

IPVA – CRITÉRIO SUBJETIVO DE SEU COMANDO NORMATIVO

*Paulo Roberto Coimbra SILVA**

RESUMO

O presente ensaio aborda o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA -, de competência dos Estados Membro e Distrito Federal, mais especificamente o critério subjetivo de seu comando normativo. Por meio desse estudo procuramos mostrar que muito embora o legislador possa se valer da eleição de responsáveis tributários, como meios de garantir ao Estado eficiência e efetividade na arrecadação do imposto, essa faculdade encontra também limites intransponíveis, seja nas normas gerais de direito tributário, seja nos princípios constitucionais tributários.

ABSTRACT

The present essay offers an approach on the Tax over Proprietorship of Motor Vehicles – IPVA -, on the states' jurisdiction, namely its subjective criteria of the normative command. Throughout the survey we tried to show that although the representatives may be entitled to use the “tax substitution” technique, in order to promote tax administrations' efficiency and effectiveness, this scope has infrangible limits, whether on general rules of taxation or on constitutional taxation principles.

Palavras-chaves: IPVA – Obrigação Tributária – Sujeição Passiva – Responsabilidade Tributária

Sumário: 1. Introdução; 2. Comando normativo; 3. Critério subjetivo do comando normativo.

1 – Introdução

O presente ensaio resulta da continuação dos estudos do autor a respeito do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, cujo texto inaugural, dedicado ao estudo da matriz constitucional de sua hipótese de incidência, consiste em artigo recentemente publicado¹.

* Professor da Faculdade de Direito da UFMG e da Faculdade Mineira de Direito (PUC-MINAS). Coordenador da Pós-Graduação em Direito Tributário do CEAJUF. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Conselheiro da ABDF e do IEFi. Membro da ABRADT e do IFA. Advogado

¹ Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 4, n. 23, set./out. 2006, pp. 139-154.

Mercê da ausência de uma lei complementar disciplinando o imposto da competência dos Estados membros e do Distrito Federal², necessário envidarem-se todos os esforços para extrair do texto constitucional toda sua potencialidade normativa, de forma a forjar a identidade conceitual e estrutural do tributo *sub examine* no sistema tributário brasileiro. Tal empenho, dedicado à limitação da discricionariedade dos legisladores ordinários estaduais e distrital, revela-se mesmo indispensável, sob pena de indesejáveis conflitos de competência decorrentes da instituição do IPVA pelas diversas unidades federativas, destituído de qualquer uniformidade, coerência e harmonia sistêmicas.

Nesse mister, não podem ser desprezados os valiosos subsídios urdidos pela melhor doutrina na construção da teoria da norma tributária³. De seu estudo pragmático, exsurge a elementar conclusão de ser ela formada por duas partes, como cediço: o antecedente normativo, usualmente designado por *hipótese de incidência*, e o conseqüente normativo, em torno do qual não há consenso terminológico, podendo ser assinalado como *comando, preceito, mandamento, estatuição* ou expressão equivalente.

Na hipótese de incidência, descreve o legislador, de forma completa e acabada,⁴ o fato jurígeno tributário. No comando normativo, parte na norma do IPVA que constitui o objeto de investigação do presente trabalho, encontra-se a prescrição, *in abstracto*, da obrigação tributária, com todos os seus elementos essenciais.

2 – Comando normativo

Inicialmente, impende recordar que as normas jurídicas projetam-se do plexo normativo vigente, facultando, impondo ou vedando comportamentos (*normas primárias*), ou imputando sanções à inobservância de seus mandamentos (*normas secundárias ou sancionadoras*).⁵ Imperioso perceber que os conceitos de norma jurídica e lei não se confundem. As *leis* consistem em formulações verbais escritas, editadas por ente competente e de forma válida, e constituem o Direito Objetivo. As *normas jurídicas*

² Recorde-se que o imposto em foco, criado pela EC 27/85, ainda sob regime constitucional pretérito, é posterior ao CTN e, por isso, não se encontra nele disciplinado. A despeito da omissão do Digesto Tributário e do disposto no art. 146, III, a, da CF/88, o IPVA ainda não mereceu a atenção do legislador nacional, exercendo os Estados e o Distrito Federal sua competência tributária de forma provisória, com estribo no art. 24, § 3º do texto constitucional, c/c art. 34, § 3º do ADCT (STF, REAgRg 206.500-5, rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, 2ª. Turma, 16/11/1999).

³ A propósito do tema, por todos, vide a meritosa obra de SACHA CALMON que, ampliada, atualizada e republicada em 2003 pela Editora Dialética, sob o título *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, contém o extrato de sua tese com a qual alçou o título de Doutor e na qual relata e protagoniza significativa evolução do estudo da norma tributária.

⁴ Vale registrar que, por força do princípio da tipicidade fechada, a descrição do fato jurígeno tributário há de ser completa e acabada, não se admitindo a analogia (art. 108. §1º, CTN), tampouco a chamada interpretação econômica do fato gerador.

⁵ Tivemos a oportunidade de discorrer sobre a evolução dessa distinção na tradição kelseniana em nosso recente trabalho *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 42-3.

constituem prescrições exurgentes das inúmeras formulações verbais expressas no Direito positivo (conjunto de leis), das quais se extraem a lógica e coerência sistemática do ordenamento jurídico.

Lei, portanto, é o texto escrito consistente na expressão lingüística assentada pelo legislador. *Norma jurídica*, por sua vez, constitui um comando consignando um dever, comissivo ou omissivo (*normas de conduta cogente*), uma faculdade (*normas permissivas, autorizadoras ou de conduta opcional*), uma atribuição-competência (*normas estruturais*), ou, ainda, um processo ou procedimento (*normas processuais*), resultante da integração das diversas leis em vigor, num determinado momento e num certo ordenamento jurídico.

Do estudo das normas jurídicas, propõem os juristas sua condensação lógico-sistemática, mediante sua descrição estruturada, no mais das vezes, em juízos hipotéticos e condicionais. Nascem, assim, as *proposições jurídicas*, que não prescrevem condutas, mas tão somente procuram descrever e estruturar racionalmente as condutas prescritas numa norma jurídica.

Portanto, sinteticamente, pode-se asseverar:

a) as *leis* constituem o substrato lingüístico do qual exurgem as normas jurídicas, identificando-se com o denominado direito positivo;

b) as *normas jurídicas* consistem em uma categoria volitivo-normativa que condensa, de maneira lógica e sistematizada, a vontade do legislador mediante a integração das diversas leis vigentes e concernentes a determinado assunto;

c) as *proposições jurídicas* constituem uma categoria da razão (e não da vontade, como é a norma), fruto do labor científico do jurista, que almejam revelar as normas jurídicas mediante, regra geral, a formulação descritiva de juízos hipotéticos e condicionais aptos a ensejar a imputação dos efeitos jurídicos prescritos no *comando normativo*, desde que verificada a ocorrência do fato descrito no *antecedente normativo*.

Mercê do exposto, de se perceber que o comando normativo da norma tributária há de ser extraído do respectivo conjunto de leis vigentes num determinado ordenamento em certo momento. Resume-se, pois, numa formulação descritiva, racional e integrativa dos diversos atos normativos validamente editados para a disciplina de uma determinada obrigação tributária. Nele, residem, *in abstracto*, a prescrição de todos os elementos constitutivos da obrigação tributária imputável à ocorrência do correlato fato gerador, a saber, seus sujeitos, ativo e passivo, seu objeto e seus elementos acidentais ou operacionais, tais como vencimento, local e forma de cobrança e pagamento.

A riqueza do conteúdo do comando normativo da norma tributária recomenda, para o seu estudo teórico e sistemático, sua subdivisão em diversos critérios ou aspectos, cada um deles responsável pelo estabelecimento dos elementos essenciais e acidentais da obrigação tributária, dentre os quais destacam-se: o critério subjetivo, o critério quantitativo, e o critério operacional, este último fracionado nos aspectos temporal, espacial e modal.

3 – Critério subjetivo do comando normativo

O critério subjetivo do comando normativo identifica os sujeitos integrantes do pólo passivo e do pólo ativo da obrigação tributária. Nele define-se, respectivamente, quem deverá pagar e a quem se deverá pagar o tributo.

3.1. Sujeição Ativa do IPVA

Sujeito ativo é a pessoa indicada, no comando normativo, para ocupar o pólo ativo da obrigação tributária. É, pois, o titular do dever-direito de arrecadar e fiscalizar o escorreito recolhimento do tributo. Trata-se de matéria jungida ao primado da estrita legalidade, devendo ser disciplinada por lei *stricto sensu*, no sentido formal e material.

A respeito do tema, uma advertência faz-se necessária: não se podem confundir os conceitos de competência tributária e de capacidade tributária. A *competência tributária*, definida no texto constitucional, consiste na aptidão legislativa para instituir e regular a exigência de determinado tributo, mediante lei. A *capacidade tributária ativa* reduz-se tão somente na aptidão para cobrar o tributo, tarefa essa delegável por lei. Se a lei for omissa, a ausência de delegação induz à conclusão indesviável de ser sujeito ativo a pessoa política competente instituidora do respectivo tributo.

Uma das mais relevantes distinções entre competência tributária e capacidade tributária ativa é digna do merecido destaque:

- a *competência tributária* é absolutamente *indelegável*. À pessoa política destinatária da norma constitucional que lhe outorga a competência tributária cabe-lhe exercê-la, não podendo delegá-la a quem quer que seja (mesmo que seja outro ente federado);
- a *capacidade tributária ativa*, d'outra margem, é *delegável*. A aptidão para promover a cobrança do tributo pode ser delegada, por lei, a terceiro, a

quem melhor aprouver ao legislador na definição de suas técnicas de arrecadação e/ou fiscalização.⁶

Vários são os exemplos de delegação da atividade arrecadatória e fiscalizatória, podendo-se citar, a mero título exemplificativo, as contribuições corporativas, instituídas pela União, com fins no art. 149 da *Lex Mater*, mas arrecadadas diretamente pelos Conselhos profissionais (OAB, CREA, CRM, CRC, CRA, ABO, etc.). Nessas, a competência tributária (indelegável) é da União, que, ao exercê-la, conferiu, mediante lei, a capacidade tributária ativa (delegável) às autarquias públicas competentes para a representação e tutela dos interesses profissionais e econômicos das respectivas categorias profissionais ou econômicas. A esse fenômeno de delegação da capacidade tributária ativa costuma-se atribuir a alcunha de parafiscalidade. Por isso, tais contribuições especiais são também conhecidas como contribuições parafiscais.

Importante perceber que nem sempre a pessoa política competente para instituir o tributo será aquela competente para arrecadá-lo ou fiscalizar o seu recolhimento, porquanto, insista-se, essas atividades podem ser delegadas. Assim sendo, não se deve perquirir ou identificar o sujeito ativo da obrigação tributária no texto constitucional, mas sim nas leis que instituem ou disciplinam a exigência do respectivo tributo.

No caso específico do IPVA, o sujeito ativo da obrigação tributária deve ser identificado nas leis estaduais ou distrital que o instituem e disciplinam sua exigência. No mais das vezes, senão em sua totalidade, o sujeito ativo do IPVA são os próprios entes tributantes (o Estado ou o Distrito Federal), desconhecendo-se qualquer unidade federativa que tenha delegado as atividades relativas à sua arrecadação e fiscalização.

Pelo fato do nascimento da obrigação tributária de recolhimento do IPVA estar indissociavelmente vinculado ao veículo cuja propriedade é seu fato gerador, nas obrigações futuras haverá alteração do sujeito ativo do IPVA sempre que o veículo for transferido do Distrito Federal ou de um Estado para outro. Lembre-se que a competência

⁶ A possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa já estava contemplada no CTN, em seus artigos 7º e 119, muito embora há quem sustente a possibilidade dela ocorrer de forma mais ampla do que aquela então prevista, admitindo-se a delegação a pessoas jurídicas de direito privado e, até mesmo, a pessoas físicas (tabeliães cartorários). Neste sentido militam o magistério de SACHA CALMON (Manual de Direito Tributário, 2ª. ed., Forense, 2003, p. 374), PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário, 8ª ed., Saraiva, 1996, p. 207) e LUCIANO AMARO (Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Saraiva, 1998, p. 276). Em sentido oposto, sustentando que a delegação pode ocorrer apenas em favor de pessoas jurídicas de direito público interno, prelecionam HUGO DE BRITO MACHADO (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 22ª ed., 2003, p. 68) e LEANDRO PAULSEN (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 7ª ed., Livraria do Advogado, 2005, p. 958).

para a exigência do IPVA é determinada pelo aspecto espacial de sua hipótese de incidência.⁷

3.2. Sujeição Passiva do IPVA

O sujeito passivo é a pessoa indicada para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, é quem deve pagar o tributo, mas, frise-se, não é, necessariamente, quem realiza o fato gerador.

Importante notar que o sujeito passivo da obrigação não pode ser identificado, com a necessária segurança e precisão, na hipótese de incidência da norma tributária (antecedente normativo), porquanto nem sempre à pessoa nela indigitada como protagonista do fato gerador será imputado o dever de recolher o tributo. O sujeito passivo da obrigação tributária, insista-se, está apontado no comando da norma tributária, mais especificamente em seu critério subjetivo, podendo coincidir ou não com a pessoa que realiza o fato jurígeno tributário.

Por essa razão, o Dígito Tributário, em seu artigo 121, parágrafo único, erige duas diferentes espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, contribuinte ou responsável. O sujeito passivo é designado por *contribuinte* quando participa, ele próprio, do evento perfeitamente enquadrável no aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária, e por *responsável* quando, a despeito de não participar pessoal e diretamente do fato gerador da obrigação tributária, tem com ele algum vínculo econômico que permite ao legislador imputar-lhe o ônus legal de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.

⁷ Já tivemos a oportunidade de expor que o “*aspecto espacial da hipótese de incidência indica o lugar em que ocorreu ou se tem por ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Estabelece, pois, a dimensão espacial do fato jurígeno tributário, podendo ser extremamente relevante quando a competência tributária, em especial nos tributos de competência municipal ou estadual, vincula-se ao critério da territorialidade. Regra geral, será competente para tributar o ente federado em cujo território verificar-se a ocorrência do fato gerador. Assim ocorre em relação ao IPVA.*”

“*Útil, pois, o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA para dirimir eventuais conflitos de competência entre diferentes Estados (e DF) que pretendam tributar um único fato gerador.*”

“*Neste particular, resente-se, com intensidade, a omissão legislativa na edição de normas gerais do IPVA, a serem veiculadas em lei nacional. Por certo, em virtude da grande relevância do aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto, que pode ensejar (ou dirimir) conflitos de competência entre diferentes unidades federadas, não se pode admitir ser ele erigido pelos legisladores estaduais e distrital. Insista-se que a ausência da norma geral, prevista no art. 146, I e III, a, da CF/88, disciplinando o assunto, torna imperativa a busca de uma solução no próprio texto constitucional. Considerando-se não haver o legislador constituinte se ocupado expressamente do tema, uma conclusão satisfatória decorre do disposto no art. 158, III, que determina a transferência obrigatória da arrecadação do imposto sub examine. Nessa ordem de idéias, transparece, exurgindo de uma interpretação lógico-sistemática do texto constitucional, ser considerado como aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA o local da matrícula, licenciamento ou registro do veículo.*”

“*Questão aparentemente insolúvel – ao menos enquanto perdurar o vacuum legis decorrente da inércia do legislador nacional – ocorre nos casos de veículos automotores não sujeitos a matrícula, licenciamento ou registro vinculado a qualquer municipalidade.*” (Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, ano 4, n. 23, set./out. 2006, p. 150-151).

O contribuinte caracteriza-se, enquanto sujeito passivo, por sua relação direta e pessoal com o fato jurígeno tributário. Sobre ele coincidem, a um só tempo, o aspecto pessoal da hipótese de incidência e a sujeição passiva estabelecida no comando normativo. O contribuinte comparece, pois, na hipótese de incidência e se faz também presente no comando normativo.

Entretanto, desde que observados os requisitos formais e materiais do art. 128 do CTN⁸, pode o legislador indicar no critério subjetivo do comando da norma tributária que prevê a incidência (*norma básica de incidência*, que define a sujeição passiva direta⁹) ou de outra norma que a complementa (*norma suplementar*, que altera o pólo passivo da obrigação tributária nos casos de sujeição passiva indireta¹⁰) um sujeito passivo diverso daquele partícipe do correlato fato gerador, atribuindo o dever de recolher o tributo a um responsável tributário¹¹. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência normativa, mas não o aspecto pessoal da hipótese de incidência.

Vistos tais conceitos, fácil perceber ser *contribuinte* do IPVA o proprietário do veículo automotor.

O CTN, em seu artigo 131, I, prevê hipótese de *responsabilidade por transferência*¹², com a migração total e integral do dever de pagar o imposto, nos casos de alienação do veículo. Salvo previsão expressa em lei ordinária do ente competente em sentido contrário, convertendo essa modalidade de *responsabilidade por transferência* numa *responsabilidade por extensão*¹³, nessas hipóteses (venda), o dever de pagar o tributo recai unicamente sobre o adquirente, ficando o alienante excluído do pólo passivo da obrigação tributária.

Via de regra, as hipóteses de *responsabilidade tributária* devem estar previstas nas respectivas leis estaduais ou distritais que instituem ou regulam a exigência do IPVA. Com efeito, é bastante comum nas diversas legislações ordinárias a previsão de hipóteses

⁸ A respeito dos limites à indicação de responsáveis tributários, vide item 3 infra.

⁹ A sujeição passiva direta se dá quando o sujeito passivo é o contribuinte ou o substituto tributário (*A Substituição Tributária...*, p. 27-30).

¹⁰ A sujeição passiva indireta ocorre nos casos de responsabilidade por transferência ou por extensão (*A Substituição Tributária...*, p. 24-30).

¹¹ A propósito da confluência das normas *básica* e *suplementar*, vide item 3 infra.

¹² A *responsabilidade por transferência* ocorre quando a obrigação tributária nasce para o contribuinte mas, em decorrência de um fato superveniente (*in casu*, alienação do veículo automotor), a obrigação tributária é integralmente transferida para o responsável tributário (adquirente). Nessas hipóteses, o contribuinte (vendedor) é excluído do pólo passivo da obrigação tributária, que passa a ser ocupado exclusivamente pelo responsável.

¹³ A *responsabilidade por extensão* ocorre quanto a obrigação tributária nasce para o contribuinte (nos termos da *norma básica de incidência*) mas, em virtude de um fato superveniente (previsto na hipótese de incidência da *norma suplementar*), o pólo passivo da obrigação tributária é estendido para abranger, também, o responsável tributário. Nessas hipóteses, ocupam pólo passivo da obrigação tributária contribuinte e responsável, podendo a responsabilidade ser, nos termos da lei (comando normativo da *norma suplementar*), solidária ou subsidiária.

de solidariedade passiva¹⁴ (entre contribuinte e responsáveis) no dever de recolher o IPVA, podendo-se ilustrar, a título exemplificativo:

- o adquirente, pelo recolhimento do imposto incidente sobre a propriedade do veículo adquirido, relativo ao exercício em que ocorrer a transferência de sua titularidade, ou aos exercícios anteriores;
- o devedor fiduciário, em relação ao imposto incidente sobre a propriedade do veículo objeto de alienação fiduciária;
- o arrendatário, para o recolhimento do imposto incidente sobre a propriedade do veículo objeto de arrendamento mercantil.

Essas e outras hipóteses de eleição de responsáveis tributários, sejam solidários ou subsidiários, devem ultrapassar o crivo de sua constitucionalidade e legalidade, sob pena de absoluta inocuidade.

3.3. Limites Constitucionais e Legais à Eleição de Responsáveis Tributários

O pervicaz hábito das mais diversas legislações tributárias, seja em âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, de espalhar o dever de recolhimento do tributo a pessoas sem a necessária vinculação com o fato gerador da correlata obrigação tributária avulta a importância do estudo de seus limites. A arbitrária e desarrazoada inclusão de pessoas no pólo passivo de uma obrigação tributária não poderá jamais prevalecer, sob pena de inadmissível violação aos primados da legalidade e da capacidade contributiva.

Com notável zelo, o legislador nacional não se descurou dos limites ao indigitamento de responsáveis tributários, como se pode inferir da primorosa redação do art. 128 do CTN. Nele se encontram explicitados intransponíveis limites constitucionais impostos à discricionariedade na indicação de sujeitos passivos, formulados mediante a previsão de requisitos formal e material, respectiva e diretamente decorrentes dos princípios da estrita legalidade e da capacidade contributiva.

a) legalidade

¹⁴ A solidariedade, enquanto instituto da teoria geral das obrigações, foi sinteticamente definido no art. 264 do Código Civil: “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda”. No campo específico do Direito Tributário, somente a solidariedade passiva revela-se pertinente, não se conhecendo qualquer hipótese de solidariedade ativa. Nesse diapasão, o CTN, em seu art. 124, cria duas espécies de solidariedade, a saber, a natural e a legal, e afasta a aplicabilidade do benefício de ordem. No artigo subsequente, estabelece o Código os efeitos da solidariedade: “I- o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II- a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III- a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

Primus, o requisito formal pressupõe a existência de expressa previsão legal, em lei *stricto sensu*, para a eleição de responsáveis tributários. Nesse quesito reside a inolvidável noção de ser a sujeição passiva matéria *ex vi legis*, jungida ao princípio da reserva legal. Por certo, não pode qualquer ato normativo infralegal, a despeito de integrar a legislação tributária (art. 96, CTN), inovar nesse assunto, devendo restringir-se a prover as minúcias de seu *modus operandi* eventualmente omitidos pela norma geral editada pelo Poder Legislativo, esclarecendo a melhor forma de sua aplicação pelo Poder Executivo.¹⁵

A definição, ou qualquer alteração, do(s) integrante(s) do pólo passivo da obrigação tributária, como um seu elemento essencial, deve estar disposta em lei, no sentido formal e material, podendo estar diretamente fixada na norma tributária que prevê a incidência do tributo ou sofrer modificações em uma outra norma tributária suplementar. É cediço que a sujeição passiva pode se dar de forma direta ou indireta. A sujeição passiva direta ocorre quando a obrigação tributária nasce, desde o seu início, para o sujeito passivo na qualidade de contribuinte ou substituto tributário¹⁶. A sujeição passiva indireta, por sua vez, ocorre quando a obrigação tributária nasce para o contribuinte (ou substituto) e, em decorrência de um fato superveniente, ocorre uma alteração em seu pólo passivo.

Numa análise lógica e perfunctória, nota-se que na sujeição passiva indireta há atuação conjunta de duas normas, que incidem em momentos distintos, ensejando a segunda delas uma alteração no pólo passivo da obrigação tributária. A primeira, à qual se pode intitular de *norma básica* de incidência do tributo, contém em seu antecedente normativo a hipótese de incidência, delineando, *in abstracto*, o modelo do fato jurígeno tributário, e, em seu conseqüente normativo, a prescrição abstrata da obrigação tributária, com a indicação de seus elementos essenciais (subjetivos e quantitativos) e acidentais (operacionais). Na segunda, denominada *norma suplementar*, descreve em seu antecedente normativo um (ou mais) evento apto comprometer a satisfação do crédito tributário e, em seu comando normativo, prescreve uma interferência no pólo passivo da obrigação tributária já existente (decorrente da incidência da *norma básica*).

Esquemáticamente, confira-se:

NORMA BÁSICA

¹⁵ Nesse sentido, pertinente o disposto no art. 99 do CTN.

¹⁶ A substituição tributária ocorre quando a obrigação tributária nasce, *ab initio*, para o responsável tributário (substituto). Nesse caso, a própria *norma básica* de incidência do tributo substitui aquele que deveria ser contribuinte pelo responsável, independente de qualquer interferência ou incidência superveniente de uma *norma suplementar*. Prevê a *norma básica* que “Se A praticar o fato gerador, B deverá pagar o correlato tributo”. Na substituição tributária não se vislumbra a confluência de diferentes normas (*básica e suplementar*), mas a incidência de uma única norma tributária (*básica*), na qual não se identificam a pessoa apontada no aspecto pessoal da hipótese de incidência e aquela obrigada a cumprir a obrigação, indigitada no critério subjetivo de seu comando normativo.

Hipótese de Incidência	Comando Normativo
<p>Descrição abstrata do fato jurígeno tributário, destacando seus aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Material ➤ Espacial ➤ Temporal ➤ Pessoal <p>Exemplo: Propriedade de veículo automotor</p>	<p>Prescrição abstrata da obrigação tributária, destacando seus elementos essenciais</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Critério Subjetivo ➤ Critério Quantitativo <p>e seus elementos acidentais ou operacionais</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Critério temporal ➤ Critério espacial ➤ Critério modal

Uma vez ocorrido o pressuposto fático previsto na norma básica de incidência do IPVA, automática e infalivelmente são atraídos os efeitos jurídicos prescritos em seu comando normativo, nascendo a obrigação tributária com sujeição passiva direta para a pessoa indicada no seu critério subjetivo (contribuinte ou substituto).

NORMA SUPLEMENTAR	
Hipótese de Incidência	Comando Normativo
<p>Descrição abstrata de um evento apto a comprometer a satisfação do crédito tributário</p> <p>Exemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Morte do contribuinte ➤ Incorporação de uma empresa 	<p>Prescrição abstrata de modificações no pólo passivo da obrigação tributária</p> <p>Exemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Transferência para o espólio (sucessão <i>causa mortis</i>) ➤ Transferência para a incorporadora (sucessão empresarial)

Importante perceber: com a ocorrência do fato gerador nasce a obrigação tributária diretamente para o contribuinte ou seu substituto tributário. Entretanto, o pólo passivo da obrigação tributária é suscetível de sofrer modificações, desde que ocorra um fato superveniente, previsto na hipótese de incidência da norma suplementar como hábil para tanto.

Despiciendo repisar: a *norma suplementar*, a exemplo da *norma básica* de incidência tributária, deve necessariamente ser veiculada por lei *stricto sensu*.

b) capacidade contributiva

Secundus, o *requisito material*, decorrente do princípio da capacidade contributiva, exige a vinculação do responsável ao fato gerador da obrigação tributária, vinculação de cunho econômico, que lhe permita ressarcir-se do ônus econômico do recolhimento do tributo.

Ainda que superado o requisito formal, há de se destacar, com a merecida ênfase, não possuir o legislador competente liberdade para imputar responsabilidade tributária *a forfait* e ao seu talante. O princípio da capacidade contributiva, neste particular explicitado no art. 128 do Digesto Tributário e, por isso, aplicável de forma cogente a todas as espécies de tributo e de responsabilidade tributária concebíveis, erige peias à atividade legiferante dos três níveis da federação brasileira, reduzindo a discricionariedade legislativa.

A indicação de responsáveis tributários enseja situações nas quais a capacidade contributiva alvejada pela tributação e a ser por ela gravada não é a do sujeito passivo obrigado ao recolhimento do tributo. Nesses casos, ressalvada a tributação sobre o consumo, a tributação é destinada a onerar o protagonista do fato gerador, que manifesta riqueza com a sua ocorrência. Interessante observar que mesmo na tributação vocacionada ao consumo, o tributo somente deverá onerar quem tiver condições de trasladar seu ônus às etapas posteriores da cadeia produtiva e de circulação de bens, para que possa culminar o seu ônus recaindo sobre o consumidor final. Por essa razão exige-se, como requisito material indesviável à validade da responsabilidade tributária, em suas diversas modalidades e hipóteses, a vinculação do responsável ao fato gerador, vinculação econômica que lhe possibilite forrar-se ou ressarcir-se do ônus econômico do tributo decorrente de fato gerador alheio.

Como já assinalado em estudo anterior,¹⁷ o artigo 128 do *Codex* tributário corporifica verdadeira restrição ao poder de tributar, sendo genuíno corolário do princípio da capacidade contributiva. Tal princípio exige que o signo presuntivo de riqueza eleito como aspecto material do tributo guarde uma relação inextrincável com o sujeito que tem condições econômicas de suportar o gravame tributário. Noutra giro verbal: somente o sujeito que protagoniza o fato desenhado no aspecto material da hipótese de incidência do

¹⁷ Silva, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-Cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 21-24.

tributo pode legitimamente ser onerado pela imposição tributária estatal, *ainda que a outro indivíduo seja imputado o dever de recolhê-la, mas sempre às expensas daquele que ostenta a capacidade para tanto.*

Nessa toada, se, por razões de praticidade e conveniência da administração tributária, permite-se a imputação a terceiros da responsabilidade do pagamento de tributos alheios, disso decorre que esses terceiros devem ter sempre à disposição meios hábeis a lhes conferir a prerrogativa do ressarcimento. Não fosse assim, estaria completamente comprometida a lógica e a funcionalidade do sistema constitucional tributário, que não poderia jamais levar a cabo objetivos de política fiscal, tampouco cristalizar os anseios de justiça tributária, na medida em que sobre qualquer sujeito – independente de ter ele praticado ou vir a praticar a conduta descrita na norma impositiva – poderia recair arbitrariamente a carga tributária relativa a um fato para o qual sequer concorreu.¹⁸

Vale sempre lembrar que o *princípio da praticidade*, que informa institutos tais qual a *substituição tributária*, recebe os contornos e deve obediência irrestrita aos *princípios éticos do sistema*, como a *capacidade contributiva*, conseqüência do sobre-princípio da igualdade, direito fundamental cuja tutela constitucional ostenta foros de imutabilidade, não sujeito sequer ao poder constituinte derivado reformador.

Frise-se, mais uma vez, que os requisitos contidos no comando do art. 128 do Código aplicam-se amplamente, a todos os tributos, não prevalecendo, nesse particular, o entendimento daqueles que sustentam possuir o princípio da capacidade contributiva uma abrangência mais restrita. Ainda que o mencionado princípio seja aplicável a apenas algumas espécies de tributo, o art. 128 do CTN, na qualidade de norma geral de Direito Tributário, aplica-se a todas as espécies tributárias.

Nesse passo, impende-nos cotejar as noções acima esquadrinhadas com os exemplos de responsabilidade encontrados em algumas legislações parciais do IPVA, também supra mencionados. Assim, nos casos emblemáticos de responsabilização do *adquirente* do veículo automotor, do *devedor fiduciário* – nos caso de veículo objeto de alienação fiduciária – ou do *arrendatário* – na hipótese de bem sujeito a tal operação –, o legislador ordinário logrou atingir um equilíbrio razoável entre os interesses arrecadatórios do estado e a incolumidade dos princípios éticos, derivativos de direitos fundamentais do cidadão-contribuinte informativos e estruturantes do sistema. Nesse diapasão, nas três situações sob foco, seja por meio de retenção no pagamento, tal como

¹⁸ Por essas razões, válida é a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do IR de professores sobre sua escola empregadora (fonte pagadora), enquanto inadmissível seria atribuir idêntico dever a um de seus alunos.

na primeira hipótese, seja nas parcelas devidas mensalmente¹⁹, caso específico do segundo e terceiro exemplos, oferece-se ao responsável plenas condições de se ressarcir do montante pago em prol do contribuinte.

Todavia, se nos casos acima esgrimidos preserva-se a incolumidade do princípio da *capacidade contributiva*, encontram-se na casuística do IPVA outros tantos nos quais o legislador parcial atropelou essa limitação intransponível, estabelecendo esquemas de responsabilidade tributária que consubstanciam um gravame incontornável face ao responsável, que, não tendo condições materiais de efetivar o ressarcimento, acabaria suportando *de per si* o ônus fiscal.

Nesse sentido, não se pode deixar de registrar, a título ilustrativo, a inconstitucionalidade das legislações que pretendem responsabilizar solidariamente pelo pagamento do IPVA o *funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto*²⁰. Tais pessoas não têm qualquer vínculo econômico com o fato gerador do IPVA, sequer indiretamente. Como visto, a escolha do responsável tributário não pode ser feita ao alvedrio do legislador. O funcionário acabaria por arcar com o ônus econômico do imposto sem que tenha meios de se reembolsar perante o proprietário, é dizer, aquele previsto no aspecto pessoal da hipótese de incidência do imposto estadual, tal como decorre de seu arquétipo constitucional.

O mesmo raciocínio aplica-se, *in totum*, à hipótese de previsão da responsabilidade solidária para o *proprietário de veículo que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado de seu registro e licenciamento, inscrição ou matrícula*²¹. Ora, cessada a propriedade, não há que se falar em responsabilidade do alienante, haja vista a inexistência, a partir da alienação do veículo, de vínculo econômico daquele com o fato gerador do IPVA²². Uma tal prescrição, muito antes de configurar uma hipótese válida de *responsabilidade tributária*, corporifica uma represália inaceitável sobre o alienante relativamente a possíveis práticas evasivas que sequer lhe dizem respeito, resvalando, pois, para a ilegalidade e inconstitucionalidade.

¹⁹ A despeito da previsão do art. 123 do CTN, a retenção revela-se viável desde que o responsável tributário (devedor fiduciário ou arrendatário) não tenha assumido contratualmente o dever de suportar o ônus do IPVA. De qualquer forma, seu eventual ressarcimento é viável e, por isso, válida a sua eleição como responsável tributário.

²⁰ A exemplo do Distrito Federal e do Estado de São Paulo. Leis n. 7.431, de 17.12.85 (art. 1º, §8º, IV) e n. 6.606, de 20.12.89 (art. 4º, IV), respectivamente.

²¹ A exemplo do Distrito Federal e do Estado de São Paulo. Leis n. 7.431, de 17.12.85 (art. 1º, §8º, III) e n. 6.606, de 20.12.89 (art. 4º, III), respectivamente.

²² O Estado do Paraná considera responsável solidário pelo pagamento do IPVA qualquer pessoa que detiver a posse do veículo automotor, independentemente do local de domicílio do proprietário (Lei 14.260/03, art. 6º, alínea 'e'). Não podemos concordar com tal disposição haja vista a completa ausência de vinculação econômica do responsável com o fato gerador do tributo. Ademais, o Estado onde é domiciliado o proprietário de tal veículo, cuja posse está em poder de outrem, pode exigir para si o IPVA, o que acabaria por gerar guerra fiscal e ofensa ao pacto federativo.

Por sua grande relevância, é de bom alvitre registrar que a melhor jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem rechaçado a vulgarização do instituto da *responsabilidade tributária*, impondo-lhe, por conseguinte, limites e contornos balizados pelas normas gerais de direito tributário e princípios constitucionais tributários. Assim, a título exemplificativo, vale a transcrição do seguinte julgado, no qual a imputação de obrigações acessória e principal sem a observância de seus respectivos requisitos não prevaleceu. Confira-se:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IATE CLUBE DE SANTOS - "CLUBE NÁUTICO". INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO EM FORNECER INFORMAÇÕES RELATIVAS AOS SEUS SÓCIOS OU ÀS EMBARCAÇÕES A ELES PERTENCENTES PARA FINS DE COBRANÇA, PELA FAZENDA, DO IMPOSTO DE PROPRIEDADE SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA. NÃO ENQUADRAMENTO DO REFERIDO CLUBE NA HIPÓTESE DOS ARTIGOS 124, II, E 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. Não existe preceito legal a amparar a pretensão de se exigir do Iate Clube de Santos, que integra a categoria dos denominados "Clubes Náuticos", informações relativas aos seus sócios ou às embarcações a estes pertencentes para fins de cobrança do IPVA.

2. O artigo 134²³ do Código Tributário Nacional não comporta a interpretação elástica que pretende lhe emprestar a recorrente, pois, à toda evidência, que a recorrida não se enquadra na figura dos "administradores de bens de terceiros", e não pode, por inexistência de determinação legal, ser considerada solidariamente responsável, conforme artigo 124, II, do já multiferido Codex Tributário, pelo pagamento do IPVA.

3. Recurso Especial desprovido.

²³ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem **solidariamente** com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

(STJ, RESP 192.063-SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29/03/99)²⁴.

À guisa do exposto, saliente-se, mais uma vez, que o instituto da *responsabilidade tributária*, de grande utilidade e valia para as administrações tributárias, longe de representar um poder sem peias, encontra balizas inexpugnáveis tanto nas normas gerais, quanto nos princípios materiais de direito tributário.

Assim, a eleição de responsáveis tributários descompassada do corolário da vinculação econômica entre os agentes, hábil a conferir ao responsável a oportunidade do ressarcimento, distorce o figurino constitucional do tributo, atingindo situações e sujeitos que sequer revelam uma riqueza apta a suportar a incidência de tributos e arcar com seus ônus. Por tais razões, tal *práxis* legislativa há de receber a merecida censura, não merecendo jamais prosperar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2005, 512 p.
- CALMON, Sacha, *Manual de Direito Tributário*, 2^a ed. Rio de Janeiro, Forense, 2003, 542 p.
- _____, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, São Paulo, Dialética, 2003, 286 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 17^a ed. São Paulo, Saraiva, 2005, 555 p.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 22^a ed., São Paulo, Malheiros, 2003, 491 p.
- PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência*, 7^a ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005, 1432 p.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra, *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos Não-Cumulativos*, Belo Horizonte, Del Rey, 2001, 132 p.
- _____, *Direito Tributário Sancionador*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, 398 p.

²⁴ Nesse julgamento, ressaltou o i. Relator, Min. José Delgado, que a simples circunstância dos sócios da recorrida guardarem suas embarcações nas dependências desta, não estabelece obrigação decorrente de contrato de depósito. Não há, pois, como se sustentar validamente que a impetrante esteja vinculada ao fato gerador do IPVA.

_____, Perfil Constitucional da Hipótese de Incidência do IPVA, *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT, Belo Horizonte, set.-out./2006, 15 p.