de fiscalização, devendo esta ser paga com o producto das taxas e impostos lançados sobre a mineração.

No plano federal, portanto, havia previsão de incidência tributária real sobre a mina através do pagamento de taxas correspondentes à extensão da área submetida a lavra. Além disso, sobre a produção anual da mina projetavam-se expectativas tributárias, que eram fixadas em cada caso.

Art. 94. Além das taxas fixas haverá um imposto sobre a producção annual da mina, que, será, fixado nas leis federaes, para cada caso e época, de accôrdo com a natureza e teôr do mineiro.

Ainda que se possa indagar se os tributos com incidência real (sobre a propriedade e calculados sobre a área explorada), não seriam um antecedente histórico das participações governamentais observadas hoje na Lei n.º 9.478/97, é imprudente falar que já se utilizava esse grau de precisão conceitual em escala legislativa. O que se observa da leitura do texto legal é antes uma acumulação pouco ordenada das figuras.

Alterações importantes foram feitas no âmbito da Constituição de 1934, especialmente com o Código de Minas (que, apesar de ser anterior à promulgação da Constituição, teve vigência nesse período), conforme explorado adiante.

## **II.2. A experiência de 1934**

Para o nosso estudo, a questão começa a se tornar mais interessante na Constituição de 1934. Isso porque nela se institui a competência dos Estados para tributarem o consumo de combustíveis de motor de explosão, o que mais tarde viria a ser unificado no imposto único, causador de diversas celeumas jurídicas.

Na conformação da Constituição de 1934, a questão relativa ao amadurecimento institucional da forma da nossa Federação já estava mais

estabilizada. Apesar disso, as divergências envolvendo a obtenção de receitas permaneceram, mas dessa vez houve maior enfrentamento da questão da repercussão econômica da dinâmica tributária, problemática explorada ainda de forma tímida na vigência da Carta anterior. Com isso, procurou-se afastar dos Estados a competência para cobranças de tributos decorrentes do exercício de soberania, os tributos aduaneiros.<sup>9</sup> Além disso, pela primeira vez os Municípios passaram a ter um campo tributário de atuação, não resultante de triangulação da relação.

À União ficaram destinados: i) os impostos sobre a importação; ii) impostos sobre consumo de mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; iii) Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; iv) Impostos sobre transferência de fundos para o exterior; v) Impostos sobre atos emanados do Governo Federal, negócios de sua economia e instrumentos de contratos regulados por lei federal; vi) Impostos nos Territórios e vii) Taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Aos Estados, por sua vez, foram destinados: i) os Impostos sobre a propriedade territorial não urbana; ii) os Impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária inter vivos; iii) os Impostos sobre a transmissão de propriedade causa mortis; iv) os Impostos sobre consumo de combustíveis de motor de explosão; v) os Impostos sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores; vi) os Impostos sobre exportação de mercadorias de sua produção; vii) os Impostos sobre indústrias e profissões; viii) os Impostos sobre atos emanados de seu respectivo governo e negócios de sua economia regulados por lei estadual; e ix) as Taxas de serviços estaduais. Finalmente, aos Municípios ficaram destinados os i) impostos de licença e ii) os impostos predial e territorial urbanos.

Tem-se, portanto, que, embora os impostos sobre consumo de mercadorias tenham ficado sob a competência da União, especificamente aqueles

---

<sup>9</sup> É interessante notar que os impostos aduaneiros ainda tinham peso arrecadatório considerável, o que os tornava objeto de disputa. Contudo, era observado já nos debates constituintes da Constituição de 1891 que a importância fiscal desses impostos estava sendo diminuída tendencialmente pelo mundo afora, processo tardiamente acompanhado pelo Brasil.

relativos ao consumo de combustíveis de motor de explosão ficaram sob a guarda dos Estados, já os colocando na arrecadação proveniente dos fatos geradores conexos aos combustíveis, no caso o consumo.

Em paralelo a essa divisão constitucional de competências, em 1934, o Código de Minas também estabeleceu de obrigações tributárias incidentes sobre a atividade, a teor do disposto no art. 18, §4º e no art. 41, §1º<sup>10</sup>.

Art. 18. A autorização ou direito de pesquisar será concedido a requerimento do interessado, por intermédio do Ministério da Agricultura, ouvido o Departamento Nacional da Produção Mineral, salvo os casos previstos no Título VI.

§ 4º O título, que será uma via autentica do decreto de autorização, pagará, de sello, a quantia que, na forma da lei, for fixado no mesmo decreto.

§ 5º Só será valido depois de transcripto no respectivo registro (art. 83, letra b), após o pagamento do sello.

Art. 41. Quando a resolução de que trata o artigo anterior estiver concluida, communicar-se-ão ao concessionario as condições da concessão e, sendo por elle aceitas, passar-se-ha o titulo definitivo della.

§ 1º O titulo, que será expedido por decreto, por intermedio do Ministerio da Agricultura, será uma via autentica do mesmo decreto e pagará de sello a quantia que for fixada, na forma da lei.

Art. 84. O concessionario de uma lavra não poderá ser tributado pela União, pelo Estado e pelo municipio, além de uma percentagem maxima da renda liquida da empresa, fixada em lei federal, mediante audiencia do orgão tecnico competente do Ministerio da Agricultura.

Parapho unico. Dessa quota serão deduzidos, na seguinte ordem de preferencia, os direitos do proprietario da jazida, do pesquisador e da União, e do excedente serão cobrados pro rata e, portanto, sem ordem de preferencia, os demais impostos.

Além disso, o Decreto-Lei n.º 24.673, que regulamentava a cobrança de taxas previstas no Código de Águas e no Código de Minas, estabelecia a forma de cobrança do selo, bem como adentrava no percentual de limitação exacional previsto no art. 84<sup>11</sup> do Código. Literalmente:

---

<sup>11</sup> Art. 84. O concessionario de uma lavra não poderá ser tributado pela União, pelo Estado e pelo municipio, além de uma percentagem maxima da renda liquida da empresa, fixada em lei federal, mediante audiencia do orgão tecnico competente do Ministerio da Agricultura.

Parapho unico. Dessa quota serão deduzidos, na seguinte ordem de preferencia, os direitos do proprietario da jazida, do pesquisador e da União, e do excedente serão cobrados pro rata e, portanto, sem ordem de preferencia, os demais impostos.

Art. 2º Ficam igualmente criadas as seguintes taxas, pagas em selos federais:

a) de 100\$000 (cem mil réis) a 1:000\$000 (um conto de réis) para o título de autorização e pesquisa de jazida mineral;

b) de 200\$000 (duzentos mil réis) a 2:000\$000 (dois contos de réis) para o título de concessão de lavras de jazida mineral ou minas;

§ 1º O concessionário de lavra, que não fôr proprietário da jazida mineral ou mina, será obrigado a recolher, anualmente, em duas prestações semestrais, aos cofres federais, em moeda nacional, quantia equivalente a 1,5 % (um e meio por cento) do valor da produção efetiva da mina.

§ 2º Si o concessionário fôr o proprietário da jazida mineral ou mina, será obrigado a recolher ao Tesouro Nacional nas mesmas condições do parágrafo anterior, 3% (três por cento) do valor da produção efetiva.

Art. 3º Os tributos lançados pela União, Estado e município, sôbre o concessionário de uma lavra de mina, não poderão, em conjunto, exceder de 25 % (vinte e cinco por cento), da renda líquida da emprêsa.

Interessante perceber a articulação do §1º com o §2º do art. 2º do ponto de vista do fundamento da cobrança ali trazida. Há uma variação de 100% na alíquota devida ao Tesouro Federal incidente sobre a produção efetiva da mina a depender de sua titularidade, se particular ou se pública. Conquanto se possa sustentar que essa variação é feita sob a racionalidade de pressuposição de maior capacidade econômica do concessionário que também é proprietário da jazida ou da mina, em razão de não lhe afetarem quaisquer parcelas devidas ao proprietário, é possível e bastante razoável a conclusão de que o fundamento da cobrança está diretamente ligado à utilização do patrimônio público. Tanto o é que se debatia institucionalmente à época a natureza tributária dessa cobrança - porque aceitava-se que fosse um tributo -, mas debatia-se, de forma incipiente, natureza eventualmente não tributária da cobrança, assemelhando-a, por exemplo, às *fees* norteamericanas. Essa confusão é bem ilustrada no seguinte trecho da exposição feita por Sá Filho, referenciada por Elias Bedran:

Como para a União, a legislação das minas pressupõe para os Estados e Municípios, a existência de tributos, que terão de restringir-se ao limite traçado. Mas se o tributo federal deve ter o aspecto de renda semi-patrimonial, já assinalada, o mesmo não poderá ocorrer em prol das

entidades públicas, que não tem sobre as jazidas minerais os mesmos direitos da União. (BEDRAN, 1957:813)

Além disso, a menção do art. 3º transcrito gerava um série de perplexidades do ponto de vista de sua concretização, vez que estabelecia um limite global para a repercussão econômica dos tributos sobre a produção anual das minas. A contabilização desse limite, dada a existência de competência tributária concorrente da União e dos Estados, era extremamente complexa e não raramente - para não supor na totalidade das vezes - importava em uma distorsão do limite legal. Ou seja, apesar de haver a previsão legal de limitação de incidência tributária como forma de proteção ao desenvolvimento industrial do setor, a materialização dessa barreira fiscal era de difícil visualização.

Diversos fatores contribuíam para a ineficácia da norma protetiva.

Em primeiro lugar, uma lei federal de hierarquia infraconstitucional estabelecia um limite à incidência de tributos de competência dos Estados e Municípios. Isso era (e ainda seria) extremamente delicado do ponto de vista da divisão de competências constitucionais e do equilíbrio de poderes federativos.<sup>12</sup>

A outra dificuldade, menor do ponto de vista da regularidade formal, foi a eleição de uma base de análise de limitação de incidência - renda líquida da empresa - para oposição a tributos que incidiam sobre bases econômicas diversas, tais quais a propriedade, a concessão.

Discutia-se também quais tributos estariam abrangidos pela limitação percentual do art. 84 do Código de Minas. As principais controvérsias giravam em torno da inclusão do imposto de renda e do imposto sobre consumo, não incidentes imediatamente sobre a mina, mas com repercussão sobre os que atuavam na atividade minerária. Apesar dos debates, ambos os tributos eram arrecadados, consoante relato de Elias Bedran:

---

<sup>12</sup> Um aparte necessário: essa problemática enxergada em políticas tributárias para o setor de petróleo e gás é recorrente no contexto constitucional vigente, a exemplo das dificuldades que se apresentam com o REPETRO e o diferimento de tributos estaduais incidentes sobre a exportação ficta. A mesma preocupação se projeta também na dinâmica do novo marco regulatório instituído em razão das descobertas do pré-sal.

Ainda sobre esse ponto, o preceito da legislação minera tem provocado controvérsias. Assim, entende o Departamento Nacional da Produção Mineral que daquela limitação escapam o imposto de renda e o de consumo, aquele por ser tributo geral sobre os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, inconfundíveis com a do minerador, e esse, porque é pago indiretamente pelo consumidor. Já a Divisão de Fomento da Produção Mineral sustenta que aqueles impostos não estão vedados, mas adstritos à limitação. E a Diretoria de Rendas Internas transige quanto ao imposto de renda, mas defende a proibição da incidência do imposto de renda, na restrição da lei. Nada obsta a que a Fazenda Nacional arrecade, esses tributos, além da contribuição especial de 3% sobre a produção mineral, dada a distinção irreduzível entre eles.

Essas dificuldades já anunciavam a necessidade de alteração das engrenagens do regime fiscal das minas no que concerne à formulação prismática da estrutura arrecadatória. Ou seja, um sistema que unificasse a imposição e arrecadação tributária com a divisão posterior dos recursos arrecadados.<sup>13</sup>

Entre a verificação dessa necessidade e a criação de um instrumento mais eficaz de participação fiscal no resultado da lavra, há um evento de essencial importância na estruturação industrial do setor de petróleo e gás: a criação do Conselho Nacional do Petróleo, em 1938, através do decreto-lei n.º 395. O Conselho, órgão colegiado composto pelos ministros das três Forças Armadas, os ministros da Fazenda e do Trabalho, Indústria e Comércio, e representantes de sindicatos da indústria e do comércio, foi criado com intuito de firmar uma regulação jurídica própria para o setor.

A menção a esse fato é importante na medida em que foi atribuída ao Conselho a competência para compor a dinâmica tributária incidente sobre o setor, podendo atuar tanto em uma dimensão negativa (modificando tributos já existentes), quanto em uma dimensão propositiva, através de criação de novos impostos ou taxas, conforme dispunha o art. 10, “o” do Decreto-lei n.º 538/38:

Art. 10. Incumbe ao Conselho Nacional do Petróleo:

---

<sup>13</sup> Essa constatação também é encontrada nos comentários de Elias Bedran sobre a Mineração no Direito Brasileiro: “Não há a menor dúvida de que essa unificação tributária, embora excetuando o de renda, além de facilitar o regime da escrituração fiscal, traz, à mineração, vantagens interessantes, porque os impostos, taxas e demais ônus que em geral incidem, e às vezes até sufocam o comércio e a indústria evidentemente ultrapassam ao máximo previsto nesse dispositivo. E nem se torna preciso uma demonstração, tão meridiana é a realidade da afirmativa. Aliás, seja dito de passagem que a adoção de um tributo único para todas as atividades, seria a solução mais adequada.” (BEDRAN, 1957:821)

o) propôr a alteração dos impostos e taxas de qualquer natureza que gravem a indústria e o comércio do petróleo e seus subprodutos, ou a criação de novos impostos e taxas.

Art. 11. Não será feita alteração alguma dos impostos ou taxas de qualquer natureza que gravem a indústria e o comércio de petróleo e seus subprodutos, nem criados novos ônus fiscais sem a prévia audiência do Conselho Nacional do Petróleo.

Em 1940, então, como forma de otimizar a incidência tributária sobre o setor veio a ser criado o imposto único sobre combustíveis, que passamos a analisar no contexto da Constituição de 1937.

### **II.3 A Constituição de 1937**

A Carta de 1937 foi outorgada em um contexto político nebuloso, com o golpe de Estado de Vargas e a instalação da ditadura do Estado Novo. Em termos de divisão federativa de competências tributárias foi em linhas gerais mantida a estrutura observada na Constituição de 1934.<sup>14</sup> Em relação à competência dos Estados para tribuarem as operações de consumo de combustíveis de motor de explosão, ficou suprimida a menção na Carta de 1937, tendo sido centralizada essa competência na União Federal, nos termos do art. 20, I, “b”.<sup>15</sup>

A supressão dessa esfera de incidência dos Estados não significou, contudo, a não tributação das operações por esses entes. Os Estados passaram a exercer sua participação através da cobrança do Imposto sobre Vendas e Consignação que lhes foi atribuído no art. 23, I, “d” da Carta. Esse fato, aliado às limitações impostas aos Estados para tributação das exportações, provocou um alargamento progressivo na importância fiscal do Imposto sobre Vendas e Consignações:

---

<sup>14</sup> Conforme ponderação de Fabrício Oliveira: “(...) a Constituição de 1937 manteve praticamente intacta a estrutura da de 1934. Apenas transferiu dos estados para o campo de competência da União o imposto de consumo sobre combustíveis de motor de explosão, que vinha sendo cobrado desordenadamente por aquela esfera, estendendo inclusive sua incidência para a energia elétrica, e retirou dos municípios o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais.” (OLIVEIRA, 2010:21)

<sup>15</sup> Art 20 - É da competência privativa da União:  
I - decretar impostos:  
b) de consumo de quaisquer mercadorias;

Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão inter vivos e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente.<sup>16</sup>

Como já se antecipou, em 1940 foi criado o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, demanda que era premente ante a impossibilidade técnica e fática de cumprimento das limitações legais à taxaço da atividade extrativista.

A Lei Constitucional n.º 3/1940, alterando a redação do art. 35 da Constituição, incluiu dentre as vedações de imposição exacional pelos Estados a de “tributar, direta ou indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem”.

Em acréscimo, a Lei Constitucional n.º 4/1940 fixou a competência exclusiva da União para tributar os fatos geradores correspondentes à “produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem”. A forma de exercício dessa competência, como já se deixou transparecer, foi através da unificação prismática do processo de arrecadação com a decomposição posterior do produto arrecadado segundo critérios preliminarmente conexos ao consumo:

Parágrafo 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 de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da 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.

---

<sup>16</sup> VARSANO (1996, p. 4)

Coube ao Decreto-lei n.º 2.615/1940 a regulamentação do imposto unificado. Além dos critérios de incidência do imposto, o Decreto também trazia disposições sobre a aplicação dos recursos arrecadados, prevendo inclusive a possibilidade de exclusão do Estado membro do rateio do montante quando não comprovasse o cumprimento da destinação legal dos recursos.

Art. 7º. As quantias escrituradas na conta especial de que trata o art. 4º, serão rateadas entre os Estados, Distrito Federal e Território do Acre, proporcionalmente ao consumo de cada espécie de produto nos respectivos territórios, para aplicação exclusiva no desenvolvimento e conservação de suas redes rodoviárias, cabendo-lhes comprovar, anualmente, o cumprimento desta condição sob pena de exclusão do rateio seguinte da entidade que o não fizer. As demonstrações de emprego das importâncias rateadas serão apresentadas ao Conselho Nacional do Petróleo, que as estudará e submeterá à aprovação do Presidente da República.

§ 1º. Quando a importância atribuída for superior às necessidades em matéria rodoviária do Estado, Distrito ou Território poderá ser a parte excedente utilizada em obra diversa, de fim reprodutivo, mediante expressa autorização do Presidente da República.

§ 2º. As entidades contempladas poderão sacar diretamente do Banco do Brasil, por semestre vencido, acrescidas dos respectivos juros as quantias que lhes couberem, de acordo com autorização do Presidente da República, dada em relação discriminativa organizada pelo Conselho Nacional do Petróleo.

§ 3º. Os Estados, o Distrito Federal e o Território do Acre, mediante aprovação do Conselho Nacional do Petróleo, organizarão e regulamentarão os serviços administrativos e fiscais necessários à obtenção de dados estatísticos relativos aos consumos de gasolinas, querosene e óleos minerais combustíveis e lubrificantes, nos respectivos territórios.

§ 4º. Das quantias de que trata este artigo, deverão os Estados e o Território do Acre destinar aos 51 (?) Municípios uma quota parte proporcional ao consumo respectivo de cada espécie de produto, para aplicação exclusiva na conservação e construção de suas estradas de rodagem.

Essa mudança unificadora tem uma importância histórica sobre o arranjo federativo de competências tributárias na medida em que i) a unificação fiscal importava a exclusão da possibilidade de cobrança do Imposto sobre Vendas e Consignações, o que vinha ocorrendo em razão da retirada dos Estados da competência para estabelecimento de impostos sobre operações relativas a combustíveis; ii) visualizava-se uma mudança paradigmática na questão da distribuição de receitas entre os entes da Federação; iii) vinculava-se o produto da arrecadação do imposto único a investimento em segmento específico (desenvolvimento de redes rodoviárias); e iv) atrelava-se o critério de participação

dos Estados no montante arrecadado ao consumo de combustíveis (e não à produção de petróleo - isso é muito importante).

O primeiro aspecto salientado, da exclusão da incidência do Imposto sobre Vendas e Consignações é importante porque pairaram dúvidas sobre a possibilidade jurídica dessa incidência material anteriormente à imposição do Imposto Único. Com a vedação estabelecida na Lei Constitucional n.º 3/1940 ficava superado esse problema em relação aos combustíveis.<sup>17</sup> Essa celeuma persistiu para a mineração até 1964, quando foi promulgada a Lei n.º 4.425/1964. Antes disso, o STF tinha entendimento sumular (Súmula n.º 118)<sup>18</sup> de que a falta de regulamentação sobre a incidência do imposto único relativo aos minerais facultava aos Estados o exercício de competência tributária decorrente do Imposto sobre Vendas e Consignações.<sup>19</sup>

A segunda questão importante a ser pontuada diz respeito à mudança paradigmática de perspectiva sobre a composição de receitas relacionadas ao equilíbrio federativo.

Historicamente, nos debates legislativos das Constituições a briga entre os entes era sempre no sentido de atribuir-se-lhes a competência para instituir

---

<sup>17</sup> Ponderada a observação feita por Fabrício de Oliveira: “A importância da lei de criação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes - IUCL (Lei Constitucional n.º 04, de 20/09/1940, e Decreto-Lei n.º 2.615, de 21/09/1940) foi que com ela vetou-se, de um lado, a cobrança do IVC, que vinha sendo feita pelos estados sobre o mesmo produto, e assegurou-se, de outro, que parcela de seus recursos, que seria destinada para os estados e municípios, estaria vinculada a investimentos na área de transportes, alimentando o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, criado à época, enquanto a da União representaria receitas que poderiam ser livremente despendidas pelo governo federal.” (OLIVEIRA, 2010: 23)

<sup>18</sup> Súmula 118

ESTÃO SUJEITAS AO IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES AS TRANSAÇÕES SOBRE MINERAIS, QUE AINDA NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS NA LEGISLAÇÃO FEDERAL SOBRE O IMPOSTO ÚNICO.

<sup>19</sup> Apesar de fugir à temática central do estudo, por questões de honestidade acadêmica, é indispensável comentar a excentricidade jurídica do posicionamento adotado pelo STF. Decantando-se o que está dito no enunciado transcrito tem-se que o fato de a União não exercer uma de suas competências constitucionais autorizaria os Estados a exercer competência tributária de natureza diversa sobre o mesmo fato impositivo, competência essa que notadamente cessaria quando da regulamentação federal da matéria. Essa perplexidade também foi observada pelo então Ministro Aliomar Baleeiro no julgamento do RE 68.636: “Pelo artigo 68 do Código de Minas, de 1940, à União caberia o Imposto de Minérios de 8%, dos quais 3% caberiam à União e 5% seriam partilhados aos Estados e Municípios. Sobrevindo a Constituição de 1946, o artigo 15, n.º III, §2º, estabeleceu o Imposto Único sobre Minerais e determinou sua partilha, segundo os critérios percentuais segundo a superfície, população, consumo e produção. O Supremo Tribunal Federal, um tanto esquisitamente, estabeleceu que, enquanto a União não legislasse sobre aqueles impostos de sua competência, os Estados poderiam cobrar. Foi um paralogismo terrível. A coisa foi de tal ordem que, quando se redigiu o projeto do Código Tributário, o que se fez primeiro foi colocar um artigo que acabasse com aquela interpretação.”

e cobrar as fontes de receita. Aqui ocorre um giro significativo nessa dinâmica que passa para a União, por uma questão de conveniência técnica e eficiência arrecadatória, a competência para unificar a incidência tributária sobre os combustíveis e lubrificantes, com participação obrigatória dos Estados no resultado desse esforço. Esse desenrolar histórico da mudança do paradigma federativo experimentado pelo Estado brasileiro é observado por Lourenço Filho da seguinte maneira:

Espelem, porém, como nota contínua, a nítida transferência do sistema federal de governo no país, de um federalismo concorrente, competitivo ou dual, de 1891, para um federalismo cooperativo ou neo-federalismo, de 1934 a 1946. E essa tendência será ainda assinalada, em relação aos preceitos constitucionais relativos aos subsídios federais, baseados no imposto único sobre combustíveis, nos esquemas e métodos de ação econômica direta, por via de associação dos três níveis de governo, em empresas ou sociedades de âmbito nacional, destinadas a conduzir programas ou empreendimentos econômicos de largo sentido.<sup>20</sup>

Outro diferencial da dinâmica introduzida pelo imposto único diz respeito à vinculação do produto dos tributos a uma destinação específica, notadamente a de desenvolvimento da malha rodoviária local. A articulação desse ponto com a observação iv.), qual seja o critério de definição de participação dos entes federados na arrecadação, é interessante de ser comentada porque anuncia uma racionalidade inicialmente ligada ao consumo de combustíveis, realidade que viria a ser objeto de barganha política posteriormente, tendo sido sucessivamente alterados os critérios de composição da distribuição do resultado auferido.

Noutros termos, o imposto único apresentou-se à época como uma solução institucional interessante à resolução dos problemas que vinham sendo apontados anteriormente sobre a tributação dos combustíveis, problemas que já eram gestados quando a atividade ainda estava atrelada à disciplina normativa mineral. Era, todavia, um mecanismo arrecadatório diferenciado, já que importava a extinção de competência tributária de entes diversos da União sobre as riquezas geradas pelos fatos geradores conexos (à exceção do imposto de renda e do imposto do selo), mas assegurava-lhes participação no rateio. Conforme o comentário de Lourenço Filho sobre a empreitada do surgimento do imposto único:

---

<sup>20</sup> LOURENÇO FILHO (1961, p.70)

Conjugando os princípios da legislação anterior sobre auxílio federal aos Estados, para obras rodoviárias, sob controle e fiscalização do Governo Federal, e o sentido compensatório das emendas constitucionais números 3 e 4, o Decreto-lei n.º 8.463, converteu-se preponderantemente em esquema de subsídios federais de aplicação vinculada, grants-in-aid, para fins rodoviários, sob controle e fiscalização dessa aplicação do Governo Federal.<sup>21</sup>

De tais notas peculiares do Imposto Único, uma delas assumiu grande relevância sucessivas vezes na pauta política: a questão dos critérios para participação final no produto da arrecadação. É importante chamar atenção para esse aspecto na medida em que essa discussão não é uma discussão superada. Ainda hoje se discute, guardadas as devidas correspondências institucionais, eventual direito dos Estados produtores à arrecadação tributária correspondente ou mesmo uma vinculação sistêmica essencial entre essa perda de arrecadação e a participação especial prevista no art. 20, §1º da Constituição de 1988.

Na linha do explicitado, a definição da participação dos Estados na arrecadação era feita com base no consumo observado em cada um dos entes da Federação. Tomando por base a finalidade imediata<sup>22</sup> eleita para os recursos do imposto único, o desenvolvimento de uma malha rodoviária local, guardavam pertinência lógica o objetivo e o critério de participação. Era razoável a conexão feita entre o escopo da lei (emprego dos recursos para desenvolvimento rodoviário) e o fator de *discrímen* utilizado para destinação (consumo), ante a suposição de que nos Estados em que há maior consumo de combustíveis sejam demandados maiores investimentos na construção de rodovias.

Ainda sob a vigência da Constituição de 1937, contudo, o critério de participação foi alterado, passando a contemplar outras variáveis no equilíbrio da participação: consumo, população e superfície. Em 1945, com o Decreto-lei n.º 8.463, que criou o Fundo Rodoviário Nacional, foi destinada uma participação de 60% do total da arrecadação aos Estados, sendo distribuídos os percentuais de participação proporcionalmente ao seguinte arranjo:

---

<sup>21</sup> LOURENÇO FILHO (1961, p. 60)

<sup>22</sup> Faz-se essa ressalva pelo fato de haver previsão no Decreto-lei n.º 2.615/40 (art. 7º, §1º) de aplicação diversa dos recursos, desde que comprovada o excesso de recursos para cumprimento da finalidade legal. A aplicação transversal desses recursos, contudo, era condicionada a autorização do Presidente da República.

Art. 28. Fica criado o Fundo Rodoviário Nacional, destinado à construção, conservação e melhoramentos das rodovias compreendidas no Plano Rodoviário Nacional e a auxílio federal aos Estados, Territórios e Distrito Federal para a execução dos sistemas rodoviários regionais respectivos.

Art. 29. O Fundo Rodoviário Nacional será constituído pelo produto do imposto único federal sobre combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, importados e produzidos no país criado pelo Decreto-lei número 2.615, de 21 de setembro de 1940, ficando extinto o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios criado pelo aludido Decreto-lei.

Art. 30. A renda do imposto única federal referido no artigo anterior será recolhida ao Banco do Brasil, em conta especial sob a denominação "Fundo Rodoviário Nacional" à ordem e disposição do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem.

Art. 31. Do Fundo Rodoviário Nacional 40% (quarenta por cento) constituirão receita do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem e os 60% (sessenta por cento) restantes serão rateados entre os Estados, Territórios e Distrito Federal da seguinte forma :

36% proporcionalmente ao consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos;

12% proporcionalmente à população;

12% proporcionalmente à superfície.

Veja-se, portanto, que os critérios de distribuição dos recursos ainda estavam atrelados ao cumprimento finalístico da lei e criação do imposto único, pois os três elementos levados em consideração são todos afinados com a presunção de maior ou menor necessidade de aporte de recursos para implementação rodoviária. A alteração desse critério, conforme exploraremos adiante, será realizada, contudo, na Constituição de 1946, quando há a constitucionalização da unificação da incidência tributária sobre os combustíveis e lubrificantes e a extensão do método à energia elétrica e à mineração.

#### **II.4 A Constituição de 1946**

No contexto político do fim da ditadura varguista e da redemocratização do país é o ambiente em que é construída a Constituição de 1946, com fortes notas de reação ao autoritarismo político que antecedeu sua formulação. No contrafluxo, buscou-se o fortalecimento das liberdades democráticas, a moralização do processo eleitoral, o livre exercício de culto e crenças. Os trabalhos da Constituinte instalada em 1945 retomaram em certa medida o texto da Constituição de 1934, descentralizando, contudo, as competências entre os entes federados e dando maior projeção constitucional aos Municípios.

A ampliação de garantias também se fez sentir no campo tributário, com a inserção enumerativa de imunidades (algumas vezes referidas como isenções), articulação de direitos de cidadania com os do contribuinte, indícios de composição textual do conteúdo da capacidade contributiva.

No arranjo de competências tributárias, contudo, não foram implementadas mudanças substanciais.

À União foi dada competência para tributar i) importação; ii) consumo; iii) fatos geradores conexos aos lubrificantes e combustíveis, aos minerais e à energia elétrica; iv) renda e proventos de qualquer natureza; v) transferência de fundos para o exterior; e vi) negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. Além disso, lhe era atribuída ainda a possibilidade de estabelecer impostos extraordinários, taxas e contribuições de melhoria, acrescida da competência residual superposta à dos Estados.

Os Estados, por sua vez, acumularam os tributos que recaíssem sobre: i) propriedade territorial, exceto a urbana; ii) transmissão de propriedade causa mortis; iii) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos; iv) vendas e consignações; v) exportação de mercadorias de sua produção; vi) atos regulados por lei estadual.

Finalmente, os Municípios firmaram sua circunscrição tributária sobre i) imposto predial e territorial urbano; ii) imposto sobre indústrias e profissões; iii) imposto sobre diversões públicas e iv) imposto de selo sobre atos de sua economia. Da mesma forma que ocorria com a União, tinham competência os Estados e Municípios para decretarem taxas e contribuições de melhoria correspondentes a suas jurisdições.<sup>23</sup>

Apesar de não ter havido alterações substanciais na distribuição de competências arrecadatórias, a Constituição de 1946 deu seguimento à tendência observada anteriormente quando da criação do Imposto Único, através da qual deslocava-se o eixo de disputas federativas, passando da questão acerca da titularidade das competências exacionais, para as tensões relativas à distribuição dessas receitas. É desencadeado aí um processo de constitucionalização progressiva do federalismo cooperativo, que findou por centralizar encargos diversos

---

<sup>23</sup> A preocupação com o déficit acumulado pelos entes gerou uma série de perplexidades nos debates da Constituinte de 1945, em razão do que foi aventada grande importância para as taxas e contribuições de melhoria para fazerem face a despêndios específicos.

em torno da União para partilha posterior entre os demais membros da Federação. Esse movimento recebe críticas diversas pelo fato de que, com isso, deitaram-se muitos encargos sobre a União, o que representa um esforço burocrático significativo em torno do ente agregador.<sup>24</sup> Como observado em estudo publicado pelo IPEA já referenciado, na Constituição de 1946

A grande novidade neste campo surgiu na definição constitucional de transferências de receitas para os governos subnacionais e na garantia de destinação de parcela do orçamento federal para aplicação nas áreas menos desenvolvidas do país. A primeira iniciativa teve o claro objetivo de fortalecer os municípios, o que leva vários autores a ressaltarem o seu viés municipalista, o de contribuir para a redução de disparidades inter-regionais de renda e para melhorar o equilíbrio federativo, configurando as bases de um federalismo cooperativo. (...) As disputas federativas tenderam, com isso, a deslocar-se, neste campo, da área das competências tributárias para a definição das alíquotas de repartição das receitas.<sup>25</sup>

Em relação ao imposto único anteriormente incidente apenas sobre lubrificantes e combustíveis, constitucionalizou-se seu estado de unificação e sua abrangência foi estendida também aos fatos geradores correspondentes aos minerais e à energia elétrica, apesar de esses últimos só terem sido criados anos depois. Além da elevação constitucional do regime de incidência, constitucionalizava-se também a obrigatoriedade de decomposição da arrecadação obtida com o imposto único. Soma-se a isso o fato de, no processo de constitucionalização, ter sido acrescido aos critérios de participação no resultado aquele da produção. Por outro lado, a Constituição deixou ao ritmo da legislação federal a condução dos percentuais de participação de cada um dos fatores de ponderação relativamente aos Estados e aos Municípios na receita proveniente do Imposto Único, assim como deixou porosa a destinação que deveria ser dada a tais recursos. Esse ponto é de suma relevância para uma série de questionamentos que

---

<sup>24</sup> Alcides Jorge Costa contrargumenta as críticas feitas no sentido de que foram transferidos encargos à União e a diluição de receitas entre os Estados e Municípios: “ Já estou cansado de ouvir que a Constituição transferiu as receitas, mas não transferiu os encargos. Isso é uma forma errada de dizer as coisas, na minha opinião. (...) De fato, a União tem encargos demais, mas por quê? A União tinha uma grande proeminência. Encargos são despesas, mas também são poder político. E o grande drama é que a União até agora não desistiu dos encargos, porque certamente os governantes federais não querem reduzir o seu poder político.” (COSTA, 2008: 121)

<sup>25</sup> OLIVEIRA (2010, p. 26)

se colocavam - e se colocam de alguma forma até hoje - sobre a natureza jurídica da participação dos Estados e Municípios na arrecadação do Imposto Único.

Na medida do que foi observado anteriormente, a doutrina considerou inicialmente o Imposto Único tão somente como a junção de competências arrecadatórias diversas em torno da União, por conveniência técnica, sobre as quais tomariam interesses legítimos dos Estados a terem compensadas, reestabelecidas, as perdas decorrentes dessa composição matricial. Dessa forma, articulou-se inclusive distinção teórica colocando o imposto único como imposto nacional em oposição a um imposto federal, na esteira da análise empreendida pelo Professor Luiz Gustavo Kaercher Loureiro:

Essa característica do Imposto Único, de atribuição da competência originária à União e do concomitante dever constitucional de partilhar os resultados do exercício da competência levou a doutrina a falar do Imposto Único como imposto nacional e não propriamente federal. Falando desse mecanismo também constitucionalizado em 1946 (art. 15, adiante), Rubens Gomes de Souza assim o qualifica: “Existe, assim, uma diferença substancial entre o rateio do produto do imposto único, determinado pelo § 2º do art. 15 da Constituição, e as participações que a mesma Constituição atribui a certas entidades políticas no produto da arrecadação de tributos de outras (...). Em todos esses casos, trata-se de um auxílio financeiro, do tipo do que nos Estados Unidos se chama um grant-in-aid (...). Mas no caso do § 2º do art. 15, trata-se da devolução, aos Estados e Municípios, do montante dos seus próprios tributos, cuja arrecadação a União centralizou e fundiu com a dos seus próprios, no interesse da economia nacional. Em resumo, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes deve ser entendido não como um tributo federal de que a União outorgue graciosamente uma parcela aos Estados e outra aos Municípios: mas como um tributo nacional que se substitui aos tributos próprios de cada uma das entidades tributantes.”<sup>26</sup>

Essa leitura, todavia, também comporta nuances a serem observadas na consideração das reformas pelas quais foi passando o Imposto Único.

Em primeiro lugar, tem-se que, embora houvesse uma conexão legitimadora da pretensão de participação dos Estados no produto da arrecadação do Imposto Único, por ser resultado, novamente, de uma aglomeração de competências, existia já sinais de concentração de poder em torno da União, evidenciados basicamente em dois fatores: i) a vinculação das receitas atreladas ao Imposto Único a investimentos específicos; ii) a fiscalização dessa aplicação pela União Federal, com possibilidade de retenção do repasse. A primeira observação é

---

<sup>26</sup> LOUREIRO (2011, p. 29)

importante na medida em que representa o descolamento de uma receita dos Estados para soldá-la a determinada categoria de investimentos ligados a uma política diretiva federal.

Em segundo lugar e ainda com maior estranhamento ocorre a potencialidade de a União, ante a verificação de não cumprimento do balizamento legal das receitas, represar o repasse. Ora, se o que ocorria era tão somente uma centralização da coleta dos impostos e os Estados mantinham uma expectativa legítima no arranjo institucional à participação nessas receitas - expectativa legítima a uma compensação -, qual seria o fundamento autorizativo dessa possibilidade de controle exercida pela União? Nesse sentido, passou-se a questionar se a natureza jurídica dessa participação, especialmente no contexto da Carta de 1946, teriam natureza de subsídios federais ou se realmente seriam uma receita pertencente aos Estados, triangulada com a União tão somente por adequação metodológica.<sup>27</sup>

Como referido anteriormente, o Decreto-lei n.º 2.615, regulamentador da emenda constitucional n.º 4, de 1940, informava-se, como esta, de preocupações básicas e tipicamente de natureza compensatória. Cuidava-se, é certo, da criação de figura relativa a despesas obrigatórias, pela destinação especial dos recursos. Mas, estruturalmente, tratava-se de devolução pela União, a Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, da parte que lhes caberia, pela competência tributária, historicamente atribuída aos governos locais, porém transferida ao Governo Federal. Ainda assim, porém, a demarcação por lei federal, seja do destino das cotas, a fiscalização de seu emprego por órgão federal e, ainda a possibilidade de suspensão do próprio direito às cotas, o Decreto-lei número 2.615, desde logo, tende a abandonar a caracterização das parcelas de

---

<sup>27</sup> Essa de fato foi a abordagem dada à criação do imposto único, mas, como está sendo esboçado aqui, essas engrenagens foram tomando rumos políticos outros historicamente que levaram a uma distorsão - ou apenas a uma modificação não valorativa - do papel dessas receitas em relação aos Estados. Sobre o papel originário do imposto único, é de imensa precisão a explanação contida na Exposição de Motivos n.º 1.777, de 18 de junho de 1939, do Conselho Nacional do Petróleo: "Fez sentir, ainda, que, como correção do mal da tributação, seria de instituir um imposto único federal, com derrogação dos poderes conferidos aos Estados e Municípios, para tributação do petróleo e seus derivados. Não deixou de assinalar que as entidades, com poderes derogados nada sofreriam nas suas receitas, porquanto a arrecadação que lhes competia seria realizada pela União, com encargo de devolução. Portanto, a tributação dos impostos sobre produção, comércio e distribuição e consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ficou a cargo da União e sob a forma de imposto único, com a entrega de 60% no mínimo aos Estados e Municípios. Deduz-se do estipulado que os impostos derivados são cobrados, não se podendo privar os seus titulares dos respectivos créditos. O procedimento da União se limita, pois, ao lançamento e arrecadação, com a entrega posterior da percentagem devida (...) a percentagem atribuída aos Municípios não constitui um favor, um auxílio prestado pela União, mas traduz em direito próprio, como sucedâneo do imposto, por outrem lançado e arrecadado."(BASTOS; MARTINS, 1990, pp. 30-31)

rateio, como rendas locais, caminhando no sentido de subvenção intergovernamental.<sup>28</sup>

A questão foi retomada institucionalmente no esforço de criação da Petrobrás, em 1952. O fortalecimento da campanha nacionalista do Petróleo no governo eleito de Vargas teve como carro chefe a criação de uma sociedade de economia mista destinada a executar os propósitos do Governo Federal. Para a criação dessa empresa, contudo, era necessário um investimento inicial que foi articulado politicamente por Vargas através da destinação de percentual da arrecadação do Imposto Único para empreendimentos ligados à indústria do petróleo.<sup>29</sup> Com isso, foi aprovada em 1952 a Lei n.º 1.749, que previa a aplicação de 25% dos recursos em empreendimentos ligados à indústria do Petróleo.

No debate em torno da criação da Petrobrás, as discussões mais complexas não envolveram posições ideológicas sobre o papel do Estado na economia, mas a repartição dos recursos entre União, Estados e Municípios. Um dos principais debates, patrocinado por Aliomar Baleeiro (UDN-BA), foi sobre a participação dos Estados na distribuição da receita do Imposto do Único sobre Combustíveis Líquidos e Lubrificantes, tema de projeto de lei distinto, mas vinculado à criação da Petrobrás. A disputa travou-se entre os Estados produtores e os Estados consumidores, com vitória dos primeiros com a utilização do discurso das desigualdades regionais. O critério de distribuição dos recursos levaria em conta a superfície (afinal, tratava-se de imposto vinculado à malha rodoviária), população e produção de cada Estado (artigo 53 da Lei n.º 2004/1953).<sup>30</sup>

Com a Lei n.º 1.749, de 28 de dezembro de 1952, dá-se novo passo. Aumentadas as taxas ou alíquotas do imposto único, nos termos do art. 3º, do total da arrecadação, 75% se destinariam a empreendimentos rodoviários, e 25% a empreendimentos ligados à indústria do petróleo, nos termos da lei especial. A Lei n.º 2.004 (que instituiu o monopólio no setor da indústria do petróleo e autorizou a criação da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás), viria, em primeiro lugar, a alterar os critérios de rateio do imposto único entre os Estados.<sup>31</sup>

Conforme será visto de forma mais aprofundada adiante, na parte especificamente direcionada ao estudo das características do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, no ambiente legislativo de formação da Petrobrás também foram travados importantes debates sobre a ponderação dos critérios de divisão do produto da arrecadação do imposto. Isso porque, apesar de ter havido a

---

<sup>28</sup> LOURENÇO FILHO (1961, p.75)

<sup>29</sup> BERCOVICI (2011, p. 148)

<sup>30</sup> BERCOVICI (2011, pp. 158-159)

<sup>31</sup> BERCOVICI (2011, p.70)

inserção da produção como critério de divisão já na redação originária da Constituição de 1946, ela não havia sido considerada pela legislação infraconstitucional como fator de repasse.

## II.5 A Constituição de 1967

A inserção contextual do sistema tributário presente na Constituição de 1967 é antes contada pelos debates da reforma que culminou na Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 e na Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, que pela redação lá expressa. O esforço do constituinte foi predominantemente de incorporação da sistemática desses dois diplomas. Por isso, antes de trazer a lume a divisão constitucional de competências da Carta de 67, é preciso breve incursão histórica nos debates da reforma.<sup>32</sup>

O grande número de tributos e complexidade da legislação conexa importavam em um elevado custo para o cumprimento de obrigações tributárias, que oneravam em excesso a produção nacional. Não havia sistematização da taxação e da divisão de competências entre os entes tributantes, o que dava margem à incidência reiterada de tributos diversos sobre a mesma base imponible.<sup>33</sup> Além disso, o aumento da despesa pública em razão da postura do Estado de fomento à atividade industrial - o que era feito anteriormente apenas em relação a alguns setores pelo Conselho Federal de Comércio Exterior (responsável pela criação do CNP) - demandava o incremento da arrecadação.

Por isso, a reforma feita na década de 1960 foi fortemente marcada pelo ideário de simplificação e sistematização da legislação tributária e pela busca do incremento da receita tributária. Ao contrário do expressado anteriormente em relação à Constituição de 1937, aqui já havia mais consciência a respeito da

---

<sup>32</sup> A respeito da superposição existente entre o sistema tributário encartado na Constituição de 1967 e o desenho institucional proposto pela reforma que lhe antecedeu: “A Constituição de 30 de janeiro de 1967, embora modificando quanto a alguns aspectos, pouco alterou o sistema tributário ali disposto.” (VARSANO 1981:210)

<sup>33</sup> Em relatos da época: “*Depreendem-se, por essa demonstração, cinco diferentes denominações de tributos, incidindo todos eles sobre o valor de uma mercadoria: a) Imposto de Vendas; b) Taxa Rodoviária; c) Adicional; d) Indústria e Profissão; e) Taxas Municipais. Note-se, entretanto, que essa mesma mercadoria estava sujeita a novas incidências - imposto de vendas, taxas, adicionais, indústrias e profissões, etc., no caso de passar a outro Estado. Essas acumulações tributárias, da fonte produtora ao consumo final, atingiam freqüentemente uma elevação do produto em mais de 30%.*” (VEIGA, 1967:6)

utilização extrafiscal dos tributos, como meio de fomento e desincentivo a determinados setores. Era manifesta a preocupação em evitar a já tradicional incidência em cascata (razão pela qual o Imposto sobre Vendas e Consignações foi trocado pelo ICM) pela incidência não-cumulativa, através da técnica de aproveitamento de créditos do imposto pago nas operações anteriores. Em síntese, a reforma buscou os seguintes propósitos:

Para colocar esta estratégia em prática, a reforma teve, em síntese, os seguintes objetivos:

- a) aumentar a receita tributária para fazer face ao deficit do Governo, às novas necessidades de despesa e à concessão de estímulos fiscais;
- b) reduzir o custo que a tributação impunha à sociedade (custo administrativo, custo de recolhimento dos tributos e custo em termos de eficiência) e aproximar o sistema de uma posição de neutralidade quanto à alocação de recursos;
- c) introduzir desvios intencionais em relação à posição neutra, de forma a beneficiar determinados setores ou regiões e, sobretudo, a acumulação de capital;
- d) dotar o sistema tributário de suficiente flexibilidade para ser usado como instrumento de política alocativa pelo Governo Federal e somente por este;
- e) replicar, tanto quanto possível, a divisão dos recursos disponíveis entre as três esferas de Governo que existiam antes da reforma, observado, entretanto, o objetivo anterior; e
- f) tentar compensar desigualdades de capacidade tributária entre as diversas regiões do país.<sup>34</sup>

Com isso em perspectiva, tem-se que as principais alterações realizadas pela reforma no sistema tributário nacional têm relação com a transferência de competência para estabelecimento de impostos sobre exportação para a União; com a retomada da competência para instituição de impostos sobre a transmissão a qualquer título de bens pelos Estados (que havia passado temporariamente para os Municípios durante a vigência da Constituição de 1946, pela Emenda Constitucional n.º 5, de 21 de novembro de 1961); substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias com a proposta de não-cumulatividade; com a criação do Fundo de Participação dos Estados e de Participação dos Municípios; com a extinção do Imposto de Indústrias e Profissões; com a concentração na União do exercício de

---

<sup>34</sup> VARSANO (1981, p. 213)

competência residual, de instituição de empréstimos compulsórios e de alteração das alíquotas ou das bases de cálculo de impostos.<sup>35</sup>

A Constituição de 1967, projetando as modificações feitas pela Ec n.º 18/65 e pelo CTN, consolidou a divisão de competências tributárias concentrando-as em torno da União e obstando o exercício comum de competência residual pelos Estados e Municípios.

À União coube cobrar impostos sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) propriedade territorial, rural; iv) rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; v) produtos industrializados; vi) operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; vii) serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; viii) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; ix) produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e x) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

Os Estados ficaram encarregados dos impostos sobre: i) transmissão, a qualquer título, de bens imóveis; e ii) circulação de mercadorias. Aos Municípios, por fim, os impostos que recaíssem sobre: i) propriedade urbana; e ii) serviços de qualquer natureza.

Especificamente sobre o IULC em articulação com o ICM, é pertinente salientar que, em razão de ressalva constitucional (art. 22, §6º), a previsão de não incidência de outros tributos em operações que envolvessem a circulação econômica de combustíveis e lubrificantes era excepcionada para o ICM na distribuição ao consumidor final para utilização em veículos rodoviários. Essa hipótese, contudo, teve curta vigência, tendo sido excluída pelo Ato Complementar n.º 40, de 30 de dezembro de 1968.

Uma alteração fiscal importante promovida pela Constituição de 1946 diz respeito à mudança no percentual genérico de rateio do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis entre União, Estados e Municípios. Majorou-se a

---

<sup>35</sup> VEIGA (1967, p.8)

parcela da União, antes de 40%, para 60%, destinando-se 32% aos Estados e 8% aos Municípios.

Vê-se, portanto, que, apesar das preocupações políticas que motivaram mudanças tributárias significativas no plano constitucional em outros setores, elas não se refletiram no plano de incidência nas operações atinentes a lubrificantes e combustíveis. As alterações sensíveis se fizeram sentir mais no repasse federativo dos recursos arrecadados pelo setor de petróleo e gás que propriamente pelos tributos incidentes – excetuada tão somente a situação transitória de confluência específica entre o IULC e o ICM. A mudança drástica sobre a dinâmica tributária do setor se viria sentir com a Constituição de 1988, que estendeu também aos ditos impostos especiais - incidentes sobre lubrificantes, minerais e energia elétrica – o regime de não-cumulatividade inaugurado pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

## **II.6. A Constituição de 1988**

A Constituição de 1988 promoveu uma pulverização de competência entre os entes federados, atribuindo maior número de competências tributárias em espécie aos Estados e Municípios. Essa repartição, contudo, não significou uma desoneração de encargos devidos à União. O ente agregador continuava concentrando competências de uniformização e distribuição federativa de receitas, segundo critérios constitucionais de repasse.<sup>36</sup>

Pela divisão de competências tributárias observadas na Carta de 1988, ficaram a cargo da União os seguintes impostos incidentes sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o exterior, de produtos

---

<sup>36</sup> Em comentários ao texto constitucional finalmente aprovado, Ives Gandra Martins salienta que, à época da instalação dos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, foram apresentados dois anteprojetos de sistema constitucional tributário, sendo um do IPEA e outro do IASP e da ABDF, com propostas diferenciadas de arranjo federativo das divisões de competência arrecadatória. Segundo explica Gandra, o projeto do IPEA tentava conciliar uma dupla descentralização em torno da União, tanto da arrecadação de receitas quanto de encargos. A proposta, contudo, não teve expressividade substancial no texto final aprovado. Literalmente: “*Os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que uma maior descentralização de receitas permitiria uma maior descentralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização fez com que a descentralização de receitas fosse mais tímida, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava o do IPEA. O texto final da Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé apresentada pelo IPEA na dupla desconcentração: de receitas e de atribuições.*” (BASTOS; MARTINS, 1990, p. 150)

nacionais ou nacionalizados; iii) renda e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operação de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural (sendo que esse, quando há transferência de capacidade tributária ativa tem arrecadação integralmente destinada ao município arrecadador); e vii) grandes fortunas.

Aos Estados foram destinados os impostos incidentes sobre: i) transmissão *causa mortis* e doação, de bens ou direitos; ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e iii) propriedade de veículos automotores.

Finalmente e com grande expressividade numérica relativa às Constituições anteriores, foi atribuída competência aos Municípios para criação de impostos que recaiam sobre: i) propriedade predial e territorial urbana; ii) transmissão inter vivos por ato oneroso de bens imóveis; iii) vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (posteriormente suprimido pela EC n.º 3/93); e iv) serviços de qualquer natureza.

Essa divisão, contudo, não esgota a arrecadação individual dos entes isolados. À maneira do verificado nas Constituições antecedentes, ainda é forte o repasse de recursos arrecadados pela União e irradiados aos demais entes segundo critérios do Fundo de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios, respectivamente, que são voltados – apesar das inúmeras controvérsias sobre os critérios de participação – a uma distribuição federativa mais justa dos recursos auferidos.

Relativamente à arrecadação proveniente da tributação conexa à indústria do petróleo e gás, a Constituição de 1988 promoveu uma mudança paradigmática.

Como já referido aqui, desde 1940, com as Lei Constitucionais n.º 3 e 4 - por uma série de complexidades contábeis inerentes à indústria mineral - foi criada o Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, que foi se metamorfoseando ao longo do tempo, mas que manteve sempre o seu viés centralizador, tanto em termos contábeis, para o contribuinte, quanto em termos de competência instituidora e arrecadadora. Por ter implicado a supressão de competência tributária dos demais entes para instituir impostos sobre fatos

geradores ligados a operações realizadas com lubrificantes e combustíveis, o IULC foi tomado – doutrinária e jurisprudencialmente – com uma natureza diversa do observado para os demais impostos. Admitia-se que o exercício de competência tributária pela União para instituição e regulação do imposto não significava que a receita gerada pela arrecadação do imposto lhe pertencia. Pelo contrário, a União era vista tão somente como ente arrecadador, exercendo a conjugação de competências alheias – dos demais entes federados. Apesar das controvérsias já expostas concernentes à realidade do poder que tinha a União sobre o IULC, tem-se que, com a supressão desse tributo pela Constituição Federal de 1988, foi necessário novo arranjo institucional para fazer frente a possíveis perdas arrecadatórias que viessem a ser observadas em decorrência dessa extinção. Nos âmbitos estadual e municipal o ajuste<sup>37</sup> foi proposto com a criação do ICMS e do IVV, posteriormente extinto.<sup>38</sup> No âmbito federal, relativamente à extinção do IULC, encontram-se vinculações com a CIDE-combustíveis, que viria a ser instituída em 2001.

Por suas especificidades conexas à indústria do petróleo, merecem destaque para fins de análise da tributação incidente sobre o setor: i) ICMS; ii) CIDE-combustíveis; e iii) IVV. Esse último, apesar de já extinto, merece registro por ter onerado economicamente o setor no período sob exame.

---

<sup>37</sup> A respeito da extinção dos impostos únicos sobre minerais, combustíveis e lubrificantes e energia elétrica na Constituição de 1988 e sua sucessão pelo ICMS tem-se que: “As mais expressivas alterações na estrutura tributária foram registradas capítulo tributário de 1988. O objetivo principal dessa reforma foi o de proporcionar aos estados e aos municípios maior autonomia financeira, tendo em vista a evidente centralização da arrecadação tributária pela União. Com esse intuito foi efetuada a seguinte modificação: extinguiu-se a competência tributária da União sobre serviços de comunicações (IUC), sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e energia elétrica (IULC e IUEE) e o Imposto sobre Minerais. Esses impostos foram incluídos na base de cálculo do ICM, que teve sua base tributável ampliada, passando a denominar-se ICMS. Além disso, foi aumentada de 20% para 25% a parcela dos recursos desse imposto destinada aos municípios. Os estados também ficaram responsáveis pelo Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos (heranças e doações).” (NETO; RUCKERT, 1991:109)

<sup>38</sup> Nos debates da Assembléia Nacional Constituinte se observa a vinculação abstrata, como se decorrência natural fosse, da supressão do IULC com o ICMS e o ISS. Por exemplo, no Parecer apresentado relativamente à Emenda n.º 4245, de autoria do Constituinte Márcio Braga (PMDB-RJ), justificando a proposta de supressão da “imunidade” que restou encartada no art. 155, §2º, X, “b”, observa-se o seguinte: “Justifica o autor que a tributação, pelos Estados, sobre combustíveis e lubrificantes já ocorria com o IVC, havendo experiência acumulada, além do que o petróleo e seus derivados são mercadorias como outras quaisquer. Realmente, se a Augusta Assembléia Nacional Constituinte houver por bem terminar com os atuais impostos únicos da União, a transferência dos bens tributáveis para o ICM e ao ISS é mera consequência.” Faz-se a ressalva, contudo, de que, apesar de ter incidência sobre serviços prestados relativamente à indústria de petróleo e gás, não se incluiu aqui o ISS como sucessor jurídico do Imposto Único em razão de não ter ele fatos geradores coincidentes com os fatos geradores atinentes ao IULC.

Causador de diversas celetas não apenas restritas ao segmento de análise, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é o imposto com maior potencial arrecadatório atualmente. Não-cumulativo, ele incide sobre as diversas etapas do processo produtivo, utilizando-se da técnica de compensação do crédito acumulado nas etapas anteriores a fim de evitar a incidência reiterada do imposto sobre a mesma base imponible, atingindo apenas o valor agregado. Dois aspectos sobre o ICMS são importantes para contextualizá-lo em substituição ao IULC: i) sua base de incidência relativamente às operações envolvendo petróleo e gás; e ii) a destinação do produto da arrecadação nas operações interestaduais envolvendo tais fatos geradores. O último aspecto merece destaque menos em um plano de articulação jurídica entre esses impostos, mas em uma esfera de sucessão política de distribuição federativa de receitas, tendo em vista a previsão do art. 155, §2º, X, “b” da Constituição.

Por definição constitucional, art. 155, II, é da competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de impostos que recaiam sobre *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*. Tem uma complexa trama de possibilidades de incidência, se revestindo de especificidades essenciais em relação a determinados segmentos de incidência. Carrazza, em obra destinada ao estudo do ICMS, pontua o seguinte a respeito da multiplicidade de caracteres desse imposto:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.<sup>39</sup>

Para fins de comparação da base de incidência do Imposto Único com o ICMS, volta-se o foco de exame tão somente para o “ICMS descrito no item “d””, qual seja aquele incidente sobre a produção, importação, circulação,

distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos. Conforme já mencionado nesse estudo, o IULC vertia-se potencialmente sobre o seguintes fatos geradores, conforme disposição do art. 74 do CTN:

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 artigo 46 e seu parágrafo único;

II - a **importação**, como definida no artigo 19;

III - a **circulação**, como definida no artigo 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, incidentes sobre aquelas operações.

Podendo incidir sobre produção, importação, circulação, distribuição e consumo, vê-se que o IULC tinha um feixe de possibilidades similar ao observado relativamente ao ICMS. O Imposto Único, entretanto, em razão de atingir concentradamente apenas uma das etapas do processo produtivo, elegia uma dessas fases para fazer incidir o tributo, *“escolhe a operação que deseja tributar (ou a operação que quer por no núcleo da hipótese de incidência). Todas as demais operações ficam **ipso facto** imunes a qualquer tributo, inclusive ao imposto único.”*<sup>40</sup> O ICMS, por sua vez, não necessariamente terá por base eletiva apenas uma dessas etapas, podendo incidir progressivamente sobre elas, desde que respeitados os liames da não-cumulatividade. Sobre a abrangência possível do ICMS, observa Carrazza:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, in abstracto, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência, todos, alguns ou um desses fatos.<sup>41</sup>

Vê-se, portanto, que a base de incidência dos dois tributos apresentava semelhanças em suas potencialidades. O IULC, contudo, por sua característica unificada, sofria restrição expressa à incidência plurifásica, bem como ressalvava a competência instituidora dos demais entes tributantes. No caso do ICMS, não há determinação constitucional de escolha de apenas uma etapa para fins de incidência, tampouco há exclusão imediata de competência conexa a seu fato gerador. Essa última restrição decorre da impossibilidade de bitributação, o que se observava, por exemplo, em relação ao IVV, com base imponible similar à do ICMS.

Explorada essa primeira dimensão de exame, objetivamente as semelhanças jurídicas observáveis entre o ICMS e o seu precedente para o setor de petróleo e gás, o Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, é necessário percorrer ainda outro parâmetro de comparação entre tais tributos, a superposição econômica para os entes participantes no produto da arrecadação.

Relativamente ao segundo aspecto de análise, a correspondência de perspectiva arrecadatória, antes de passar-se às considerações em espécie, é necessário retomar brevemente alguns aspectos abordados em relação ao Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, notadamente os critérios de participação dos entes federados e de outras entidades da Administração Pública Federal no produto da arrecadação do imposto.

Conforme mencionado, os critérios de distribuição eram inicialmente compatíveis tão somente com o propósito explícito de aplicação dos recursos arrecadados pelo imposto, o de desenvolvimento da malha rodoviária nacional. Assim, compassava-se a demanda por recursos e conseqüentemente o percentual de participação nessa receita com o as demandas de investimento na construção de rodovias, vinculando a necessidade em relação ao consumo de combustíveis na localidade. Posteriormente, com a Constituição de 1946, inseriu-se a produção m, superfície e população como parâmetros de consideração para fins de definição do percentual da receita endereçado a cada ente.

Tomando-se os critérios vigentes à época da extinção do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, em 1988, por definição do art. 26, §1º, “a” da EC n.º 1/69, a partilha dos recursos entre União, Estados e Municípios era feita atendendo ao seguinte: i) 40% destinado à União; e ii) 60% destinado aos demais

entes federados, sendo um 1/3 reservado aos Municípios e 2/3 aos Estados. O repasse do percentual destinado aos Estados e Municípios deveria ser proporcional a i) superfície; ii) população; iii) produção; e iv) consumo.

A articulação política da sucessão do IULC pelo ICMS na Assembleia Nacional Constituinte de 1988 causou uma série de conflitos, especialmente em relação a perdas arrecadatórias da União e dos Estados produtores de petróleo e gás. Isso porque, passava-se à competência dos Estados - com participação dos municípios na arrecadação - a tributação dos fatos geradores atinentes aos lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo. Emenda apresentada pelo então parlamentar José Serra tornou conflituosa - situação que se projeta até hoje - a sucessão em relação aos Estados produtores, vez que propunha sistemática arrecadatória diferenciada para operações interestaduais que envolvessem lubrificantes e combustíveis: os recursos obtidos nessa operação ficariam a cargo do Estado de destino e não do Estado de origem, como acontece nas demais operações.

As justificativas para essa mutação do critério de destinação dos recursos do ICMS não são claras e são especialmente mistificadas em torno de declaração de voto do à época constituinte Nelson Jobim no julgamento do MS 24.312<sup>42</sup>, que a associou à maior arrecadação dos Estados produtores em virtude do recebimento das participações governamentais incidentes sobre a indústria do petróleo e gás. Nos debates da Constituinte de 1987, o que se encontra registrado (e inclusive é no voto do Ministro Sepúlveda Pertence no mesmo julgamento) como fundamento da alteração do critério de destinação é o fato de os Estados produtores, em virtude da mobilização necessária à criação de infraestrutura para recebimento da indústria, já receber investimentos maciços – de ordem pública e privada. Por essa razão, os Estados não-produtores ficariam alijados tanto dos investimentos quanto da arrecadação tributária gerada pela circulação da riqueza natural, considerada como mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Essa alteração na regra geral do critério de destinação do produto da arrecadação do ICMS em operações interestaduais é objeto de inúmeras controvérsias jurídicas até o presente. Em termos de arranjo fiscal, é sempre feita a

---

<sup>42</sup> CARRAZZA (2007, pp. 36-37)

associação entre as receitas perdidas em virtude desse caractere diferenciado da indústria com as receitas provenientes do pagamento de participações governamentais devidas em razão da exploração dos recursos. Exemplo relevante dessa disputa é o entrave estabelecido entre os Estados produtores e não produtores a respeito da proposta de alteração dos percentuais de participação dos Estados produtores na arrecadação de royalties, proposição motivada pelos debates legislativos do marco regulatório do pré-sal. Em termos práticos, a alteração no critério de destinação da arrecadação do ICMS relativamente às operações interestaduais com derivados de petróleo, implica:

Com efeito, para os *derivados de petróleo*, o art. 155, §4º, I, da CF/1988 estabelece que o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo. Temos aqui a condensação do chamado *critério do destino*, pelo qual o Estado onde localizado o destinatário da operação interestadual fica com o imposto relativo à operação interestadual, e que se encontra positivado na Lei Kandir de duas formas: (a) quando estabelece que o ICMS incide na entrada no Estado do destinatário dos derivados de petróleo não destinados à comercialização ou industrialização, hipótese em que o imposto deve ser pago ao referido Estado de destino; e (b) a comercialização ou industrialização, o Estado de destino cobre o imposto nas etapas seguintes de modo a atingir todo o valor da mercadoria e não apenas a parcela do valor agregado nestas últimas, já que a referida operação interestadual, sendo imune, não gera crédito a ser deduzido.<sup>43</sup>

O Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, com incidência específica sobre o setor, foi também criado no âmago dos trabalhos da Constituinte de 1987. Posteriormente, em 1993 - com vigência diferida até 1996-, foi extinto o Imposto, em razão de recair sobre os mesmos fatos geradores tributados pelo ICMS.<sup>44</sup>

Apesar de sua curta existência fundada em sua inadequação técnica, o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis também foi uma tentativa de recuperação de receitas geradas pelo IULC na parcela que competia aos Municípios. O IVVC tinha por fato gerador varejo e combustíveis líquidos ou gasosos, exceto vendas de óleo diesel. A falta de regulamentação federal do imposto - ausência de lei complementar definidora de seus caracteres -

---

<sup>43</sup> ATALIBA; GIARDINO (1985, p. 106)

<sup>44</sup> CARRAZZA (2007, p. 280)

potencializou os problemas antevistos em relação a sua criação. Na análise de Marco Aurélio Greco, à época, a tônica do novo imposto era a seguinte:

O terceiro imposto, e este totalmente novo, que os Municípios ganharam é o Imposto de Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto o óleo diesel. Aqui cabem algumas observações. Primeiro, a norma de competência define o tipo de operação, define um objeto e dá uma imunidade. Tipo de operação: venda a varejo. Se é venda, é venda, contrato de compra e venda. Portanto, esse imposto não vai atingir quaisquer outras formas contratuais que não sejam de venda a varejo. Define o objeto: combustíveis líquidos e gasosos. Portanto, só irá alcançar estes bens. E dá uma imunidade: inseriu-se na Constituição uma imunidade para o óleo diesel.

À época da promulgação da Constituição, era forte o entendimento doutrinário de que, apesar das autorizações do art. 34, §§1º, 6º e 7 do ADCT <sup>45</sup>, não seria possível a instituição do imposto sem que fosse observada a necessidade unificadora dos elementos distintivos do imposto por lei complementar. Apesar disso, o imposto foi instituído nos Municípios desordenadamente, motivando diversas disputas judiciais. Conforme observação de Ives Gandra a propósito:

Nesta linha de raciocínio, em nenhum momento o constituinte autorizou que o IVV fosse veiculado sem lei complementar, por leis ordinárias, que serão necessariamente conflitantes em cada município. Não haverá um imposto constitucional, mas uma infinidade de impostos municipais. Ter-se-ia a dessestematização do sistema.

Desta forma, lei complementar será necessária para definição do imposto, sua base de cálculo, seu fato gerador, seu contribuinte, e suas alíquotas máximas, estabelecido um teto de três por cento se não tiver a lei complementar disciplinado a alíquota. Condenável, pois, a ação dos municípios que ordinariamente instituíram o imposto na ausência da lei superior.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> “Então, qual foi o entendimento político naquela época que deu origem a dois dispositivos na Constituição? Daí porque preciso ler o §1º do art. 20 em combinação com o inciso X do art. 155, ambos da Constituição Federal. O que se fez? Estabeleceu-se que o ICMS não incidiria sobre operações que destinassem a outros estados - petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos, gasosos e derivados e energia elétrica-, ou seja, tirou-se da origem a incidência do ICMS. Vejam bem, toda a produção de petróleo realizada no Estado do Rio de Janeiro, ou toda produção de energia elétrica, no Paraná e no Pará, eram decorrentes de investimentos da União, porque o monopólio era da União. Toda a arrecadação do País contribuiu para aquela produção. Assim, decidiu-se da seguinte forma: tira-se o ICMS da origem e se dá aos estados uma compensação financeira pela perda dessa receita.”

<sup>46</sup> SANTOS (2011, p. 893)

Apesar disso, o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a instituição da exação diretamente pelos Municípios, sem a necessidade de Lei Complementar Federal <sup>47</sup>, o que acentuava a ainda mais os problemas circundantes ao Imposto sobre Vendas a Varejo.

Conforme já adiantado, o imposto foi extinto em 1993, pela redação final da Emenda Constitucional n.º 3, tendo tido sua vigência diferida até 1996<sup>48</sup>. A principal razão que conduziu à extirpação do IVV do sistema constitucional tributário brasileiro foi exatamente sua superposição em relação ao ICMS e a necessidade de simplificação do sistema, a teor do observado pelo Deputado Luiz Carlos Hauly, autor da PEC n.º 48/91, que daria ensejo a referida emenda constitucional:

Partilhando das preocupações gerais com as disfunções, distorções e imperfeições do atual Sistema Tributário Nacional, trazemos à consideração da Câmara a Presente Proposta de Emenda à Constituição, que tem por objetivos primordiais: a redução do elenco de tributos; a equânime distribuição da carga tributária; a simplificação do processo de imposição, arrecadação e fiscalização; a estabilização do sistema; a inversão da tendência de incidência, com aumento dos impostos diretos e redução dos indiretos; ampliação da garantia de recebimento de créditos tributários vencidos.<sup>49</sup>

Finalmente, com repercussão restrita aos combustíveis, tem-se a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE-combustíveis), de competência da União, criada nos termos do art. 177, §4º da Constituição pela Lei

---

<sup>47</sup> Sobre a coincidência de bases econômicas de incidência entre o ICMS e o IVV, tem-se que: *“Assim, nesta última Constituição foi concedida a dupla tributação sobre a circulação a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, com exceção ao óleo diesel, na medida em que aos Estados e ao Distrito Federal compete o ICMS sobre a circulação de combustíveis, e aos Municípios cabe o imposto sobre a venda desta mesma mercadoria, desde que se trate de venda a varejo (IVV).”* (PAVAN: 2008, p. 604)

<sup>48</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 1º - Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, "c", revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

§ 6º - Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, "b", não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, "a" e "b", e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.

§ 7º - Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento.

<sup>49</sup> BASTOS; MARTINS (1990, p. 540)

n.º 10.336/01. A justificativa de criação da contribuição se deu, segundo a instrução oficial da proposição de regulamentação, para recomposição do preço do combustível no mercado interno, ante a previsão de abertura do mercado em 2001. Literalmente, foram os termos da exposição de motivos:

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que se propõe instituir objetiva, além de garantir o ingresso de recursos previstos na lei orçamentária ora em votação no Congresso Nacional, tornar neutra a carga tributária incidente sobre os produtos especificados, sejam de produção nacional ou importados.

Cabe assinalar os mecanismos compensatórios constantes do Projeto asseguram não apenas a referida neutralidade tributária, mas, também, a correta alocação do produto de sua arrecadação. A proposta encontra-se em conformidade com a estrutura de mercado prevista para o ambiente de abertura às importações, que ocorrerá a partir de 1º de janeiro de 2002.<sup>50</sup>

Outro aspecto relevante a ser ressaltado sobre a CIDE-combustíveis, de especial importância para articulações interpretativas sobre a arrecadação geral proporcionada pela indústria do petróleo e gás é a previsão do art. 159, III da Constituição, que prevê a entrega pela União de 29% da arrecadação da contribuição aos Estados, conforme critérios previstos na Lei de regulamentação, não podendo o percentual de participação individual superar 20%.

Os critérios de distribuição dos recursos arrecadados em função da cobrança da CIDE-combustíveis, também previstos na Lei n.º 10.336/01, vinculam a participação de cada Estado da Federação na arrecadação conforme: i) a extensão da malha rodoviária federal e estadual pavimentada existente em seu respectivo território; ii) a população local; iii) ao consumo; e iv) 10% distribuídos igualmente entre os Estados. Além disso, a lei também prevê a destinação obrigatória dos recursos em: i) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ii) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e iii) financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. A Lei prevê também a possibilidade de retenção dos recursos repassados pela União na conta vinculada do Estado, quando não cumpridas as demonstrações de aplicação dos recursos. Sem minudenciar as similitudes da sistemática com o observado

---

<sup>50</sup> Precedentes: (AI 554827 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 08/02/2011, DJe-040 DIVULG 28-02-2011 PUBLIC 01-03-2011 EMENT VOL-02473-01 PP-00166); (RE 254893 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01398)

anteriormente na dinâmica concentradora do Imposto Único, alerta-se para as semelhanças, que serão exploradas no capítulo subsequente.

Em síntese, no âmbito da Constituição de 1988, foram mobilizados esforços de forma a substituir a técnica de tributação unificada fixada anteriormente para o petróleo e seus derivados. Explorados de forma genérica os aspectos atinentes aos tributos criados em substituição ao IULC, devem ser consolidados e problematizados os aspectos específicos da tributação unificada, em razão de sua suma importância para a compreensão da incidência tributária sobre o setor, vez que sua história se amolda quase que totalmente à história da valorização política e mobilização de esforços para desenvolvimento da indústria nacional.

### III. O IMPOSTO ÚNICO SOBRE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS

Passa-se, afinal, à consideração compassada de caracteres específicos do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. Para tanto, serão analisados os seguintes aspectos: i) base de incidência do imposto; e ii) critérios de participação no produto da arrecadação.

Justifica-se o exame da base de incidência do imposto pelo fato de permitir a identificação de qual segmento da indústria era imediatamente onerado pelo tributo. Esse ponto ganha ainda maior relevo quando consideradas as diferenças relativas à tributação do óleo cru produzido no país e o óleo cru importado, estabelecidas desde a regulamentação do IULC pelo Decreto-lei n.º 2.615/40, com o propósito originário manifesto de fortalecimento do refino internamente.

Relativamente ao ponto ii.), tem-se aí enorme indutor de disputas políticas em torno das receitas geradas pelo IULC. Isso porque, conforme já mencionado, os recursos arrecadados tinham por escopo o desenvolvimento da malha rodoviária nacional, razão pela qual os critérios de participação no produto da arrecadação privilegiavam parâmetros de expressão da demanda rodoviária, dando substancial relevância ao consumo de combustíveis na região, em detrimento de outros fatores, que foram sendo gradativamente agregados aos critérios de partilha.

Finalmente, deve-se registrar que, a vinculação do produto da arrecadação do IULC não será objeto de detalhamento. Apesar de ser nota peculiar do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis a vinculação do produto da arrecadação a empreendimentos voltados ao fortalecimento e desenvolvimento da malha rodoviária nacional e, a partir de 1952, com a Lei n.º 1.749, para viabilizar a criação da Petrobrás, também ao incremento da indústria nacional, ela foge do escopo do trabalho. Isso porque, a teor do explicitado inicialmente, o objetivo do trabalho é verificar a progressão histórica da oneração tributária do setor de petróleo e gás, sem ponderações a respeito das escolhas políticas de investimentos vinculados às riquezas tributárias proporcionadas por ele. Sendo assim, sem ignorar ser essa uma dimensão que proporcionou controvérsias ao longo da vigência do imposto, a menção a essa realidade é suficiente ao propósito do trabalho.

Apesar de já discorrido anteriormente, faz-se necessário realizar breve retomada do contexto de criação da tributação unificada incidente sobre

combustíveis tão somente para se ter em mente o contexto de inserção institucional do imposto.

Como já mencionado, o estabelecimento de um imposto único sobre combustíveis tem íntima relação com a proposta política de desenvolvimento da indústria no Brasil, que era anteriormente onerada pelos tributos com repercussão sobre a mineração, com elevada complexidade de sistematização e grande dificuldade operacional de contabilização. Nesse contexto, foi criado o Conselho Nacional do Petróleo (CNP), de acordo com a proposta do General Horta Barbosa<sup>51</sup>, tendo como uma de suas justificativas a promoção da defesa nacional. Nesse sentido, é preciso o relato histórico de John Wirth sobre a conjuntura de estabelecimento do CNP:

Em julho de 1939, Horta enviou a Vargas dois projetos de legislação complementar, um destinado a estabelecer um sistema de preços uniformes em todo o país (o Imposto Único), e o outro a instituir uma refinaria estadual. (...) Se é verdade que poucos oficiais perceberam desde logo as vantagens de um imposto unificado sobre os produtos de petróleo, essa medida veio retrospectivamente a construir-se num marco da legislação estadonovista e numa das principais realizações de Horta. Já se comentou aqui que as deficiências de transporte e a variedade de taxas locais elevam os preços fora dos portos de entrada. Reunindo uma média de 35 tributos diferentes sobre o Petróleo, Horta unificou-se num só imposto do mesmo valor global, de forma a manter os níveis de receita. Com esse imposto uniforme, o CNP pôde fixar preços-padrão, utilizando os portos de entrada como bases e partindo daí para a nacionalização do mercado. A seu turno, as companhias distribuidoras estrangeiras se viram liberadas de uma complexa tarefa de contabilização e de penosos contatos com autoridades locais. Os consumidores do interior passaram a pagar menos. A simplicidade do sistema, por outro lado, levou à elaboração de um plano de financiamento rodoviário, o primeiro da história brasileira. Com a sua quota (26 por cento) da receita do imposto, os governos estaduais e locais puderam adquirir, mediante saque contra o Banco do Brasil, obrigações rodoviárias a longo prazo. Disciplinar os preços e promover a integração nacional eram, assim, dois importantes objetivos do Imposto Único.<sup>52</sup>

Conforme já mencionado, dentre as atribuições do CNP inseria-se a de estabelecer os tributos sobre a indústria do petróleo, excluindo a competência dos

---

<sup>51</sup> Art. 4.º A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1.º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

<sup>52</sup> (HAULY: 1991, p. 22444)

demais entes federativos, permanecendo tão somente a possibilidade de instituição do imposto sobre a renda e do imposto do sêlo<sup>53</sup>. Essa função do Conselho, conexas à finalidade de uniformização de preços, tinha inspiração no modelo implantado na Argentina por Enrico Mosconi - com quem tivera contato Horta Barbosa-, por meio da *Yacimientos Petrolíferos Fiscales*, que tinha a uniformização como uma de suas grandes realizações favoráveis ao desenvolvimento da indústria petrolífera local.

Atrelada ao crescimento da indústria nacional estava a demanda por fortalecimento, interiorização e desenvolvimento da malha rodoviária, do que decorreu a vinculação do produto da arrecadação do imposto único a tais investimentos, prevista inclusive a possibilidade de retenção do repasse dos recursos pela União no caso de descumprimento dos percentuais de aplicação da receita.<sup>54</sup>

Nesse pano de fundo é que, através das Leis Constitucionais n.º 3 e 4 de 20 de setembro de 1940, ficou suprimida a competência tributária dos Estados e Municípios sobre fatos geradores ligados aos combustíveis e foi concentrada integralmente em torno da União. A Lei Constitucional n.º 4, em específico, emendou o art. 20 da Constituição de 1937, determinando que:

**Parágrafo 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 de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da 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.

O conteúdo do parágrafo único transcrito é de suma relevância e dá margem a dois espectros de avaliação que já foram aqui enunciados, quais sejam: i) a base de incidência do imposto único; e ii) a distribuição dos recursos arrecadados

---

<sup>53</sup> (MALAN; LIMA: 2001, p. 7)

<sup>54</sup> Sobre a marcante atuação de Horta Barbosa na implementação da indústria nacional de petróleo, observa COHN: “A criação da indústria de refinação de petróleo no Brasil era uma preocupação fundamental do primeiro presidente do CNP, Gen. Horta Barbosa. Foi, na realidade, a sua grande batalha, e as dificuldades que encontrou para atingir esse objetivo da forma que desejava - o monopólio estatal - foram um dos elementos que o levaram a pedir exoneração do cargo, em 1943.” (COHN, 1968:62)

pela União entre os demais entes que tiveram receitas suprimidas com a unificação exacional. Em nível infraconstitucional, ambas as matérias foram regulamentadas pelo Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940.

A respeito da base de incidência, vê-se, primeiramente, que, por determinação constitucional, o ente tributante competente, no caso a União, poderia fazer incidir o tributo sobre qualquer etapa do processo, produção e o comércio, a distribuição e o consumo. O decreto-lei criava uma distinção no tratamento tributário conferido aos combustíveis e lubrificantes produzidos internamente e aqueles importados, isentando a produção nacional.

Art. 1º Os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, importados ou produzidos no país, ficam sujeitos a um imposto único, 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 imposto único de que trata este artigo não exclue a incidência dos impostos de renda e do selo, previstos nas leis e regulamentos em vigor.

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

A base de projeção do imposto único permaneceu essencialmente a mesma até sua extinção pela entrada em vigor da Constituição de 1988, tendo sido excluído do texto legal tão somente a incidência sobre o transporte pela Carta de 1946. Adotar-se-á aqui, portanto, como possíveis segmentos de oneração tributária, aqueles consolidados no art. 74 da Lei n.º 5172/66, o Código Tributário Nacional: i) a produção; ii) a importação; iii) a circulação; iv) a distribuição; e v) o consumo.

A falta de clareza no texto legal sobre a possibilidade (ou não) de incidência reiterada do imposto sobre cada uma das etapas induziu diversos debates doutrinários acerca do propósito legislativo que norteou a criação do imposto único. Questionava-se se a concentração promovida pela emendas de 1940 restringia-se tão somente à vedação de múltipla incidência tributária sobre cada uma das etapas, isoladamente consideradas, ou se também afunilaria a tributação a apenas uma das operações arroladas. Didática a preocupação José Souto Maior Borges, sublinhada em virtude de parecer produzido sobre controvérsias atreladas à forma de participação dos Estados no produto da arrecadação do IULC:

Essas operações, discriminadas no texto constitucional, configuram pressupostos alternativos, ou seja, não cumulativos, para a instituição do imposto. No sentido de que, se incide o imposto sobre uma delas, não poderá incidir sobre outra. O imposto incide uma só vez e apenas em uma dessas operações, excluídas as demais.

2.2 - Contudo, não é bem claro o dispositivo constitucional, ao prescrever que a incidência do imposto se dará uma só vez sobre qualquer dessas operações. Por isso, viabiliza o eventual entendimento de que a proibição da multiplicidade de incidências seria só relativa a cada operações.<sup>55</sup>

Sagrou-se o entendimento de que o imposto único preservaria sua unicidade também em relação à escolha de apenas uma etapa do processo produtivo para incidência. O espaço de discricionariedade legislativa albergaria também a decisão sobre qual módulo produtivo receberia os encargos da tributação. Essa preocupação inclusive é mantida até hoje no texto constitucional, com a inserção, pela Ec n.º 33, de 2001, da alínea “h” no inciso XII do art. 155, que instituiu a competência para definição dos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez.<sup>56</sup> A incidência monofásica do tributo sobre apenas uma fase da cadeia de produção pode representar ganhos logísticos tanto na perspectiva dos *players* do setor quanto na da fiscalização, relativamente ao cumprimento de obrigações, porque pode-se optar por onerar, por exemplo, o refino, que conta com um número menor de agentes a serem regulados, quando comparado, por exemplo, com a distribuição. Por outro lado, quanto mais inicial for a etapa que se submeta à incidência, menor será o valor agregado do produto componente da base de cálculo, motivando prováveis perdas de potencial arrecadatário.

Por não ser objeto do presente trabalho, não se adentrará aqui nos pormenores jurídicos do imposto como, por exemplo, os possíveis questionamentos de constitucionalidade de sua regulamentação. O propósito é tão somente contextualizar com relativo distanciamento operacional a dinâmica do imposto único

---

<sup>55</sup> WIRTH (1973, p. 130)

<sup>56</sup> A teor do disposto no art. 2º da Lei Constitucional n.º 3, de 1940, que alterou o art. 35 da Constituição de 1937:

“Art. 35. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

d) tributar, direta ou indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a distribuição de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem

e sua inserção sistêmica, sem, contudo, discorrer a respeito de controvérsias jurídicas que se ligavam a ele.

Nesse sentido, passa-se, então, ao segundo espectro de observação proposto: o panorama de participação dos Estados e Municípios no produto da arrecadação.<sup>57</sup>

Como ficou claro da perspectiva histórica constitucional traçada nesse trabalho, a articulação federativa das receitas é sempre um ponto sensível, gerador de intensas e acirradas disputas políticas. Com os recursos do imposto único não foi diferente. Quando da proposta de unificação, segundo relatos da época, o General Horta Barbosa encomendou estudo que estimasse quanto da arrecadação incidente sobre combustíveis e lubrificantes ia para a União, para os Estados e para os Municípios. Esboçaram-se os seguintes percentuais: 40% para a União, 50% para os Estados e 10% para os Municípios<sup>58</sup>

Com isso e, sob o argumento de que o novo imposto não se submeteria às demais regras constitucionais de partição federativa de receitas, buscou-se criar um mecanismo de substituição *in abstracto* da perda de arrecadação que a conjunção de competências tributárias em torno da União representaria aos demais entes da federação. A separação percentual genérica da receita entre os membros da Federação ficou inicialmente estimada, por sugestão de melhor repartição do Conselho Nacional do Petróleo, em 40% para a União, 48% para os Estados e 12% para os Municípios, a serem distribuídos de acordo com o padrão de consumo de cada um. Sobre o contexto de unificação pontuou Jesus Soares Pereira em depoimento a Medeiros Lima:

A Emenda n.º 3 instituíu imposto único sobre combustível e lubrificantes líquidos de origem mineral, ou seja, gasolina, óleo

---

<sup>57</sup> A respeito da dupla finalidade projetada para o IULC, ponderou WIRTH: “*Terceiro: o novo Conselho imporá preços uniformes e nacionais para todos os produtos de petróleo, mediante a consolidação de todas as taxas internas numa única taxa federal fácil de arrecadar: o imposto único. Novas estradas financiadas por esse imposto e um combustível mais barato constituiram fortes incentivos para o desenvolvimento do interior. Como Mosconi havia afirmado, a uniformização dos preços representou uma das grandes realizações do YPF. O interior brasileiro era maior, menos desenvolvido, e prevaleciam nele preços mais elevados do que os dos portos de abastecimento. Mas, apesar desses obstáculos formidáveis, Horta acreditava que a ideia do imposto único viria a tornar-se importante fator de integração nacional.*” (WIRTH, 1973:p. 126)

<sup>58</sup> BORGES (1984, p.87)

combustível, querosene, etc. Antes de encaminhada a emenda, o CFCE, através do Conselho Técnico de Economias e Finanças e das empresas distribuidoras, verificou que ascendiam a 12 mil o número de impostos e taxas cobradas pela União, estados e prefeituras sobre os derivados de petróleo importados. A partir daí o Conselho empreendeu a tarefa de reduzir a um só toda essa taxaço e tributação. Concluídos os estudos da matéria foi encaminhada ao presidente da República com sugestão de que o imposto único sobre combustíveis fosse prescrito na Constituição e vinculado à criação da rede ferroviária nacional.

Essa medida representou uma verdadeira revolução. Primeiro porque simplificou de uma maneira extraordinária toda a tributação referente ao petróleo, permitindo que a indústria se implantasse sem as incógnitas que surgiriam se a tributação estivesse regida pelas normas discordantes anteriores e cujos critérios variavam de estado para estado. O montante da arrecadação foi estudado e chegou-se à conclusão que a União receberia um pouco mais de 40% enquanto os estados e municípios seriam contemplados com 50% e 10% respectivamente.<sup>59</sup>

O Decreto-lei n.º 2.615, de 21 de setembro de 1940, para divisão dos recursos do Imposto Único, criou o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, sendo que o repasse era feito de forma triangularizada, devendo a União, através do Fundo, realizar o repasse aos Estados, Distrito Federal e Territórios e esses, então, distribuí-los aos Municípios. Referida norma previa que a distribuição deveria ser feita tomando-se em conta exclusivamente o consumo em seu respectivo território, realidade que viria a ser transformada apenas em 1945. Dispunha o decreto:

Art. 7º As quantias escrituradas na conta especial de que trata o art. 4º, serão rateadas entre os Estados, Distrito Federal e Território do Acre, proporcionalmente ao consumo de cada espécie de produto nos respectivos territórios, para aplicação exclusiva no desenvolvimento e conservação de suas redes rodoviárias, cabendo-lhes comprovar, anualmente, o cumprimento desta condição. sob pena de exclusão do rateio seguinte da entidade que o não fizer. As demonstrações de emprego das importâncias rateadas serão apresentadas ao Conselho Nacional do Petróleo, que as estudará e submeterá à aprovação do Presidente da República.

§ 4º Das quantias de que trata este artigo, deverão os Estados e o Território do Acre destinar aos 51 Municípios uma quota parte proporcional ao consumo respectivo de cada espécie de produto, para aplicação exclusiva na conservação e construção de suas estradas de rodagem.

---

<sup>59</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

XII - cabe à lei complementar:

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

Em 1945, por meio do Decreto-lei n.º 8.463, de 27 de Dezembro de 1945 (Lei “Joppert”)<sup>60</sup> foi reformulado o Departamento Nacional de Estradas e Rodagens, o DNER, com o propósito de mobilizar esforços reais no desenvolvimento da malha rodoviária interna, demanda conexa ao crescimento da frota de automóveis e ao aumento do consumo de combustíveis. No mesmo esforço, com a substituição do Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios pelo Fundo Rodoviário Nacional, foram estabelecidos outros elementos de distribuição da receita do Imposto Único, elencando-se, além do consumo, a população e superfície de cada Estado para rateio dos recursos do Fundo:

Art. 31. Do Fundo Rodoviário Nacional 40% (quarenta por cento) constituirão receita do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem e os 60% (sessenta por cento) restantes serão rateados entre os Estados, Territórios e Distrito Federal da seguinte forma :

36% proporcionalmente ao consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos;  
12% proporcionalmente à população;  
12% proporcionalmente à superfície.

Na Constituição de 1946, que manteve a destinação de 40% para os Estados e Municípios e o restante para a União, foram inseridos novos critérios de partilha do produto da arrecadação entre Estados e Municípios, anteriormente proporcional tão somente ao respectivo consumo de combustíveis. Passaram a compor os critérios de partilha também a superfície, a população, o consumo e a produção de cada ente. Os debates constituintes para inserção de outros critérios que não apenas o consumo foram motivados por diversas emendas ao projeto inicial, que dispunha que

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota-parte proporcional ao consumo dos respectivos territórios.<sup>61</sup>

A articulação dos debates foi complexa em razão da dupla dificuldade de se observar compassadamente para a partilha das receitas tanto a participação

---

<sup>60</sup> Explica-se: não foi objeto de estudo, por exemplo, questionamentos episódicos sobre a constitucionalidade de alterações legislativas relativas ao Imposto Único.

<sup>61</sup> PEREIRA (1975, p.74)

do ente federado na geração da riqueza circulada quanto a demanda por implementação de uma malha rodoviária local, já que precedia a exigência de investimento dos recursos transferidos na manutenção e implementação de rodovias no país.<sup>62</sup> Gerava dúvida também o nível de detalhamento constitucional que deveria ser dado à matéria, se deveriam ficar amarrados os critérios e a forma de distribuição dos recursos ou se a Constituição porvir deveria dar tão somente diretrizes da partilha, deixando à legislação federal a tarefa de afinar os nortes definidos na Carta. Tendo sido vencedora essa última opção, ficou definido no texto os percentuais mínimos de repartição da receita e as variáveis a serem ponderadas na partilha, sem esmiuçar, todavia, toda a dinâmica da partilha:

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

III - 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 esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

§ 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal.

É importante antecipar que, apesar de ter sido incluído no texto constitucional a produção como vetor de orientação da partilha dos recursos, em sua regulamentação não foi considerado para definição dos percentuais de divisão. A questão fora retomada, conforme adiante, nos debates que resultariam posteriormente nas Leis n.º 1.749, de 28 de Novembro de 1952 e 2004, de 3 de Outubro de 1953, que viabilizaram a criação da Petrobrás.

---

<sup>62</sup> PEREIRA (1975, p. 74)

Inicialmente, por disposição expressa da Lei n.º 22, de 15 de fevereiro de 1947, foi mantida a forma de rateio do Decreto-lei n.º 8.463/45, que já considerava o consumo, a superfície e a população.<sup>63</sup>

Posteriormente, a matéria teve sua regulamentação infraconstitucional pela Lei n.º 302, de 13 de julho de 1948, que direcionou os 60% previstos indiscriminadamente na Constituição para os Estados e Municípios da seguinte forma: i) 48% serão destinados aos Estados e ao Distrito Federal (não havia menção a Territórios, assim como no texto constitucional); e ii) 12% serão destinados aos Municípios. A engrenagem dos quatro critérios (superfície, população, consumo e produção) foi feita igualmente para Estados e Municípios, devendo-se chamar atenção, novamente, para o fato de que não foi utilizada a produção local como índice para partilha:

Art. 3º Do total do Fundo Rodoviário Nacional, 48% (quarenta e oito por cento) serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal, feita a distribuição da seguinte forma;

I - duas décimas partes do montante a distribuir proporcionalmente às superfícies;

II - duas décimas partes, proporcionalmente às populações;

III - seis décimas partes, proporcionalmente aos consumos de lubrificantes e combustíveis líquidos.

Art. 4º Os restantes 12% (doze por cento) do Fundo Rodoviário Nacional serão entregues aos Estados, aos Territórios e ao Distrito Federal feita a distribuição da mesma forma indicada no artigo anterior, e deverá cada Estado ou Território entregar aos seus Municípios a cota que lhes couber divididas nas mesmas condições entre os Municípios.

---

<sup>63</sup> A respeito da lei de reformulação do DNER, observa Lourenço Filho: “É com o Decreto-lei n.º 8.463, de 27 de dezembro de 1945, que a criação de recursos especiais para investimentos rodoviários e o regime de coordenação do sistema rodoviário nacional se consolidam e, em seus princípios gerais, é o vigente atualmente. A chamada Lei Joppert - em homenagem ao engenheiro Maurício Joppert, então Ministro da Viação e Obras Públicas do Governo José Linhares, que propugnou pela adoção das medidas integrantes do decreto-lei - introduz as seguintes e principais inovações:

- a) criou o Fundo Rodoviário Nacional, em substituição ao Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios;
- b) reorganizou o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (D.N.E.R.), como órgão autárquico, atribuindo-lhe como receita a cota da União no imposto único sobre combustíveis e lubrificantes;
- c) criou o Conselho Rodoviário, como órgão superior, para coordenação da política rodoviária do país, com poder de ação sobre os Estados;
- d) a cota-parte destinada aos Estados e Municípios foi elevada de 25% para 60%;
- e) o método para a distribuição, anteriormente à base do consumo, passou a compreender 36%, proporcional ao consumo; 12% proporcional à população; e 12% proporcional à superfície;
- f) os municípios foram privados da participação.” (LOURENÇO FILHO, 1961:62)

A discussão a respeito da não inserção da produção como parâmetro efetivo de partilha dos recursos do imposto único foi retomada quando dos debates parlamentares para criação da Petrobrás, em 1951. Através da Mensagem n.º 469/1951, Vargas enviou ao Congresso Nacional o PL n.º 1.516/1951, que propunha a criação de uma empresa estatal para alargar a produção interna de petróleo e diminuir a marcha crescente das importações. e redundou na Lei n.º 2.004, de 1953<sup>64</sup> Na mesma ocasião, foi enviado também o PL 1517/1951, que deu origem à Lei n.º 1.749, de 1952, e trasladava 25% da arrecadação do imposto único para o desenvolvimento da indústria nacional, viabilizando financeiramente a estatal brasileira.

Apesar de as disposições concernentes ao imposto único estarem inseridas no projeto de lei aprovado em 1952, um dos debates mais intensos, tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal,<sup>65</sup> se deu em virtude dos critérios de partilha do imposto, exatamente entre os Estados produtores e consumidores e culminou na aprovação do art. 53 da Lei n.º 2004/53, que inseriu a produção<sup>66</sup> como fator de partilha e diferenciou a origem dos recursos arrecadados relativamente à produção de óleo cru.

Art. 53. Da receita do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos de que trata a lei nº 1.749, de 28 de novembro de 1952, 48% (quarenta e oito por cento) caberão aos Estados e Distrito Federal, feita a distribuição separadamente para os produtos oriundos de matéria prima nacional e para os produtos importados ou de óleo importado.

I - A parte da receita destinada aos empreendimentos ligados à indústria do petróleo (art. 3º da lei nº 1.749, de 28 de novembro de 1952) terá, a aplicação prevista na art. 13 desta lei.

II - A parte da receita destinada ao Fundo Rodoviário Nacional será aplicada de acordo com as disposições da lei nº 302, de 13 de

---

<sup>64</sup> DUARTE (1947, p. 387)

<sup>65</sup>Conforme relata José Duarte a respeito da emenda apresentada por Honório Monteiro: "Parece-lhe que a base para a divisão não deve ser, apenas, a da produção e do consumo. A da produção não se compreende que o Estado, tendo determinada produção anual, deixe de ser favorecido na divisão da renda arrecadada. Da mesma forma não se compreende que o Estado tendo maior consumo não disponha de maior percentagem na renda, pois que esta resulta do seu plano rodoviário mais desenvolvido e tem necessidade, conseqüentemente, de conservar esse plano. A intenção do projeto, quando se refere à superfície e à população, foi atender às bases para a divisão entre Estados e a União. O fundamento desta última divisão deve ser o da produção e do consumo." (DUARTE, 1947: 389-390)

<sup>66</sup> Art. 2º Os 60% de Fundo Rodoviário Nacional serão rateados entre os Estados e o Distrito Federal, na forma prescrita no art. 31 do Decreto-lei nº 8.463, de 27 de Dezembro de 1945.

julho de 1938, e lei nº 1.749, de 28 de novembro de 1952.

§ 1º A receita resultante dos produtos de matéria prima nacional será distribuída, observadas as disposições dos incisos anteriores, aos Estados e Distrito Federal da seguinte forma:

- 1) 18% (dezoito por cento) proporcionalmente às superfícies;
- 2) 36% (trinta e seis por cento) proporcionalmente às populações;
- 3) 36% (trinta e seis por cento) proporcionalmente aos consumos;
- 4) 10% (dez por cento) proporcionalmente à produção de óleo cru de poço ou de xisto ou ainda de condensados.

§ 2º A receita resultante de derivados importados ou produzidos com óleo cru importado será distribuída aos Estados e ao Distrito Federal pela forma seguinte: 1) 20% (vinte por cento) proporcionalmente às superfícies; 2) 40% (quarenta por cento) proporcionalmente às populações; 3) 40% (quarenta por cento) proporcionalmente aos consumos.

§ 3º As proporções de consumo previstas nos parágrafos anteriores serão calculadas com base nas quantidades consumidas em cada unidade federativa e não sobre o imposto pago.

§ 4º A distribuição da cota de 12% (doze por cento) do imposto único, que caberá aos Municípios, far-se-á, também, no que for aplicável, pelos critérios dos parágrafos anteriores

§ 5º Os novos critérios de distribuição, estabelecidos no presente artigo, só vigorarão a partir de 1954.

Em resumo, foram criadas duas sistemáticas de destinação dos recursos arrecadados pelo IULC, sendo: i) uma correspondente aos recursos oriundos de derivados importados ou produzidos com óleo cru importado, onde o critério de produção não é levado em conta para rateio; e ii) uma para os recursos advindos de matéria prima nacional. Ainda assim, a participação da produção nos nortes de divisão, 10%, apesar de não ser inexpressiva, era tímida quando comparada aos demais.

À época da aprovação do PL 1516/51, no relatório da Comissão de Finanças do Senado, elaborado pelo Senador Alberto Pasqualini, estimava-se que o percentual de distribuição das quotas do imposto único seria a seguinte:

Quotas Estaduais do Imposto Único  
(Percentagens baseadas na receita de 1952)

Estado	Base das quotas			Distribuição das quotas (percentuais do imposto)		
	Percentage m do consumo nacional	Percentage m da população do país	Percentage m da área do país	Lei 302 (1948)	Plano Baleeiro (1952)	Plano Pasqualini (1953)
<b><i>Sul desenvolvido</i></b>						
Rio Grande do Sul	9,48%	8,04%	3,64%	8,03%	7,03%	7,73%
Santa Catarina	2,63	3,01	1,22	2,43	2,28	2,50
Paraná	7,19	4,10	2,60	5,65	4,61	5,03
São Paulo	37,47	17,63	3,19	26,63	19,34	22,63
Distr. Federal	12,77	4,6	0,02	8,57	5,77	6,94
Rio de Janeiro	6,15	4,44	0,55	4,69	3,69	4,34
Minas Gerais	7,94	14,95	7,50	9,26	10,08	10,63%
Total	83,63%	65,77%	18,72%	65,26%	52,80%	59,80%
<b><i>Norte e Oeste subdesenvolvidos</i></b>						
Amazonas	0,34%	1,01%	20,53%	4,51%	7,26%	4,63%
Pará	1,00	2,18	15,67	4,17	6,26	4,40
Maranhão	0,33	3,05	4,32	1,67	2,56	2,21
Piauí	0,26	2,03	3,21	1,20	1,83	1,55
Ceará	1,55	5,22	1,98	2,37	2,89	3,10
Rio Grande do Norte	0,83	1,88	0,68	1,01	1,13	1,22
Paraíba	1,43	3,30	0,73	1,66	1,81	2,03
Pernambuco	4,36	6,54	1,25	4,17	4,03	4,60
Alagoas	0,56	2,11	0,37	0,84	1,00	1,14
Sergipe	0,34	1,24	0,27	0,50	0,62	0,69
Bahia	3,14	9,35	7,27	5,20	7,00	6,61
Espírito Santo	0,91	1,66	0,53	0,98	1,02	1,13
Mato Grosso	0,48	1,01	16,28	3,76	5,89	3,85
Goiás	0,84	2,35	8,02	2,59	3,73	2,88
Total	16,37%	42,93%	81,11%	34,63%	47,03%	40,04%
Total Geral (inclusive área disputada)	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Alberto Pasqualini *apud* WIRTH

A Constituição de 1967, como visto, alterou o percentual da quota da União, elevando-a de 40% para 60%. Apesar disso, a articulação dos critérios de rateio manteve-se a prevista no art. 53 da Lei n.º 2004/53. Esses percentuais haviam sido temporariamente alterados em razão do Decreto-lei n.º 208, de 27 de fevereiro

de 1967<sup>67</sup>, que fora posteriormente alterado pelo Decreto-lei n.º 335, de 18 de outubro de 1967 (retomava os critérios do art. 53), mas, tendo este sido rejeitado pela Câmara dos Deputados, foi reiterado pelo Decreto-lei n.º 343, de 20 de Dezembro de 1967, o qual impunha novamente os critérios do art. 53 da Lei n.º 2004/53. Os percentuais de rateio previstos no art. 53 da Lei n.º 2004/53 permaneceram vigentes até a extinção do imposto único pela Constituição de 1988.

Consolidando-se as alterações nos percentuais de partilha dos recursos do imposto único, bem como os fatores de composição da receita de cada ente, tem-se a seguinte configuração:

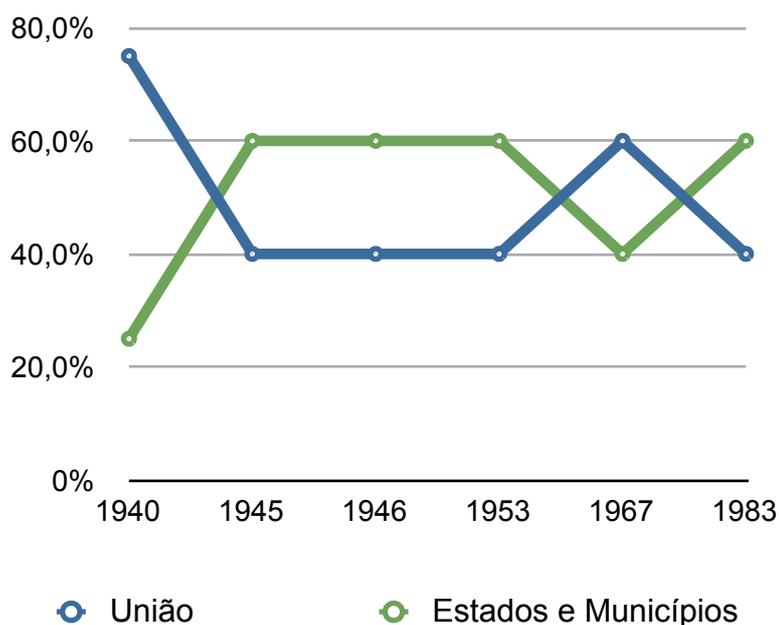
	Critérios de Partilha	União	Estados e Municípios	
<b>1940</b>	Consumo	75%	25%	Decreto-lei n.º 2.615/40
<b>1953</b>	Consumo, população e superfície	40%	60%	Decreto-lei n.º 8.463/45 (Lei "Joppert")
<b>1946</b>	Consumo, população, superfície e produção*	40%	60%	Constituição de 1946
<b>1953</b>	Consumo, população, superfície e produção	40%	60%	Lei n.º 2.004/53
<b>1967</b>	Consumo, população, superfície e produção	60%	40%	Constituição de 1967
<b>1983</b>	Consumo, população, superfície e produção	40%	60%	EC n.º 23/83

\*Apesar da inserção no texto constitucional de 1946, a produção só foi regulamentada como parâmetro de distribuição com a Lei 2.004/53

Em perspectiva, tem-se um decréscimo geral do percentual da União desde a instituição do imposto, até o último critério anterior a sua extinção, qual seja o da Emenda Constitucional n.º 23/83. Os Estados e Municípios, por sua vez, tiveram um incremento substancial do repasse da União, encerrando o último exercício fiscal de vigência do imposto com quota de 60% na receita.

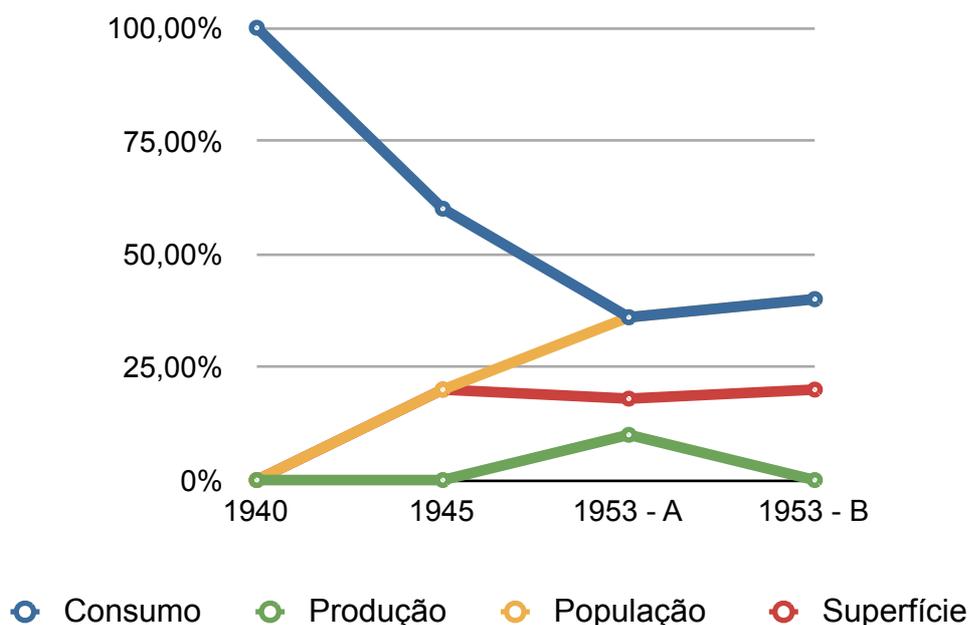
<sup>67</sup>Justificava-se politicamente a criação de uma empresa estatal sob o argumento de que "Na realidade, portanto, o problema não comporta solução à base exclusiva da importação de matéria prima em bruto, para ser refinada no país. Já os preços do petróleo bruto, atualmente vigentes no mercado internacional, limitam os lucros da industrialização e, assim, reduzem um pouco o dispêndio de divisas com o refino da matéria prima importada. Somente a produção interna, em volumes compatíveis com o consumo, permitirá assegurar o desenvolvimento da economia nacional naquilo que dependa dos combustíveis líquidos. Para esse fim torna-se indispensável adotar medidas econômicas de amplitude correspondente à extensão e à complexidade do problema."

### Progressão dos percentuais federativos de partilha do IULC



Voltando-se a atenção tão somente para os vetores de composição individual de receita de cada ente, tem-se que inicialmente apenas o consumo era levado em consideração, aproximando-se do discurso inicial de recomposição de perdas em razão da supressão geral de competências tributárias. Posteriormente, precisamente no Decreto-lei n.º 8.463/45, foram inseridos, para além do consumo, os parâmetros da superfície e da população. A Constituição de 1946 alargou mais as variáveis e inseriu, ainda que de forma estéril, a produção como critério para a partilha. A regulamentação dos quatro fatores, no entanto, veio apenas com a aprovação da Lei n.º 2.004/53, onde foram criadas duas sistemáticas, sendo uma voltada para a arrecadação proveniente da exploração nacional, onde a produção efetivamente tem participação, e outra destinada às receitas conexas à importação de petróleo ou de derivados, na qual a produção não exerce influência. Historicamente, apura-se a progressão dessa forma:

### Progressão dos percentuais de articulação dos critérios de partilha do IULC



Apartam-se, portanto, as primeiras impressões que decorrem da leitura isolada dos textos constitucionais a respeito dos fatores da rateio, quais sejam as de que até a Constituição de 1946 não eram levadas em consideração outras variáveis que não o consumo e de que a produção passara a influir no repasse dos recursos nesse marco temporal. Como visto, a previsão de consideração da superfície e da população já estava prevista na “Lei Joppert” e a produção só foi de fato utilizada como caractere de modulação da participação dos Estados e Municípios na receita do IULC em 1953, com a Lei n.º 2004.

Em síntese, tem-se que o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis (sistemática posteriormente estendida a energia elétrica e mineração) foi resultado de um contexto político de fomento ao desenvolvimento de uma indústria petrolífera no Brasil, compassado a uma demanda correlata de incremento da malha rodoviária nacional. Com isso, buscou-se uma simplificação dos tributos com incidência específica sobre o setor, eximindo a competência dos Estados e Municípios e afunilando-as em torno da União.

Ao longo das Constituições o imposto foi tomando contornos diversos dos que inspiraram sua criação (mera concentração de competência em torno da União por uma facilidade logística) e a União foi crescendo como ente arrecadador e ganhando poderes de fiscalização e controle da aplicação do produto da

arrecadação do imposto único. Além disso, viu-se que já se enraizavam aqui as disputas políticas entre os Estados produtores e consumidores relativamente a perdas arrecadatórias.

#### **IV. Conclusão**

O trabalho desenvolveu-se em um esforço de acompanhar as transformações que a tributação com incidência específica sobre o setor de petróleo, foi sofrendo ao longo das constituições republicanas brasileiras, retomando-se inicialmente o regime constitucional das minas.

Inicialmente, viu-se, no contexto da Constituição de 1981, as obrigações tributárias incidentes sobre a atividade exploratória, anteriormente atrelado à disciplina jurídica da mineração. Viu-se que, apesar de a Lei Calógeras ter estabelecido obrigações relativas à licença para exploração e um percentual relativo à renda líquida da mina. Posteriormente, as obrigações foram fixadas pela Lei Simões Lopes e seu regulamento, tendo esses, ao contrário daquela lei, alcançado eficácia.

Já no contexto da Constituição de 1934, viu-se a inserção do Código de Minas, regulando incidências com repercussão tanto sobre a concessão quanto sobre a produção anual. A maior dificuldade, no entanto, advinha da complexidade de cumprimento da previsão de exclusão do art. 86 do decreto-lei n.º 24.673, que regulamentava as obrigações previstas no Código de Minas. Referido dispositivo estabelecia a fixação por lei federal de limitação global para oneração da atividade por tributos, tanto da União, quanto dos Estados e Municípios. A articulação de bases econômicas diversas (renda, propriedade) inviabilizava uma aferição real do peso dos tributos, levando a sua ineficácia.

Esse entrave já prenunciava a necessidade de uma mudança drástica na estrutura tributária do setor, que na época era proclamada como solução a unificação do imposto por uma facilidade logística, tanto no aspecto do explorador quanto pelo viés de observação do ente arrecadador. Somou-se a isso a mobilização política pelo incremento da indústria do petróleo internamente, criando o Conselho Nacional do Petróleo para viabilizar a empreitada e, dentre outras, dotando-a da competência de fixar os tributos no setor, tarefa conexa ainda ao propósito manifesto de uniformização de preços por parte do Conselho.

Nesse contexto, em 1940, foi inibida a competência dos Estados e Municípios para tributação dos fatos geradores conexos aos combustíveis e

concentrada em torno da União a competência para instituir e cobrar tributos que recaíssem sobre operações envolvendo lubrificantes e combustíveis.

Pela especificidade da unificação tributária promovida pelas Leis Constitucionais n.º 3 e 4, de 1940, relativamente às operações que envolvessem combustíveis e lubrificantes, deu-se finalmente aprofundamento verticalizado às questões concernentes ao Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis, explorando-se especialmente dois aspectos essenciais à avaliação do imposto em nível arrecadatório, pelo viés da receita que proporcionava, examinando sua base de incidência e a determinação constitucional de rateio dos recursos.

Viu-se que a determinação de unificação dos tributos com repercussão sobre os lubrificantes e combustíveis está intimamente ligada essencialmente a duas questões: busca de uniformização de preços dos combustíveis no país (meta proposta pelo General Horta Barbosa com forte inspiração no modelo argentino de desenvolvimento da indústria local) e diminuição da elevada complexidade contábil envolvida no processo de cumprimento das obrigações tributárias, o que repercutia negativamente sobre a indústria nacional.

Nesse espírito, foi criado então, resultado dos esforços do Conselho Federal de Comércio Exterior e da idealização do General Horta Babosa, o Conselho Nacional do Petróleo, que dentre as competências de planejamento e atuação direta no setor, estava a incumbência de fixação de sua taxaço, simplificando consideravelmente a contabilização dos tributos por parte das empresas atuantes no setor.

Conforme constatado, o Imposto Único foi proposto em escala de articulação federativa como uma junção (em torno da União) não propriamente excludente de competência tributária dos Estados e Municípios: se propunha a ser antes um congregador logístico de arrecadação do imposto, que um imposto da União transmitido aos demais níveis federativos pelos critérios ordinários de repasse. Além disso, a aplicação dos recursos era vinculada a investimentos na interiorização do país por meio do incremento da malha rodoviária federal. A União chegou inclusive a condicionar o repasse dos recursos ao cumprimento das metas de aplicação da receita. Em razão da possibilidade de controle da União sobre a distribuição dos recursos salientou-se o mimetismo da dinâmica de repasse a uma sistema de subvenções.

Sobre a base de incidência do imposto único salientou-se que poderia atingir quaisquer das etapas do processo produtivo e a importação de óleo cru ou de derivados, tendo sido consolidadas no art. 74 da Lei n.º 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional. Lá está expresso que o imposto poderá ter como fato gerador: i) a produção; ii) a importação; iii) a circulação; iv) a distribuição; ou v) o consumo. De acordo com o que se lê no §2º do art. 74 do CTN, a unicidade do imposto tinha duas perspectivas de exclusão: i) exclui a competência dos demais entes federados para imposição de impostos sobre aqueles fatos geradores (excetuado o intervalo em que se permitiu a incidência simultânea do ICM sobre operações que destinassem ao consumidor final combustíveis a serem consumido por veículo rodoviário); e ii) após a decisão legislativa sobre qual segmento da cadeia suportará o imposto, exclui a potencialidade de tributação das demais etapas.

Outro aspecto pormenorizado a respeito do imposto único diz respeito às disputas políticas travadas em torno da participação de Estados e Municípios no produto da arrecadação do imposto. Conforme buscou-se esclarecer, as disputas estavam inicialmente embasadas na recomposição de perdas arrecadatórias sofridas pelos Estados e Municípios em razão da supressão de possibilidade de tributação dos fatos geradores conglomerados em torno do imposto único. Posteriormente as disputas foram se desvinculando da mera justaposição fiscal com o regime anterior e foram se estabelecendo outros vetores de direcionamento da receita proporcionada pelo IULC, quais sejam a população, a superfície e a produção local.

A perspectiva histórica de formação da arrecadação tributária do setor é importante não como um registro estéril, mas como uma forma de observação dos arranjos institucionais que foram sendo feitos ao longo dos anos, (??da) vinculação desses arranjos a determinados contextos políticos (p.ex. a campanha nacionalista de Vargas, a criação da Petrobrás e a mudança na determinação da aplicação integral dos recursos do IULC no Fundo Rodoviário) e (??da) sua conformação normativa contextualizada.

Isso porque, conforme observado introdutoriamente, elaboram-se muitos discursos em torno da partilha dos vultosos resultados fiscais (tributários e não tributários) arrecadados pela indústria do petróleo com certa irresponsabilidade em relação às consequências que derivam desses argumentos. Não se quis aqui

fundar ou descaracterizar qualquer desses discursos, mas tão somente oferecer meios de enxergá-los com uma perspectiva histórica, construída, e não como uma formação metafísica preexistente e oponível indeferentemente a toda conjuntura.

Com o discorrido a respeito da tributação do setor no sistema da Carta de 1988 foi possível enxergar que algumas estruturas ainda se mantêm presentes, a exemplo da previsão de destinação e controle observada para a CIDE-combustíveis e da determinação ainda não regulamentada de concentração da tributação em apenas uma das etapas da cadeia produtiva (a exemplo do que se observava com o IULC). Ou seja, contudo não se possa afirmar que há uma projeção do sistema anterior de incidência, há sem dúvida resquícios de um modelo precedente.

Ademais, é válido o registro de que a tributação do setor - que engloba não apenas o peso dos tributos em si, mas também o custo relativo ao cumprimento das obrigações tributárias - precisa de uma sistemática diferenciada que responda às suas especificidades, que seja um modelo adequado a uma indústria fortemente segmentada e compassado às participações de natureza não tributária que recaem sobre a atividade.

Com isso, buscou-se traçar um panorama da inserção dos tributos com incidência e peculiaridades atinentes ao setor, observando-os no contexto de seu respectivo sistema constitucional tributário. Espera-se ter contribuído para um debate mais atrelado a uma compreensão histórica da tributação do setor, não necessariamente para que eles se soldem, mas para que decisões possam ser feitas com mais clareza e com mais consciência de que se trata de uma escolha, em razão ou apesar, do contexto que a precede.

## V. Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. Direito dos Estados e Municípios a parte do produto da arrecadação do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. *In* Revista de Direito Público. XVIII. São Paulo. 1985.

BARBOSA, Rui. Pensamento e ação de Rui Barbosa. Seleção de textos pela Fundação Casa de Rui Barbosa. Brasília : Senado Federal, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988. vol. 6. t. 1. Arts. 145 a 156. São Paulo : Saraiva, 1990.

BEDRAN, Elias. A Mineração à luz do direito brasileiro: comentário, doutrina e jurisprudência. Volume III. Editora Alba Limitada : Rio de Janeiro, 1957.

BERCOVICI, Gilberto. Direito Econômico do Petróleo e dos Recursos Minerais - São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BORGES, José Souto Maior. Participação dos Estados no produto da arrecadação do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. *In* Revista de Direito Público. XVII. São Paulo. 1984.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Diário da Assembleia Nacional Constituinte de 1891. Brasília : Senado Federal, 1924.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Diário da Assembleia Nacional Constituinte de 1946. Brasília : Senado Federal.

BRASIL. Congresso Nacional. Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília: Congresso Nacional.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 13ª ed. Malheiros: São Paulo, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. *In* Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. Eurico Marco Diniz de Santi (coord.) - São Paulo : Saraiva, 2008.

COHN, Gabriel. Petróleo e Nacionalismo. Difusão Europeia do Livro: São Paulo, 1968.

DUARTE, José. A Constituição Brasileira de 1946. Exegese dos textos à luz da Assembleia Constituinte. 1º Volume. Rio de Janeiro, 1947.

GRECO, Marco Aurélio. Os Tributos Municipais. *In* A Constituição Brasileira 1988: interpretações. Org. José Cretella Júnior; Ives Gandra da Silva Martins; José Francisco Rezek *et al.* Rio de Janeiro: Forense Universitária: Fundação Dom Cabral: Academia Internacional de Direito e Economia, 1988.

LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. Participações governamentais na indústria mineral e do petróleo. Histórico da Legislação até a Constituição de 1988. Parte II. A fase anterior ao Monopólio (1891-1953). 2011.

LOURENÇO FILHO, Márcio de Carvalho Bergstron. Do fundo rodoviário nacional como padrão de federalismo cooperativo. Aspectos e problemas jurídicos. Instituto Brasileiro de Direito Rodoviário. 1961

NETO, Meneghetti Alfredo. RUCKERT, Isabel Noemia Jungs. Sistema Tributário Brasileiro: algumas considerações. *In* Indicadores Econômicos FEE, Vol. 19. n.º 3. 1991.

NEVIANI, Tarcísio. Tributação dos combustíveis. *In* Academia Brasileira de Direito Tributário. I Congresso Nacional de Direito Tributário. Tema: O Sistema Tributário na Nova Constituição do Brasil. Editora Resenha Tributária, 1988.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A Evolução da estrutura tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. Texto para discussão n.º 1469. IPEA, 2010.

PAVAN, Cláudia Fonseca Morato. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. I. Org. Ives Gandra da Silva Martins. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREIRA, Jesus Soares. Petróleo, Energia Elétrica, Siderurgia: a luta pela emancipação, um depoimento de Jesus Soares Pereira sobre a política de Vargas. Org. Medeiros Lima. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1975.

REALE, Miguel. Direito dos Estados à participação no produto da arrecadação do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis. *In* Revista de Direito Público. Ano XVII. São Paulo. 1984

SANTOS, Rafael César Coêlho dos. O Regime Monofásico passível de ser implementado no ICMS. *In* Doutrinas Essenciais. Direito Tributário: Impostos Estaduais. Org. Ives Gandra da Silva Martins. e Edvaldo Pereira de Brito. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n.º 45. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

\_\_\_\_\_. O Sistema Tributário de 1967: Adequado ao Brasil de 80 ? Pesquisa e Planejamento Econômico, 11, 1981, p. 203-227.

VEIGA, Clovis de Andrade. O sistema tributário na constituição de 1967. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. São Paulo: Renovar, 2010.

WIRTH, John D. A política do desenvolvimento na era de vargas. Tradução de Jefferson Barata. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1973.