

## DO IMPOSTO SOBRE VENDAS A VAREJO DE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS — IVVC.

ALCIDES SALDANHA LIMA

Procurador do Município  
Professor da Universidade de Fortaleza — UNIFOR

**SUMÁRIO:** 1. O IVVC como inovação constitucional. 2. Da constitucionalidade da Lei Municipal instituidora do IVVC. 3. Da hipótese de incidência do IVVC. 4. Dos elementos integrantes da hipótese de incidência. 5. Dos aspectos da hipótese de incidência do IVVC. 6. Bibliografia

### 1. O IVVC como inovação Constitucional.

A Constituição de 1988 deveria refletir, no tocante à repartição de competência tributária, esperava-se, a ânsia de de autonomia política dos Estados e Municípios. Ao longo do tempo, alargou-se a competência da União, detendo esta cada vez um número maior de impostos, em detrimento dos demais entes federados.

O Imposto sobre venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel —IVVC— constitui-se em inovação plasmada no sistema tributário pátrio com o advento da nova ordem constitucional de 1988 — art. 156, III —. É fruto do tímido ensaio de modificação da repartição da competência tributária do qual é também exemplo a transferência da competência da União à competência estadual do imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A tributação de combustíveis não é novidade na sistemática brasileira, variando ao longo do tempo apenas quanto a atribuição de competência ora à União, ora ao Estado membro.

As Constituições de 1824 e 1891 omitiram-se no que tange à tributação de combustíveis. Na Constituição de 1934 — art. 8, d — conferiu-se ao Estado a competência para instituir imposto sobre “o consumo de combustíveis de motor à explosão”; na Constituição de 1946 competiu à União instituir imposto sobre “a produção, comércio, distribuição e consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos ...” — art. 15, III —; a Constituição de 1967 no seu art. 22, VIII praticamente reproduz aquele de sua antecessora, mantendo a competência tributária na esfera federal.

A Constituição de 1969, em seu art. 21, VII, mantendo mais uma vez o que já haviam previsto as Constituições de 1946 e 1967, atribuiu competência à União para instituir imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos. A incidência deste imposto era única sobre qualquer dessas operações e exclusiva, posto afastar a incidência de qualquer outro imposto.

Pode-se vislumbrar certa semelhança entre o antigo imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e o atual IVVC. Este, contendo em sua hipótese de incidência a venda a varejo, alberga elemento — consumo — da hipótese de incidência daquele.

Diferem, no entanto, estes impostos, no tocante à pessoa política em cuja competência tributária se inserem — Município para o IVVC e União para o antigo imposto sobre lubrificantes e combustíveis —; e à cumulatividade ou exclusividade de incidência com outros impostos — para o IVVC e imposto único, respectivamente.

Todavia, se alguma similitude pode ser constatada, diferenças existem que impõem a afirmação de que o imposto em comento não encontra, ao menos na configuração em que se apresenta, paralelo nas pretéritas Constituições brasileiras.

Por sua situação de imposto novel, desconhecido da doutrina e da jurisprudência, presta-se o IVVC a conjecturas as mais variadas, desde a discussão acerca da necessidade de prévia lei complementar para sua instituição pelos Municípios até elementos da sua hipótese de incidência. Qual a hipótese de incidência do IVVC? O que se pode entender por venda a varejo? Onde e quando se pode ter por consumado o fato gerador do IVVC? Estas são questões que buscaremos aclarar ao longo dessas preliminares reflexões sobre este novo imposto de competência municipal.

## 2. Da Constitucionalidade da Lei Municipal Instituidora do IVVC.

Pretendem alguns autores (p.e., IVES G. da S. MARTINS e CELSO R. BASTOS, Comentários a Constituição brasileira, SP, Saraiva, 1990, v.6\*, tomo. I, p. 537) vislumbrar vício na edição de lei municipal que cria o IVVC, fundando-se na suposta necessidade de anterior edição de lei complementar federal — art. 146, III, a da CF.

R. Proc. Geral Mun., Fortaleza, 1 (1): 21/31 Jun. 1992

Improcedente este entendimento, pois carecedor de respaldo jurídico.

Não é de se desconhecer, para melhor entendimento da insubsistência da afirmação destes autores, que doutrinariamente distinguem-se lei nacional; lei federal; lei estadual e lei municipal.

A lei federal (ou da União), estadual (ou dos Estados), e municipal (ou do Município) é dirigida às pessoas na qualidade de administrados da União, dos Estados e dos Municípios e emanadas dos legislativos dessas entidades políticas, respectivamente.

A lei nacional, por sua vez, dirige-se a todos os brasileiros, indistintamente, embora seja produzida pelo mesmo órgão legislativo que cria as leis federais: o Congresso Nacional. Há que se distinguir, porém, o aspecto nacional ou federal da lei.

Problemas surgem em matéria tributária e financeira, em razão da circunstância de confundirem-se na competência do Congresso Nacional as atribuições de editar as normas gerais e a lei simplesmente federal — art. 24, I; c/ parágrafo 1º — posto que na sistemática constitucional brasileira as normas gerais são normas nacionais.

A Constituição e a lei complementar não criam tributo. A Constituição reparte o poder de tributar. A lei complementar fixa normas gerais em matéria de legislação tributária, com a intenção de prevenir litígios entre as pessoas políticas — excetuadas as hipóteses constitucionalmente previstas de criação de tributo por lei complementar (art. 148; 153, VII; 154, I).

O tributo é criado por lei ordinária. Este é o corolário do princípio da estrita legalidade tributária. Outra não é a lição do eminente prof. ROQUE ANTONIO CARRAZZA quando afirma: **Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que, somente por causa dela, é que ele nasce e é exigível.**” (Curso de Direito Constitucional Tributário, SP, RT, 1991, p. 140).

O Município, no Brasil, é entidade autônoma. Cada pessoa política legisla para si nos limites constitucionalmente fixados. Nenhuma lei, senão municipal, tem a possibilidade jurídica de tratar de assunto local, inclusive a instituição e arrecadação de tributos de sua competência — Art. 30, III da CF). Corroborando este entendimento afirma o professor paulista supracitado: **“Instituindo e arrecadando livremente seus**

R. Proc. Geral Mun., Fortaleza, 1 (1): 21/31 Jun. 1992

tributos (...), o Município reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas. Nem o governo federal, nem o estadual, nem o distrital, podem interferir no exercício da competência tributária dos Municípios." (ob. cit. p. 391).

Assim, por tudo quanto se afirmou, é de se concluir com o prof. ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "... as pessoas políticas, mesmo ante eventuais omissões do legislador complementar, não podem ser inibidas de virem a usar, em toda a latitude, suas competências tributárias. A razão disto é translúcida e já foi por nós acenada: as competências tributárias estão tão bem determinadas no Diploma Supremo, que independem, para se tornarem exercitáveis, da edição de normas gerais em matéria de legislação tributária. Ademais, a Carta Constitucional em nenhum momento exige ou sugere o implemento deste tipo de condição." (ob. cit., p. 366).

Como se não bastassem os argumentos de cunho doutrinário, o art. 34, parágrafo 3º das Disposições Transitórias prevê, expressamente, a competência legislativa municipal para edição de leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional.

Além da autorização expressa, supracitada, destaque-se disposição contida no parágrafo 7º do mesmo artigo, onde, implicitamente, se prevê a edição de lei municipal, tanto que é limitada a alíquota máxima do IVVC em 3% (três por cento). Ora, se dependesse a lei municipal de anterior lei complementar, nenhum sentido teria esta limitação constitucional, posto não subordinar-se a lei complementar a limitações desta natureza.

Conclusivamente, há que se afirmar, de forma incontestada, a constitucionalidade de lei municipal instituidora do IVVC — Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, desconsiderada qualquer suposta necessidade de prévia edição de lei complementar de natureza geral.

### 3. Da Hipótese de Incidência do IVVC.

A norma jurídica não se confunde com o direito. Norma e direito são realidades distintas, embora de implicação recíproca, pois a norma é a expressão formal do direito. Para que se possa, no entanto, ter uma realidade jurídica há que existir previsão normativa.

Como afirma PONTES DE MIRANDA: "Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas — isto é, normas abstratas — incidam sobre eles, desçam e encontrem

os fatos colorindo-os, fazendo-os "jurídicos" (Tratado de Direito Privado, RJ, Borsoi, 1954, p. 6; apud Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, SP, RT, 1990, p. 43). Designa-se por incidência a subsunção de um fato a uma hipótese legal, com sua conseqüente jurisdicização.

Os comandos contidos nas normas jurídicas só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados. Só alcançam as condutas contempladas pelas hipóteses.

Tributo é a expressão doutrinariamente consagrada para designar a obrigação "ex lege" de contribuir para os cofres públicos. Esta relação jurídica surge com a realização "in concreto" de um fato previsto em lei anterior e que dela (lei) recebe a força para fazer surgir uma obrigação.

Deste modo, uma lei descreve hipoteticamente uma situação fática e estabelece que sua realização concreta determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo.

Há que se distinguir duas realidades diversas: uma a descrição legal, hipotética — dita hipótese de incidência —; outra o fato efetivamente ocorrido, configurador material da hipótese de incidência — dito fato gerador ou fato imponible —.

No sentido dessa afirmação assevera o prof. HUGO DE BRITO MACHADO: "A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese." (Curso de Direito Tributário, RJ, Forense, 1987, p. 59).

Dois são os momentos lógicos, cumpre-nos concluir: primeiramente a descrição de um fato pela lei atribuindo-lhe a faculdade de gerar uma obrigação de pagar tributo; em seguida a ocorrência do fato, com a efetivação das conseqüências legalmente fixadas.

Na Constituição Federal, no art. 156, III, encontra-se a atribuição de competência ao Município para instituir imposto sobre "vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel". No exercício desta competência estão de pronto autorizadas as Câmaras Municipais a criarem, através de lei ordinária, o IVVC.

Segundo a hipótese de incidência contida no citado artigo 156, III da CF., ter-se-á obrigação de pagar IVVC sem-

pre que ocorrer venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos. Três elementos integram a hipótese de incidência: venda (contrato mercantil de compra-e-venda); que esta venda observe a modalidade "varejo" (em contraposição à modalidade "atacado") e, finalmente, que o objeto da compra-e-venda seja combustível líquido ou gasoso. Passa-se à análise desses elementos para melhor caracterização do imposto em comento.

#### 4. Dos Elementos integrantes da Hipótese de Incidência do IVVC.

O termo "venda" integrante da hipótese de incidência diz respeito ao contrato mercantil de compra-e-venda. Este, segundo o Professor Emérito da UFC, FRAN MARTINS: "... é aquele segundo o qual, mediante consentimento mútuo, uma parte se obriga a transferir o domínio de certa coisa a uma outra, mediante o pagamento de um preço estipulado." (Contratos e Obrigações Comerciais, RJ. Forense, 1986, p. 141).

Dois são os elementos característicos desse contrato: a coisa e o preço, sobre os quais acordam as partes. O preço é a importância em dinheiro que o comprador se obriga a pagar ao vendedor em troca da propriedade da coisa vendida. A coisa é o bem móvel, ou semovente, cujo domínio o vendedor se obriga a transferir ao comprador.

Nos termos do art. 191 do Código Comercial, "O contrato de compra-e-venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; ...".

Comentando o supracitado artigo, conclui o prof. FRAN MARTINS: "Caracteriza-se, assim, o contrato como consensual, aperfeiçoando-se e tornando-se obrigatório com o mero acordo de vontades, sendo, pois, a entrega da coisa e o pagamento do preço consequências do contrato, pelas quais ficarão vendedor e comprador obrigados desde que se verifique a troca de consentimentos. Assim compreendido o dispositivo, para a formação do contrato são necessários uma coisa e um preço. A entrega dessa coisa e o pagamento do preço, contudo não são decisivos para o aperfeiçoamento do contrato, sendo o elemento consentimento, o que realmente lhe dá vida. A entrega da coisa e o pagamento do preço são efeitos desse consentimento, obrigações... que não necessitam, para validade do contrato, ser cumpridas no momento da conclusão do mesmo." (ob. cit. p. 130/131).

R. Proc. Geral Mun., Fortaleza, 1 (1): 21/31 Jun. 1992

Irretocável o pensamento do eminente comercialista. Há contrato de compra-e-venda tão logo que se materialize o consentimento no tocante à coisa e ao preço. Nada mais é de se exigir para a sua existência.

Entre as múltiplas modalidades da compra-e-venda estão a venda por atacado, ou grossista e a venda em varejo, ou a retalho.

No direito brasileiro não há norma explícita definidora de que seja atacado ou varejo, embora esses termos sejam abundantemente usados. Desta forma, é de se examinar a opinião da doutrina, concluindo-se por um conceito de venda a varejo que possa ser aplicado à venda de combustíveis líquidos e gasosos, para que se possa fazer incidir o imposto autorizado pelo item III do art. 156 da CF.

Segundo CUNHA GONÇALVES, citado por FRAN MARTINS, ("Venda de combustíveis líquidos e vendas a varejo", in Rev. Forense, v. 306, p. 69; grifo nosso): "A meu ver mercador em grosso é quem vendendo ordinariamente só a retalhista excepcionalmente vende ao consumidor, mas em quantidades superiores ao consumo normal de qualquer pessoa ou família durante 30 dias, e mercador a retalho é quem vende diretamente ao consumidor, em quantidades suficientes para o consumo de pequenos períodos, de um a 30 dias,..."

Como se pode depreender do entendimento deste jurista o critério quantidade é importante para caracterização do mercador em grosso e a retalho, porém, não é o único. A este soma-se o critério venda predominantemente a retalhista ou a consumidor. Ora, o retalhista é comerciante, realiza intermediação, por isso adquire do grossista quantidades superiores ao seu consumo normal. Pode-se concluir, assim, que identifica-se uma venda como em grosso ou à varejo não apenas pela quantidade envolvida na operação, mas também pela condição do adquirente, se comerciante (retalhista; consumidor intermédio) ou consumidor final.

Os juristas integrantes da Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva de Direito manifestando-se sobre venda a varejo afirmaram: "Retalho — Modalidade de comércio, também denominado a varejo, cuja característica é a venda em pequenas quantidades, feita por comerciante diretamente ao público." (v. 66; p. 75); "Varejo — Espécie de venda em que o comerciante vende a retalho, ou em pequenas quantidades, para atender o consumidor diretamente." (v. 76; p. 426). (apud FRAN MARTINS, artigo cit. Rev. For. p. 70; grifo nosso).

R. Proc. Geral Mun., Fortaleza, 1 (1): 21/31 Jun. 1992

Segundo o entendimento desta douta Comissão de Redação, a operação de venda a varejo é feita "diretamente ao público", ou "para atender o consumidor diretamente". Também nestas afirmações podemos constatar a superação do entendimento tradicional que pretende caracterizar a venda em grosso ou à varejo segundo as quantidades envolvidas na operação.

A Conclusão diversa não nos leva a lição do prof. FRAN-MARTINS: "Por outro lado, contrapondo-se ao comércio atacadista, ou grossista, há o comércio a retalho, ou a varejo, em que o comerciante, mesmo adquirindo de uma só vez grande quantidade de mercadorias, as revende em pequenas parcelas, fazendo uma distribuição muito maior à sua freguesia. As vendas a retalho são mais disseminadas que as vendas em grosso, destinando-se, naquelas, as mercadorias diretamente ao consumidor." (Contratos e Obrigações Com., ob. cit., p. 162; grifo nosso).

Embora reconheça a função criadora da doutrina e jurisprudência no tocante à caracterização do fornecimento a grande consumidor — industrial — como venda a varejo, conjectura o prof. MARCO AURÉLIO GRECO, citado por CELSO R. BASTOS e IVES GANDRA DA S. MARTINS, ob. cit., p. 539; "Parece-me que a tendência seja para interpretar a norma constitucional no sentido de que a expressão "venda a varejo" seja vista como venda a consumidor final. Se o industrial se caracterizar como consumidor final, sendo o último, ele poderá estar sujeito ao tributo respectivo (IVVC).

Finalmente, elemento integrante da hipótese de incidência é que a coisa — bem móvel ou semovente — cujo domínio o vendedor deseja transferir ao comprador mediante o pagamento do preço seja combustível líquido ou gasoso, excetuado o óleo diesel.

A hipótese de incidência contida no art. 156, III da CF, definiu o tipo de operação — venda a varejo —, o objeto — combustíveis líquidos e gasosos — e concedeu uma imunidade — para o óleo diesel.

##### 5. Dos aspectos da Hipótese de Incidência do IVVC.

Posto que a hipótese de incidência é a descrição legislativa de um fato capaz, por determinação legal, de fazer nascer a obrigação tributária, há que se compreender, somados aos seus elementos constitutivos, seus aspectos, determinantes, hipoteticamente, dos sujeitos da obrigação tributá-

ria, seu conteúdo substancial, momento e local de nascimento, respectivamente: aspecto pessoal; material; temporal e espacial.

O aspecto pessoal, também dito subjetivo, é, segundo o prof. GERALDO ATALIBA, "a qualidade — inerente a hipótese de incidência — que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer.". E sintetiza: **E, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.**" (ob. cit., p. 77).

A hipótese de incidência designa o sujeito ativo, limitando-se a estabelecer critérios para determinação do sujeito passivo quando da concretização do fato gerador.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público titular da competência constitucional de exigir dado tributo. Na espécie, nos termos do art. 156, III, é competente para assumir a posição ativa na relação tributária relativa ao IVVC o Município.

O sujeito passivo é, na feliz expressão de HECTOR VILLEGAS, citado por ATALIBA, ob. cit., p. 77, "o destinatário constitucional tributário". É aquele que realiza o fato impositivo, ou seja realiza, faticamente "venda a varejo de combustíveis líquidos os gasosos".

O aspecto material, de maior complexidade, contém a designação de todos os dados objetivos criadores do arquétipo que é a hipótese de incidência. O aspecto material estabelece os critérios para identificação do "quantum" devido.

Desta forma, abrange a imagem abstrata de um fato jurídico — p.e., propriedade imobiliária (IPTU), renda (IR), prestação de serviço (ISS); na espécie: circulação de combustíveis líquidos ou gasosos através de venda a varejo —; a base de cálculo, entendida como a unidade de medida para quantificação financeira do tributo — valor da operação de venda a varejo; alíquota, "... parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao estado", no dizer de AIRES BARRETO, apud ATALIBA, ob. cit., p. 114, que, até o advento de lei complementar fixadora, não poderá exorbitar de 3% (três por cento) — art. 34, parágrafo 7º, Disposições Transitórias.

O aspecto temporal diz respeito à fixação do momento em que se reputa ocorrido o fato gerador, e consequentemente nascida a obrigação tributária. A lei tributária pode fixar uma circunstância determinável no tempo para efeito de determinação da consumação do fato gerador. Se, contudo, assim

não ocorrer, omitindo-se o legislador, ensina GERALDO ATALIBA: "o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece).", ob. cit., p. 94.

No tocante ao IVVC, consuma-se o fato gerador tão logo aperfeiçoe-se o contrato de compra-e-venda a varejo, ou seja, acordem as partes contratantes no tocante ao objeto e ao preço, como se concluiu no item 4 supra. É irrelevante para o aperfeiçoamento do contrato que a entrega da coisa adquirida se deva fazer em momento posterior ou local diverso daquele em que se contrata. A entrega da coisa, mediante o pagamento do preço diz respeito não ao contrato em si, mas a sua execução. São obrigações decorrentes do contrato, que para existirem, pressupõem, logicamente, contrato anterior.

É de se destacar, porém, que pode a legislação municipal dispor de forma diversa, determinando critérios específicos para a identificação do momento consumativo do fato gerador, tendo em conta as conveniências relativas a fiscalização e cobrança do imposto.

Os fatos geradores, fatos da vida concreta que são, estão inseridos fenomenicamente em coordenadas de tempo e espaço. Esta é definida na hipótese de incidência pelo aspecto espacial, isto é, as circunstâncias de lugar relevantes para configuração do fato gerador.

Enquanto descrição legal, a hipótese de incidência só qualifica fatos ocorridos no âmbito de validade territorial da lei, isto é, no espaço em que pode o legislador exercer seu poder de tributar, fundado na repartição constitucional de competência. É o princípio da territorialidade aplicado ao campo do direito tributário.

Pode a lei estabelecer local onde se repute consumado o fato gerador, porém, se não o fizer, ensina ATALIBA: "estar **implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible**.", ob. cit., p. 105.

No que tange ao IVVC, deixando a lei de fixar o local de consumação do fato gerador, é de se considerar aquele em que se consuma o contrato de compra-e-venda.

## 6. Bibliografia consultada.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Rev. Trib., 1990.

\_\_\_\_\_. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, Rev. Trib., 1980.

BASTOS, Celso R.; MARTINS, Ives G., Comentários à Constituição Brasileira, São Paulo, Saraiva, 1990, v. 6<sup>o</sup>, tomo I.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Rev. Trib., 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987.

MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais, Rio de Janeiro, Forense, 1986.

\_\_\_\_\_. "Venda de combustíveis líquidos e vendas a varejo", in Rev. Forense, v. 306.

MARTINS, Ives G. da S. (coord.). Caderno de Pesquisas tributárias, São Paulo, Resenha Tributária, 1981. n. 6 — Princípio da Legalidade.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. (coord.). Obrigação Tributária, São Paulo, Rev. Trib., 1988.

SILVA, J. Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo, Rev. Trib., 1990.