
TRANSFERÊNCIA DE COMBUSTÍVEL: VALOR ADICIONADO E A RESPECTIVA REPARTIÇÃO DE ICMS

FABIANO DOS REIS TAINO
DANIELLY SILVA RAMOS BECARD

Resumo: este artigo analisa os efeitos que a transferência de combustível de outros Estados ao Estado de Goiás, sem inserir encargos tributários e margem de lucro, causa no cálculo do valor adicionado – diferença entre todas as entradas e saídas – de cada um dos municípios, o qual possui reflexo na repartição do ICMS aos municípios.

Palavras-chave: coíndice, valor adicionado, repartição de ICMS, base de distribuição, combustíveis

E assunto cotidiano na imprensa o quão elevada se apresenta a carga tributária no Brasil. Nem tão corriqueiras assim são as discussões inerentes à repartição das receitas tributárias, as quais, em sua grande maioria, consistem em manifestações dos Estados e Municípios de que a União sufoca a população e as empresas com pesado fardo tributário, sem que, contudo, faça condignamente os devidos repasses aos Estados e Municípios.

Em âmbito estadual, as maiores celeumas estão centradas na repartição, aos Municípios, da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 158, estabelece que 25% do produto arrecadado pelos Estados, a

título de ICMS, pertencem aos Municípios, os quais serão distribuídos à razão de $\frac{3}{4}$, decorrentes da proporção do valor adicionado obtido por cada municipalidade, e $\frac{1}{4}$ conforme dispuser a lei estadual. O valor adicionado é a diferença entre todas as entradas (compras, transferências, remessas etc.) no Município, para fins de ICMS, e todas as saídas (vendas, transferências, remessas etc.).

Uma das atividades econômicas que proporciona elevadas cifras de ICMS é a comercialização dos combustíveis, ressalvando que o crédito tributário sobre a circulação dos derivados de petróleo é destinado ao Estado de consumo do combustível, não sendo este o foco do presente artigo.

Para fins de cálculo do valor adicionado, é relevante a identificação das localidades em que há refinaria de petróleo ou base de distribuição. No caso específico do Estado de Goiás, não há qualquer refinaria de petróleo inserida em suas divisas; porém, há na cidade de Senador Canedo uma base de distribuição, a única do Estado.

A base de distribuição é um estabelecimento responsável por vender o combustível em determinada região distante do local onde efetivamente ocorre o refino do petróleo, facilitando, assim, o fornecimento às distribuidoras de combustível que, por sua vez, abastecerão os postos varejistas.

A entrada do combustível com apenas o preço de produção e a saída constando todos os demais componentes de seu preço de venda – como os encargos tributários, os custos desta unidade de armazenagem e comercialização e a própria margem de lucro da empresa – acarretam uma diferença robusta de valor adicionado em prol do município que conta com a base de distribuição da petrolífera, sendo importante não confundir esta com uma distribuidora de combustível, que é a empresa que adquire da petrolífera (da refinaria ou da base de distribuição) e revende aos postos.

Se, por um lado, este elevado valor adicionado satisfaz o Município – no caso de Goiás, Senador Canedo –, por sua vez, causa reclamações em praticamente todos os demais Municípios do Estado, eis que se um deles obtém fatia considerável do ICMS a ser repartido, ou fatia bem superior àquela auferida por outros Municípios do mesmo porte, certamente haverá um suposto “detrimento” de todos os demais municípios do Estado, mesmo que tendo população equivalente ou superior.

A fixação de índices de participação de cada Município na arrecadação de ICMS é formalizada pelo Conselho Deliberativo dos Índices de Participação dos Municípios – Coíndice, órgão este que, diante dos mandamentos constitucionais, recebe os dados da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás inerentes à arrecadação do ICMS e realiza os cálculos nos termos do artigo 158 da CF/88.

Para ilustrar este fato, temos o seguinte quadro, de 2008:

Quadro 1: Participação ICMS da População por Cidade

Cidades\Dados	População	Participação ICMS
Anápolis	325.544	5,03%
Aparecida de Goiânia	475.303	2,62
Goiânia	1.244.645	19,91%
Rio Verde	149.382	5,33
Senador Canedo	70.559	5,60%

Fonte: Censo IBGE e Secretaria da Fazenda de Goiás (2007).

Em razão de os questionamentos sobre os dados e sistemáticas empregados resultarem em elevado valor agregado ao Município de Senador Canedo, o próprio Governo Estadual e o Coíndice procuraram analisar os conceitos empregados, não alterando, contudo, a metodologia e os seus resultados.

Não demorou muito para que a situação ganhasse contornos em sede de tributos federais, como forma de sustentar que havia um erro no cálculo do valor adicionado e de que o vício estaria na entrada do combustível em Goiás, cuja documentação fiscal revelaria um subfaturamento, em razão de não constar os respectivos destaques de Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, respectivamente (PIS/Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Cide-combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Combustíveis), como também, por representar um valor muito inferior ao praticado quando da comercialização do combustível.

Fomentando esta nova vertente da discussão, a Receita Federal, via Superintendência Regional, emitiu solução de consulta

sustentando que dentre estabelecimentos da petrolífera, o contribuinte seria o produtor, ou seja, a unidade em que o petróleo sofre a intervenção industrial, afastando a sujeição passiva tributária da unidade que faz a comercialização do combustível.

A solução de consulta fracionou, para fins de identificação do sujeito passivo, a petrolífera em seus respectivos estabelecimentos, compreendendo que cada unidade deve ser considerada autonomamente para caracterização do fato jurídico tributário, com suas conseqüentes emissões de Nota Fiscal e recolhimentos de tributos.

Para tal conclusão, fez ainda o cotejo entre a atividade principal de cada estabelecimento da petrolífera descrita no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) junto à Receita Federal e os textos legais que dizem quais são os contribuintes da Cide-combustíveis, PIS/Pasep e Cofins.

Assim, o direito positivado fixa que os contribuintes destes três tributos são os produtores. A descrição da atividade principal do estabelecimento da petrolífera em que se processa o refino do petróleo aponta que é a produção, enquanto que o estabelecimento de Senador Canedo declina que sua atividade principal é a distribuição, assim como a comercialização atacadista.

Neste cenário, a solução de consulta arrematou que a contribuinte dos três tributos seria a unidade produtora, o que ensejaria em elevação no valor de sua nota fiscal já que todos os encargos tributários deveriam estar embutidos no documento fiscal de saída emitido pela unidade de refino. Como conseqüência, se o valor de entrada é majorado, a diferença entre a entrada e a saída (valor adicionado) será inferior ao que habitualmente é praticado, reduzindo, por conseguinte, a fatia de Senador Canedo na repartição do ICMS.

Diante desta nova tese, encorajada pela auspiciosa solução de consulta, houve uma agitação entre os Municípios e Estado de Goiás, eis que diversas situações juridicamente embaraçosas derivariam da mesma, com destaque para o descumprimento de obrigações acessórias por parte da petrolífera, a falha da fiscalização estadual quanto ao procedimento adotado e, o mais complicado, a necessidade de ajustes quanto ao repasse de ICMS aos Municípios, vez que todos os demais seriam mercedores de repasses complementares e Senador Canedo, na inviabilidade de se falar em devolução, sofreria uma compensação forçada nos exercícios futuros.

Esta é a situação que se analisará, no presente artigo, procu-

rando-se identificar os conceitos que integram as fundamentações jurídicas de cada um dos envolvidos e, principalmente, apontando-se quem estaria contemplado com a razão nesta discussão.

CONTRIBUINTE É A EMPRESA E NÃO CADA UMA DAS SUAS UNIDADES/ESTABELECIMENTOS

A questão posta se reveste de complexidade não somente pelos contornos jurídico-tributários, mas também pela própria questão política que cerca qualquer tema que interfira no repasse de valores de um Estado aos Municípios que o integram.

Revela-se de grande utilidade encontrar os pontos centrais da celeuma instaurada para que o estudo não se perca em devaneios hipotéticos e distantes da realidade dos fatos examinados. Neste sentido, a fragmentação dos temas a serem analisados propiciará uma melhor compreensão dos elementos fundamentais da presente problemática.

O cerne da questão é que a tese dos Municípios incorporada pela solução de consulta considerou, para fins tributários, cada um dos estabelecimentos da empresa que realiza o refino e comercialização do petróleo isoladamente, como se cada um deles fosse uma empresa diversa, enquanto que a empresa petrolífera é uma só. Ela possui diversas unidades, mas a pessoa jurídica que extrai petróleo, processa o refino, comercializa, que amarga prejuízo, que ostenta lucro e que suporta os tributos é uma só.

Houve uma confusão entre o que é uma filial ou uma unidade e o que é uma empresa/pessoa jurídica, refletindo tal pensamento na incorreta identificação do contribuinte tributário. A empresa e, por conseguinte, a contribuinte, é a petrolífera, sendo irrelevante por qual estabelecimento, se matriz ou filial, é praticada a hipótese de incidência tributária.

Não discrepa deste pensamento a doutrina, apregoando que:

Em relação a cada um dos seus estabelecimentos, a sociedade empresária exerce os mesmos direitos, sendo irrelevante a distinção entre sede e filiais, para o direito comercial [...]. A distinção, por conseguinte, entre as duas espécies de estabelecimento do mesmo empresário (sede ou filial), abstraídos os aspectos pertinentes à competên-

cia judicial, não apresenta maiores desdobramentos para o direito (Ferreira, 1962, 6:30/42) (COELHO, 2002, p. 98).

Sobre a individualização de cada unidade ou estabelecimento de determinada empresa, há posicionamento da doutrina no seguinte sentido: “É tese majoritária que o estabelecimento não é sujeito de direitos e não tem personalidade jurídica” (GUSMÃO, 2007, p. 155).

Importante apresentar a orientação de Coelho (2002, p. 99; grifo nosso),

‘Considerar o estabelecimento empresarial uma pessoa jurídica é errado’, segundo o disposto na legislação brasileira. ‘Sujeito de direito é a sociedade empresária’, que, reunindo os bens necessários ou úteis ao desenvolvimento da empresa organiza um complexo com características dinâmicas próprias. ‘A ela e não ao estabelecimento empresarial, imputam-se as obrigações e asseguram-se os direitos relacionados com a empresa’.

Neste diapasão, em rara oportunidade Borba (*apud* GUSMÃO, 2007, p. 155-6) ensina:

[...] agências, lojas, fábricas, escritórios, sucursais, filiais são palavras que integram a vasta nomenclatura com que se designa o estabelecimento. A matriz ou sede é o estabelecimento principal. [...] Convém deixar bem clara a distinção existente entre estabelecimento e subsidiária. O estabelecimento é parte, parcela, unidade de ação de sociedade; a subsidiária não integra a sociedade, visto ser uma outra sociedade, da qual participa. Exemplificando: a Refinaria Duque de Caxias é um estabelecimento da Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras, enquanto a Petrobras Distribuidora S.A. é uma subsidiária. A refinaria é, portanto, uma unidade da Petrobras, não tendo personalidade jurídica. A Distribuidora, embora controlada pela Petrobras, é uma outra pessoa jurídica, daí decorrendo a sua condição de sujeito de direito.

Obviamente, cada uma das unidades possui os seus livros fis-

cais, os seus registros contábeis; porém, certo é que o pagamento do tributo é suportado pela empresa como um todo. Ou será que uma empresa possui lucro na sua unidade “X”, prejuízo na “Y”? E uma não possui relação com o outro? Obviamente que não é isso. A empresa faz a consolidação dos seus números e chega ao final do período de apuração e faz o recolhimento do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do Pis, da Cofins e assim por diante.

O momento se revela oportuno para a lição de Melo (*apud* CARVALHO, 2000, p. 2, grifo nosso):

[...] que por defluência do princípio da autonomia do estabelecimento, ‘adquire esta capacidade para realizar o fato imponible, nunca para ser sujeito passivo da obrigação tributária’. O nivelamento legal se arma para credenciá-lo a promover a concretização do fato tributário, ‘não para fazê-lo cumprir a prestação pecuniária, em próprio nome’, o que seria impossível juridicamente, visto que o estabelecimento filial, por exemplo, não tem individualmente considerado, personalidade consagrada pelas regras do Direito Privado.

Machado (2001, p. 321) fez análise da posição consolidada no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça concluindo que “a jurisprudência, no STJ e no STF, tem-se manifestado no sentido de que o estabelecimento não pode ser considerado contribuinte autonomamente, pois contribuinte é a pessoa jurídica”.

Em aresto de singular precisão ao caso em questão, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ponderou...

[...] porquanto o fato de exercer a ré suas atividades em diversas localidades de nosso país através de suas filiais, a pessoa jurídica constitui uma só. Em outras palavras, o fato da sede da empresa estar localizada naquele Estado, mas exercendo a apelante atividades comerciais em outras unidades da federação através de suas agências ou filiais, não lhe desdobra a personalidade [...] (Apelação Cível com Revisão nº. 041.646-4/2, Seção de Direito Privado 7ª Câmara B.C. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo).

Então, quando se está grafado no artigo 2º das Leis n. 10.336/2001 e n. 9.718/98 que os contribuintes são os produtores, não está a lei fazendo menção a qual é a unidade “X” ou “Y” da empresa que efetivamente produz a mercadoria, mas sim está a lei dizendo que a Empresa “Z”, produtora do combustível, é quem suportará com a Cide-combustíveis e com o PIS/Pasep e a Cofins, não importando se é o seu estabelecimento situado em São Paulo, por exemplo, que produz e a unidade que comercializa é a base localizada em Goiás.

Isto é irrelevante para fins de identificação do contribuinte, pois o contribuinte é o mesmo, aliás, é um só, sendo relevante o momento em que há a materialização da descrição da obrigação tributária para se apontar quando os documentos fiscais deverão fazer as devidas incidências e destaques dos tributos. Este momento é quando a base de distribuição comercializa o combustível com as Distribuidoras, venda esta que possibilitará o faturamento, preenchendo, finalmente, a regra-matriz da incidência tributária da Cide-combustíveis, do PIS/Pasep e da Cofins.

Cediço que o ICMS e IPI são exceções à regra, vez que recolhidos autonomamente por cada unidade, em que pese haver disposições legais, tanto nacional como estadual, que culminam por referendar a regra geral ao expor que “respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos ‘do mesmo titular’” (Lei Complementar 87/96, artigo 11, parágrafo 3º, inciso IV e RCTE/GO artigos 24 e 25) e “os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado” (Lei Complementar 87/96, artigo 25 e RCTE/GO artigo 56-A *caput* e parágrafo 1º).

Patente que apesar da individualidade quanto à apuração, o contribuinte, o sujeito passivo, o devedor é apenas um, qual seja, a empresa/pessoa jurídica independente de quais ou quantos estabelecimentos possua.

A análise da legislação tributária como um todo permite a constatação de que o contribuinte é a empresa, a pessoa jurídica de direitos e obrigações, independente de ter um ou muitos estabelecimentos. Colaciona-se o artigo 34 do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás ilustrando:

Art. 34. ‘Contribuinte é qualquer pessoa, natural ou jurídica’, que realize, com habitualidade ou em volume que

caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ainda que a operação e a prestação se iniciem no exterior (Lei nº. 11.651/91, art. 44, grifo nosso).

Respeitando toda a inteligência do sistema tributário vigente, a Lei nº. 9.779/99 apontou:

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

...

III – ‘a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS’;

‘IV - a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal’ (grifo nosso).

Este foi mais um robusto elemento a demonstrar de forma cabal que não são os estabelecimentos os sujeitos passivos do débito tributário, mas sim aqueles que, sendo partes de uma própria empresa, executarão atos que se enquadrarão como fatos jurídicos tributários. A legislação tributária, de forma geral, não diz que o contribuinte é o estabelecimento, a unidade ou a filial, mas sim que o contribuinte é a empresa, a pessoa jurídica.

Dando azo ao parágrafo anterior, tem-se que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000/99) expõe que:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº. 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº. 6.264, de 1975, art. 1º);

II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº. 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº. 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº. 6.264, de 1975, art. 1º);

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº. 3.470, de 1958, art. 76).

Percebe-se uma vez mais que se as filiais fossem contribuintes autônomos dos tributos, o inciso II do artigo 147 (RIR/99) não seria apenas para empresas estrangeiras. Ou mesmo o inciso I do artigo 146 (RIR/99) não diria que os contribuintes são as pessoas jurídicas, mas sim declinaria que os estabelecimentos, unidades, filiais, etc. são os sujeitos passivos.

Provoca surpresa o teor da solução de consulta mencionada, vez que em sentido oposto a esfera contenciosa do Ministério da Fazenda, representada pelo Segundo Conselho de Contribuintes assim decidiu, quanto a Cofins, porém com ensinamentos que extrapolam tal contribuição:

É, portanto, contribuinte da Cofins a pessoa jurídica e não sua matriz isoladamente ou cada filial. A expressão “pessoa jurídica”, conforme definição formulada por De Plácido e Silva, ‘é empregada para designar instituições, corporações, associações e sociedades, que, por força ou determinação de lei, se personalizam, tomam individualmente própria, para constituir uma entidade jurídica, distinta das pessoas que forma ou compõem’ (Vocabulário Jurídico, 16ª edição, Editora Forense). Em suma, é aquela com aptidão para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações.

Logo, a pessoa jurídica, que possui capacidade e personalidade, é única, e, portanto, todos os seus estabelecimentos fazem parte dela, não sendo possível a sua partição. De rigor observar que a escrituração fiscal dos estabele-

cimentos da pessoa jurídica serve para concretizar operações e facilitar o controle e administração do imposto por parte do Fisco, não podendo, dessa forma, firmar obrigações jurídicas independentes, na medida em que não possuem capacidade para tal.

O jurista Paulo de Barros Carvalho, na tese “Regra Matriz”, apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, página 402, sustentou: ‘...o estabelecimento filial, por exemplo, não tem, individualmente considerado, personalidade consagrada pelas regras do Direito Privado’¹.

Nota-se que a doutrina instalada, bem como os raros julgados, quer administrativo ou judicial, que tratem sobre o tema indicam uma tendência diversa daquela perseguida por parte dos Municípios.

IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS E IMPORTÂNCIA DO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA

Analisando sob outro enfoque, há o fato de que o estatuto social da refinaria traz, como objeto social, diversas atividades, com destaque para o refino, comércio e a distribuição de petróleo e seus derivados. Certo está que a empresa pode realizar todas as atividades apontadas em seu estatuto social. Qual ou quais unidades executarão cada uma ou várias das tarefas acima, é questão de organização interna e, *mutatis mutantis*, indiferente ao Fisco Federal e Estadual, desde que os tributos correspondentes sejam devidamente declarados e recolhidos e que normas de índole não tributárias também sejam atendidas.

Nesta toada, a empresa optou por fixar uma unidade em Senador Canedo cuja atividade principal é o comércio de combustível, porém isto não descaracteriza que a empresa seja uma refinaria de petróleo e nem traz como consequência uma “cisão” para fins de recolhimento tributário, como atabalhoadamente se precipitam Municípios interessados e a própria Receita Federal em dada Solução de Consulta.

Alguns interessados procuram focar a atividade principal no Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), como

se tal nomenclatura fosse o aspecto definidor do contribuinte de alguns tributos, contornando juridicamente conceitos para asseverar que somente o estabelecimento que possui como atividade principal o refino de petróleo possa ser o sujeito passivo de tributos que apontam como contribuintes os “produtores de combustível derivados de petróleo”.

Insiste-se, a contribuinte é uma só, sendo que esta empresa possui vários estabelecimentos. O sujeito passivo dos tributos discutidos não é a unidade daqui ou dacolá, mas sim a empresa, sendo importante identificar, e será feito mais a frente, o momento em que se pratica a hipótese legal para que os devidos registros contábeis e fiscais sejam feitos, incluindo aqui, o local de sua ocorrência.

Em um cartão de CNPJ qualquer, percebe-se que se está grafado “código e descrição da atividade econômica principal”; portanto, o CNAE não se refere ao cadastro de todas as atividades realizadas por uma empresa via de suas unidades, tanto que no campo seguinte consta “código e descrição das atividades econômicas secundárias” assumindo que o estabelecimento pode realizar outras atividades que não aquelas descritas na atividade principal e, de certa forma, também não inseridas no campo de atividades secundárias.

Data venia, não se pode pretender que o CNAE, ao discriminar a atividade principal de um determinado estabelecimento, vincule tal descrição ao surgimento da obrigação tributária, mais precisamente quanto ao sujeito passivo.

Se determinada empresa, procurando se safar do ICMS, relaciona que pratica prestações de serviço e uma fiscalização constatada que na verdade há uma comercialização, está o Fisco, *in casu* estadual, impedido de proceder qualquer autuação, haja vista que a empresa possui como atividade cadastral a prestação de serviços? Obviamente que não.

Cediço que os princípios norteadores do Direito Tributário, e aqui em especial o da legalidade, apontam que, praticado o fato jurídico previamente designado em lei como hipótese hábil ao nascimento da obrigação/crédito tributário, irrelevante o nome da operação, do contrato, o cadastro das partes, etc.

Feitas estas considerações, é indubitável a tendência de inexistência de meios a se fazer prosperar a pretensão de impor uma tributação autônoma a cada um dos estabelecimentos de uma petrolífera.

DO MOMENTO DE SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em que pese os argumentos desenvolvidos nos tópicos anteriores serem suficientes para desqualificar as pretensões dos Municípios, mostra-se adequado que se demonstre a sustentação jurídico-tributária de tais considerações, fazendo para tanto a devida análise das hipóteses de incidência tributária relevantes para o caso e servindo de contraponto ao desconexo raciocínio da Solução de Consulta.

Dentre tantos estudos desenvolvidos para identificação da origem da obrigação tributária e seus sujeitos, bem como a apuração do *quantum* devido, um dos mais utilizados e conceituados é o do Professor Paulo de Barros Carvalho, o qual recebeu a nomenclatura de regra-matriz de incidência tributária.

Um dos vértices principais deste feito é a identificação do momento exato em que há a subsunção do fato à norma prévia. Sobre este instante jurídico, assim expôs o renomado doutrinador:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

[...]

Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrito no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descreveremos ficará inteiramente comprometida (CARVALHO, 2000, p. 244, grifo nosso).

No mesmo diapasão apresenta-se Alfredo Augusto Becker:

Entretanto, a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica (BECKER, 1998, p. 3).

Não se justifica alongar o raciocínio sobre o aspecto teórico do desenvolvimento da regra-matriz de incidência, porém é válido demonstrar sua aplicação específica ao presente caso, identificando o exato momento em que ocorre o fato jurídico tributário, mediante a identificação dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo que se mostrem úteis ao presente artigo e, por via oposta, afastar o equivocado momento que a Solução de Consulta e os Municípios pretendem sustentar sua convicção.

Principiando pela Cide-combustíveis, logo no artigo 1º da Lei nº. 10.336/2001 resta cristalino o critério material relevante para este caso, qual seja, a comercialização de petróleo e seus derivados:

Art. 1o Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se referem os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº. 33, de 11 de dezembro de 2001 (grifo nosso).

Patente que a transferência de mercadoria de estabelecimentos da mesma contribuinte não está abarcada na hipótese ensaiada no dispositivo legal retro. Ressaltando que o elemento material não é a descrição objetiva do fato, a descrição é a própria hipótese de incidência, mas sim (o elemento material) se consubstancia no comportamento que será praticado pela pessoa jurídica ou natural, sendo porquanto, parte da descrição objetiva do fato.

A doutrina assim pondera sobre o critério material:

O 'critério material' é considerado o núcleo da hipótese tributária, por se tratar, nas palavras de Marçal Justen Filho, da 'abstração de uma ação ou de um estado de fato, que retrata, em última análise, uma conduta (entendida em sentido amplo) de uma pessoa', de modo que nele, ensina José Roberto Vieira, 'teremos invariavelmente comportamento de pessoas, expresso por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicação é incompleta e por isso pede um complemento, seja objeto direto ou indireto' (FISCHER, 1999, p. 130).

Inerente ao aspecto pessoal, com base na inteligência do sistema tributário nacional, é indiscutível que o sujeito ativo da Cide-combustíveis é a União. Quanto ao sujeito passivo, o artigo 2º da Lei n.10.336/2001 expõe que “...são contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º”.

Visto alhures que o produtor referido não pode ser interpretado como o estabelecimento produtor, mas sim a empresa, esta deve ser reconhecida como a contribuinte produtora, independente de qual unidade sua esteja envolvida.

Quanto ao aspecto temporal, o legislador, diante de sua criticada técnica, trouxe sob denominação de “fato gerador” o momento, o átimo em que se é possível efetivamente apontar que todos os requisitos legais foram atendidos para a configuração da obrigação tributária. Tal evento ocorreu no artigo 3º da lei nº. 10.336/2001.

Sobre este instante jurídico, expõe Paulo de Barros Carvalho “...ao compasso em que os integrantes do critério temporal determinam o exato minuto ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária” (CARVALHO, 2000, p. 254).

Trazendo para o caso em concreto, o fato jurídico ocorre quando a base de distribuição entrega o combustível e a nota fiscal à Distribuidora. Aqui há o surgimento da obrigação tributária. Impossível dizer que este átimo se dá na unidade de refino, eis que naquela unidade não ocorre a entrega do combustível a terceiros e a emissão do documento que suporta tal transação. Na unidade de refino há uma simples transferência do produto, acobertada pela especí-

fica nota fiscal, o que por tudo quanto já exposto, não se pode equiparar esta movimentação de estoque (transferência) como uma venda e como um faturamento.

Neste ponto, flagra-se uma incoerência na Solução de Consulta e na interpretação dos Municípios, vez que se os mesmos asseveram que a produtora é a refinaria, com supedâneo no art. 2º da Lei nº. 10.336/2001, todavia, se depararam logo no art. 3º com a situação de que o fato “gerador” é a comercialização. Ora, inverossímil se apontar que a refinaria comercializa com a base de distribuição. Chegar-se-ia ao paradoxo de dizer que a empresa petrolífera não seria, pelas operações examinadas, devedora da Cide-Combustíveis, vez que nenhuma de suas unidades pratica o exato fato imponible descrito na legislação, eis que a unidade de refino produz, mas não vende, enquanto que a base de distribuição, apesar de vender, não é a produtora.

Obviamente que um estudo um pouco mais avançado da tese defendida pelos Municípios não encontra amparo jurídico no passo seguinte, conforme visto no parágrafo pretérito.

Irrelevante para a controvérsia que se discorra sobre a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo) da Cide-combustíveis, eis que a mesma possui um valor fixo para cada unidade de combustível, irrelevante o preço de venda, da realização ou de custo.

Passa-se a analisar a Cofins, aproveitando os breves conceitos introduzidos quanto aos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

O elemento material da Cofins é localizado no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal³ e também mediante a inteligência da Lei Complementar nº. 70/91⁴ e lei nº. 9718/98, em seu artigo 2º que reza que “As contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”, então consistindo-o no faturamento da empresa.

Sendo o sujeito passivo (segmentação relevante do aspecto pessoal) a empresa que obtém (realiza) o faturamento, obviamente somente a empresa que efetiva, *in casu*, a venda do combustível pode se caracterizar nesta condição, resumindo-se novamente tal empresa petrolífera e, conforme exaustivamente visto neste traba-

lho, não podendo se confundir a contribuinte com seus diversos estabelecimentos (refinaria ou base de distribuição).

Emoldura-se, por conseguinte, que a empresa praticou o fato impositivo quando efetivamente recebeu pelo produto, ou seja: no ato da entrega da mercadoria procedeu a devida emissão e entrega da nota fiscal ao comprador, com os encargos tributários inseridos em seu preço de venda, vindo finalmente a possibilitar o pagamento (auferir receita), destacando que este evento ocorre em razão da comercialização praticada na unidade responsável pela distribuição/venda. Não é razoável pretender que haja o faturamento em decorrência da conduta em outro Estado, eis que naquela localidade houve apenas uma transferência de produtos entre dois estabelecimentos da mesma contribuinte, faltando um requisito basilar para consecução do faturamento, qual seja, a entrega onerosa de mercadoria a terceiro (comprador). Ou será que a unidade de Senador Canedo efetua uma transação bancária a crédito da refinaria pelo pagamento da transferência de combustível?

É óbvio que não há qualquer pagamento, sendo impossível exigir os efeitos tributários decorrentes do faturamento se não houve qualquer transmissão jurídica de dinheiro em favor de unidade praxeada em outro Estado.

O próprio aspecto quantitativo da Cofins referenda a tese exposta, eis que a base de cálculo do tributo em comento é o valor do faturamento, ou seja, o preço de venda pago, vindo a alíquota a incidir percentualmente sobre tal montante, resultando no valor a recolher por esta contribuição social. Assim, como se apurar o *quantum* no momento da transferência de outro Estado para Goiás se a operação era uma singela transferência de estabelecimentos, não havendo um valor de venda, um valor a ser saldado, impossível também dizer que se está defronte da base de cálculo da Cofins.

Percebe-se, mais uma vez, o equívoco daqueles que insistem que a base de Senador Canedo não é produtora, porém se esquecem de que a individualização da petrolífera ensejará no fato de que a filial de outro Estado não fatura, ou seja, novamente nenhuma das duas seria sujeito passivo da Cofins, “nascendo” um crédito à petrolífera por todo o período não caduco em que recolheu a Cofins quando da operação aqui detalhada. São temerários os termos da Solução de Consulta, eis que por via oblíqua atesta o contexto tri-

butário desenvolvido acima, o qual certamente não é correto, porém auxilia a demonstrar a fragilidade da mesma.

Resta mais uma vez afastada a tese guerreada pelos Municípios, e equivocadamente sustentada pela SRF, eis que sugere que a Cofins seria um custo da transferência, desconsiderando completamente a hipótese de incidência tributária, mais precisamente em seu aspecto material que desconhece os efeitos tributários da transferência da mercadoria.

Quanto ao PIS/Pasep, há pouca diferença quando comparada com a fundamentação utilizada na Cofins.

O elemento material do PIS/Pasep é auferir receita decorrente da venda por parte da pessoa jurídica, “enfim, abstraindo-se as coordenadas de espaço e de tempo, outro não pode ser o ‘critério material’ da hipótese do tributo em tela que não o faturamento”⁵, nos termos do artigo 3º “b” da Lei Complementar nº. 07/70 e artigo 4º da Lei nº. 9.718/98, o qual se reproduz:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº. 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº. 10.865, de 2004) (Vide Lei nº. 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a ‘receita bruta decorrente da venda’ de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº. 10.865, de 2004) (Vide Lei nº. 11.051, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás

liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº. 11.051, de 2004) (Vide Lei nº. 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Flagrante que se não houver uma venda de produto, não há como se falar em auferir receita, sendo óbvio que a transferência de combustível entre unidades de uma mesma pessoa jurídica não gera a obtenção de qualquer receita e, por conseguinte, não configurado o aspecto material da hipótese de incidência do PIS/Pasep, afastando a subsunção do fato à norma.

Certamente que o aspecto temporal é mais um que não ampara a pretensão dos Municípios, eis que a obtenção da receita por parte da petrolífera não ocorreu como consequência da transferência praticada pela refinaria em outro Estado a Senador Canedo, mas sim, como consequência da entrega da mercadoria a terceiros.

Melhor sorte aos Municípios não confere o aspecto pessoal, eis que o sujeito passivo, novamente, não é o estabelecimento em si, mas sim o ente jurídico, a empresa como um todo. A redação dos já mencionados artigos reza que o contribuinte é a empresa produtora. Não é contribuinte a sua unidade daqui ou dacolá; elas podem praticar o fato jurídico tributário, mas o contribuinte é a pessoa jurídica.

Dando azo a assertiva do parágrafo anterior, a Lei Complementar nº. 07/70 que instituiu o Programa de Integração Social encerra se reportando a legislação do imposto de renda, já vista neste trabalho:

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º - Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

Insistir que a unidade de refino é uma contribuinte autônoma provocará uma *hecatombe* tributária, pois se a unidade de refino não comercializa, neste caso específico de transferência a outro estabelecimento e, por conseqüência, não auferir receita decorrente do ato de perder a posse do bem, também não há como se falar em subsunção do fato à norma.

Igualmente a Cofins, o próprio aspecto quantitativo do PIS/Pasep ratifica a inviabilidade da pretensão dos Municípios, eis que a base de cálculo do tributo em comento é a receita decorrente da comercialização, ou seja, o preço de venda, vindo a alíquota a incidir percentualmente sobre tal montante, resultando no valor a recolher por este tributo. Posto isto, se indaga a exatidão, como se apurar o *quantum* no momento da transferência do combustível a Senador Canedo se a operação era uma singela transferência entre estabelecimentos da mesma contribuinte, não havendo como se apontar um valor de venda, um faturamento e, por conseqüência, não vindo a unidade de origem (refinaria) a auferir receita, o que induz à impossibilidade de reconhecer o preço de transferência como a base de cálculo do PIS/Pasep.

Visto então que a conduta da petrolífera não preenche diversos critérios que compõem a estrutura da regra-matriz de incidência tributária da Cide-combustíveis, PIS/Pasep e Cofins, não há como se sustentar que a subsunção do fato à norma teria ocorrido com a saída do combustível de outra unidade com destino a Goiás.

Neste sentido, convém lembrar que a petrolífera não poderia emitir documento fiscal em discordância com a operação que estava sendo praticada entre suas unidades, bem como não poderia contábil e fiscalmente formalizar a comercialização praticada pela unidade de Senador Canedo de forma diversa, conforme a legislação estipula, eis que os artigos 113, §1º e 114 do CTN, em que pese os questionamentos da utilização do termo “fato gerador”, são cristalinos quanto à necessidade da plena materialização da hipótese legal para que o fato seja considerado jurídico tributário.

Também falece de fundamentação legal a Solução de Consulta examinada ao desvirtuar conceito de direito privado, eis que pretende transmutar uma simples transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para uma comercialização (operação apta a gerar faturamento e auferimento de receita), sendo que e o artigo 110 do CTN expressamente veda tal possibilidade à legislação tributária.

A regra-matriz de incidência também pode ser analisada sob o aspecto de que a sua observância faz com que haja o respeito ao princípio da legalidade, esculpido na Constituição Federal em seu artigo 150, I, (exigir tributo sem lei que o estabeleça) como também no artigo 97 do Código Tributário Nacional. Frisa-se que também é defeso que regras de interpretação criem tributos, mais uma vez, em proteção aos contribuintes contra a sanha arrecadatória da Administração Pública, está emoldurado no artigo 108, §§ 1º e 2º do CTN.

Feita a ponderação entre os tropeços interpretativos da Solução de Consulta, torna-se ainda mais flagrante a correção da petrolífera quanto à emissão da nota fiscal referente à transferência entre dois de seus estabelecimentos, ressaltando o amparo legal na Lei Complementar 87/96, artigo 13, § 4º, inciso II, que apesar das peculiaridades inerentes ao ICMS, já mencionadas neste trabalho, demonstra por si só a correção quanto à não inclusão dos encargos tributários no preço de transferências:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

...

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Como já visto nas análises aqui desenvolvidas, os tributos não são devidos por esta ou aquela unidade da petrolífera, mas sim pela própria como um todo, sendo irrelevante qual é a unidade de refino e qual é a que comercializa. O que é mais relevante no campo tributário é o momento em que a empresa pratica a hipótese de incidência, sendo que o fato imponível dos tributos aqui apontados é a comercialização ou seu consectário, qual seja, auferir faturamento/receita. Se na saída da mercadoria da refinaria não houve faturamento, porque não é uma venda, mas sim transferência física e não jurídica de mercadoria, não poderia esta destacar a incidência da Cide-combustíveis, PIS/Pasep e Cofins e incluir tal ônus em seu custo, razão pela qual não há como falar que a base de Senador Canedo tenha feito

apontamentos contábeis e fiscais por atos praticados em outra localidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O exame de cada uma das situações postas preteritamente permitiu que a conclusão fosse conhecida simultaneamente ao desenvolvimento da análise do caso. Outrossim, se mostra útil que haja o desfecho do estudo com a identificação objetiva das situações jurídicas expostas no intróito.

Assim, conclui-se que não é possível se falar em descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que elas, notas fiscais e registros, correspondem ao exato atendimento da legislação tributária. Ampara-se esta primeira conclusão no fato de que a transferência efetivada entre a unidade de refino e Senador Canedo (base de distribuição) não poderia refletir nos documentos fiscais nada além do preço de produção do combustível, eis que tal operação não preenche o tipo legal de qualquer tributo federal.

Conseqüência imediata é o afastamento da responsabilidade do próprio Estado de Goiás por inépcia na fiscalização, vez que, se não há mácula na escrita fiscal, impossível se imputar falha na fiscalização.

Não poderia ser diverso o desfecho de que não há como se falar na possibilidade dos demais Municípios exigirem repasse complementar de ICMS ou ajuste em exercícios futuros, eis que não houve a constatação de qualquer falha nas operações e anotações fiscais que pudessem sustentar menção a equívoco no cálculo do valor adicionado, bem como, obviamente, pelos mesmos argumentos resta sepultada a necessidade de o Município de Senador Canedo devolver valor recebido a título de ICMS ou mesmo aceitar um redutor nos exercícios futuros a título de ressarcimento de repasse majorado que teria recebido nos últimos anos.

Ainda, merece ponderação também que o que está aqui em discussão é se o valor agregado/índice de participação do Município de Senador está correto, vindo a influenciar o valor agregado/índice de participação dos demais municípios do Estado, jamais se discutindo ausência de recolhimento de tributo ou mesmo se este mecanismo é o mais adequado.

Por fim, vale ponderar que, posteriormente em 04/09/2007, a Superintendência da Receita Federal mediante a Solução de Con-

sulta nº. 130, trouxe posicionamento idêntico ao aqui edificado, sem, contudo, revelar a razão de em momento pretérito ter apresentado respostas em sentido diverso, permitindo assim, que suas duas fundamentações sejam parte de debates, quando deveriam agir como uniformizadoras.

Feitas todas estas ponderações, conclui-se que a pretensão, a grosso modo, dos Municípios do Estado de Goiás de proceder a uma correção na sistemática de operação entre as unidades de uma petrolífera se mostra equivocada, razão pela qual estará destinada ao fracasso eventual requerimento administrativo ou judicial.

Notas

- ¹ Processo nº. 13808.001864/99-08. Recurso nº. 127.158. Acórdão 204-00-094, Cons. Flávio de Sá Munhoz.
- ² Art. 3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de...
- ³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 20, de 1998)...b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº. 20, de 1998).
- ⁴ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o 'faturamento mensal', assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (grifo nosso).
- ⁵ FISCHER, Octávio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 133.

Referências

- BASTOS, C. R. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BENATTI, J. *ICMS consultoria tributária*. Leme: LED, 1999.
- BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BORBA, J. E. T. Direito societário. In: GUSMÃO, M. *Curso de direito empresarial*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007. p. 155-156.
- CAMPINHO, S. *O direito de empresa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

- CARVALHO, P. de B. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, F. U. *Curso de direito comercial*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. 1.
- FISCHER, O. C. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GASPAR, W. *ICMS comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1998.
- GUSMÃO, M. *Curso de direito empresarial*. 5. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007.
- LAZZARESCHI NETO, A. S. *Lei das sociedades por ações anotada*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- LEAL, R. *Direito tributário*. São Paulo: De Direito, 1996.
- MACHADO, H. de B. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, H. de B. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MARTINS, F. *Curso de direito comercial*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- MARTINS, I. G. da S. (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 2 v.
- MELO, J. E. S. de. *ICMS teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- PIRES, A. R. *Manual de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- ROSADO, M. (Coord.). *Estudos e pareceres – direito do petróleo e gás*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Abstract: this article analyze the effects that the transfer of fuel from other states to the state of Goiás, without insert taxes and profit, cause in the calculation of added value – difference between all the entrance fiscal and the exit/sales – each of the municipalities, which has reflection in the sharing of ICMS to the municipalities.

Key words: Coíndice, Added value, Sharing of ICMS, Distribution base. Fuels

FABIANO DOS REIS TAINO

Mestrando em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento da Universidade Católica de Goiás (UCG). Especialista em Direito Tributário e em Direito da Economia da Empresa. Advogado. Sócio da Hoffmann Advogados Associados S/S.

DANIELLY SILVA RAMOS BECARD

Doutora em Relações Internacionais pela Universidade de Brasília. Professora do Curso de Graduação em Relações Internacionais e do Mestrado em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento da UCG.