

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

PAULO HENRIQUE DO NASCIMENTO ALBUQUERQUE

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR:
análise da legislação maranhense disciplinadora do IPVA**

São Luís
2017

PAULO HENRIQUE DO NASCIMENTO ALBUQUERQUE

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR:
análise da legislação maranhense disciplinadora do IPVA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Eliud José Pinto da Costa

São Luís
2017

Albuquerque, Paulo Henrique do Nascimento

Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise da legislação maranhense disciplinadora do IPVA/ Paulo Henrique do Nascimento Albuquerque – 2017.

66 f.

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa

Monografia (graduação) – Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2017.

1.Limitações constitucionais ao poder de tributar 2. Legislação maranhense disciplinadora do IPVA 3. Regra matriz de incidência do IPVA. I. Título.

PAULO HENRIQUE DO NASCIMENTO ALBUQUERQUE

**LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR:
análise da legislação maranhense disciplinadora do IPVA**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Maranhão como requisito para obtenção
do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Profº. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

(EXAMINADOR 1)

(EXAMINADOR 2)

*À minha família, em especial às minhas mães:
Maria Expedita, in memoriam, e Abinéias
Lima, as quais implantaram em minha mente
a força propulsora do autodesenvolvimento,
moral e profissional; e a Deus, Aquele que é
sempre digno de toda honra e toda glória.*

“Sei que existem limites, só não conheço os meus.”

Usain Bolt

RESUMO

Análise, tomando-se por base o estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, sobre se a legislação maranhense disciplinadora do IPVA viola as normas limitadoras e se, por isso, enseja incidências ilegítimas desse imposto. Trata-se de tema objeto de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, mas também, com pontos de confluência entre doutrinadores. Primeiramente, discutir-se-ão o conteúdo, o conceito, o âmbito de incidência das limitações constitucionais ao poder de tributar. Em seguida, examinar-se-á o desenho doutrinário da regra matriz de incidência, bem como seus pressupostos teóricos e seus critérios integradores. Ao final, aplicar-se-á à legislação maranhense disciplinadora do IPVA, a regra matriz de incidência desse imposto, concluindo-se se há, em todos os seus critérios incidentais, inobservâncias dos limites constitucionais; e, conseqüentemente, se há incidências indevidas do IPVA no patrimônio veicular dos contribuintes, em território maranhense; sobretudo, aquelas que ensejem direito de restituição ao contribuinte.

Palavras-chave: Limitações constitucionais. Poder de tributar. IPVA. Legislação maranhense. Regra matriz.

ABSTRACT

Analysis, based on the study of the constitutional limitations to the power to tax, on whether if the IPVA disciplinary legislation violates as limiting norms and if, therefore, causes illegitimate incidence of this tax. It is the subject matter of doctrinal and jurisprudential controversy, but also, with points of confluence between doctrinators. Firstly, the content, concept, or area of incidence of constitutional limitations to the power of taxation will be discussed. Next, we will examine the doctrinal design of the incidence matrix rule, as well as its theoretical assumptions and its criterions parts. In the end, it will be applied to the Maranhão disciplinary legislation of the IPVA, a matrix rule of incidence of the tax, concluding if there is in all its criteria incident, nonobservance of the constitutional limits; and, consequently, if there are undue incidences of IPVA in the taxpayers' vehicle assets, in Maranhão territory; above all, Those that imply the right to restitution to the taxpayer.

Keywords: Constitutional limitations. Power to tax. IPVA. Legislation in Maranhão. Matrix rule.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	-Constituição Federal
CTEM	-Código Tributário do Estado do Maranhão
CTN	-Código Tributário Nacional
H.I	-Hipótese de Incidência
IPVA	-Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
STF	-Supremo Tribunal Federal
STJ	-Superior Tribunal de Justiça
UF	-Unidade da Federação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	13
2.1	Aspectos gerais das limitações.....	13
2.2	Sistema tributário nacional	15
2.3	Natureza jurídica das limitações	17
2.3.1	Imunidades.....	20
2.3.2	Princípios.....	23
2.3.3	Distinção entre normas principiológicas e normas imunizantes	25
3	A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	27
3.1	A estrutura da norma jurídico-tributária	27
3.2	Conceito da regra matriz de incidência	30
3.3	Critérios contidos na hipótese descritiva da norma.....	31
3.4	Critérios contidos no consequente prescriptor da norma.....	34
4	ANÁLISE DO IPVA NA LEGISLAÇÃO MARANHENSE	41
4.1	A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério material	42
4.2	A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério espacial	50
4.3	A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério temporal	53
4.4	A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério pessoal.....	54
4.5	A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério quantitativo	58
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
	REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa, primeiramente, sobre a análise da legislação maranhense disciplinadora do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA. Pretende-se partir da descrição conceitual das limitações constitucionais ao poder de tributar, com embasamento na doutrina pátria acerca dessa temática, de modo a identificar sua natureza jurídica, sua classificação bem como as espécies de limitações admitidas no ordenamento jurídico brasileiro.

Adiante, se verificará o enquadramento das imunidades, normas estruturantes das limitações constitucionais, identificando-se os traços seus distintivos, as características e o entendimento doutrinário acerca das normas imunizantes. Explanar-se-á o seu entrelaçamento com as regras de competência e o papel que aquelas normas exercem sobre o conteúdo das hipóteses de incidência tributária, notadamente, destacando-se o seu aspecto negativo material. Também será evidenciado o paralelo que a doutrina brasileira costuma traçar entre as imunidades e as normas de isenção fiscal, com o fito de se destacar o papel que as imunidades, enquanto normas constitucionais, exercem no âmbito das limitações ao poder de tributar.

Paralelamente, identificar-se-á a índole inerente aos princípios enquadrados nas normas limitantes do poder de tributar, explicando-se o seu âmbito de incidência na modelagem interpretativa e aplicativa das normas, bem como seus aspectos negativos, positivos e neutros em relação ao exercício da competência tributária pelos entes políticos. Ademais, será revelada a descrição conceitual dos princípios, sobretudo, demonstrando-se a sua influência no papel do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário.

Noutro ponto, averiguar-se-á as distinções e os pontos de confluência existentes entre as normas principiológicas e as normas imunizantes, utilizando-se da distinção elaborada pela doutrina em relação às normas-regras e as normas-princípios, pautando-se na função que cada uma desempenha no sistema tributário nacional, especialmente em se tratando dos parâmetros limitativos exercidos sobre o poder de tributar.

Em segundo momento, explicar-se-á o desenho doutrinário da regra matriz de incidência tributária, bem como seus pressupostos lógicos, como a estrutura da norma jurídico-tributária, além dos seus critérios de aplicação, a saber: critérios material, temporal e espacial, inerentes à hipótese descritiva da norma. Adicionalmente, os critérios pessoal e quantitativo, ambos relativos ao consequente prescritor da norma, também serão pormenorizados. Tudo isso, para facilitar o encontro contrastante das normas constitucionais em relação às normas da lei estadual de nº 7.799/2002 que dispõe sobre o sistema tributário do Estado do Maranhão, também conhecida por Código Tributário do Estado do Maranhão – CTEM, a qual instituiu o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA – em território maranhense, concretizando o poder previsto no art. 24, inciso I e §3º combinados com o art.155, III, ambos da Constituição Federal; Essa regra será utilizada como instrumento de exame da constitucionalidade da incidência no IPVA.

Por fim, a utilização da regra matriz de incidência permitirá a verificação, em cada critério de incidência relativo ao IPVA maranhense, da existência de inobservâncias das normas limitadoras de índole constitucional. Isso ensejará, com exatidão, o esclarecimento de exações indevidas à luz, inclusive, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, pretende-se apontar eventuais vícios impulsionadores do direito de restituição do contribuinte do IPVA, assim como, os casos em que o contribuinte possa estar na iminência de sofrer subtrações ilegítimas do seu patrimônio econômico.

2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

No presente capítulo, será explicitada a caracterização dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, enquanto espécies de limitações ao exercício da competência tributária, à luz, sobretudo, das lições de Aliomar Baleeiro. Adiante, pretende-se analisar, em seus aspectos mais relevantes, a natureza jurídica das limitações constitucionais ao poder de tributar. Por fim, destacar-se-ão as suas espécies, dando enfoque àquelas estruturas ligadas ao exercício da competência tributária.

Trata-se de apreensões indispensáveis para que, no capítulo seguinte, realize-se um estudo crítico sobre o exercício da competência tributária plena, em relação ao IPVA, pelo Estado do Maranhão e sua (des)conformidade com o ordenamento jurídico pátrio. Além de ensejar a realização do estudo pormenorizado da regra matriz de incidência do IPVA no Código Tributário do Estado do Maranhão. Aborda-se, primeiramente, os aspectos gerais das limitações constitucionais ao poder de tributar.

2.1 Aspectos gerais das limitações

O ordenamento jurídico pátrio contém um plexo de normas que disciplinam, limitam o exercício da competência tributária. Desse modo, os Entes Federativos não possuem liberdade ampla para instituírem, majorarem, ou cobrarem os tributos. Tudo isso é emoldurado por àquelas normas, delimitando-se, formal e materialmente, o espaço de atuação estatal.

A Constituição Federal vigente fica encarregada de estabelecer normas basilares para o bom exercício do Poder de Tributar. Tudo isso se justifica pelo elevado grau de coercibilidade das normas jurídico-tributárias já que elas atribuem parcela do patrimônio do contribuinte ao Ente Federativo respectivo; trata-se de verdadeira restrição aos direitos fundamentais dos indivíduos. Geraldo Ataliba ao

tratar especialmente da atributividade da técnica jurídica da tributação, conclui o seguinte:

As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos – dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros – tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares aos cofres públicos. (1999, p. 29),

Quanto à coercibilidade, cabe esclarecer que esta se consubstancia na força geratriz de obediência à norma jurídica. Acerca dessa temática, expõe-se seguinte doutrina de Norberto Bobbio:

Direito é fundado em última instância sobre o poder e entendendo por poder o poder coercitivo, quer dizer, o poder de fazer respeitar, também recorrendo à força, as normas estabelecidas, não dizemos nada de diferente daquilo que temos repetidamente afirmado em relação ao Direito como conjunto de regras com eficácia reforçada. Se o Direito é um conjunto de regras com eficácia reforçada, isso significa que um ordenamento jurídico é impensável sem o exercício da força, isto é, sem um poder. Colocar o poder como fundamento último de uma ordem jurídica positiva não quer dizer reduzir o Direito à força, mas simplesmente reconhecer que a força é necessária para a realização do Direito. (1995, p.66)

A partir dessas considerações, é possível deduzir que a existência da norma instituidora de tributo que seja válida¹, vigente ²e eficaz³, aliada à ocorrência, no mundo fenomênico, do fato impositivo (fato gerador), é potencialmente suficiente para subtrair do patrimônio da pessoa natural ou jurídica a importância por ela determinada, embora persista a necessidade do contribuinte ou responsável recolher o numerário designado.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 290) entende que embora alguns autores prefiram utilizar a denominação “limitações ao poder de tributar”, ele prefere chamá-las de “limitações da competência”. Entretanto, admite que “talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são na verdade impostas ao poder

¹ Quanto a validade da norma jurídica, essa é entendida como a conformidade da norma frente às disposições do ordenamento jurídico. Bobbio explica que “uma norma existe como norma jurídica, ou é juridicamente válida, enquanto pertence a um ordenamento jurídico[...] Se uma norma jurídica é válida significa que é obrigatório conformar-se a ela.” (1995, p.60 e 61)

² Vigente é aquela norma que, incorporada à ordem jurídica, é dotada de vigor. É assim que se designa o período do termo exigível que sucede a *vacatio legis* da norma. Esta é a denominação dada ao período que decorre entre o dia da publicação de uma lei e o dia em que ela entra em vigor. Assim, o intervalo situado entre o início do vigor e a revogação da norma, chama-se vigência normativa.

³ A eficácia está relacionada com a aptidão da norma em produzir efeitos, seja no âmbito fenomênico; seja no jurídico. Nessa esteira, Norberto (2003, p.34) conclui que “o problema da eficácia de uma norma é o problema de ser ou não seguida pelas pessoas a quem é dirigida (os chamados destinatários da norma jurídica) e, no caso de violação, ser imposta através de meios coercitivos pela autoridade que a evocou.”

de tributar, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do poder, resulta a competência.” Sendo assim, nesta obra, prevalecerá a denominação “limitações ao poder de tributar” ao contrário da preferência do insigne autor.

As limitações ganharam uma seção própria dentro do capítulo denominado “do sistema tributário nacional” presente no título VI da Constituição Federal de 1988. Desse modo, analisando a racionalidade da organização das normas constitucionais, a estruturação do sistema tributário nacional ganha relevância ímpar na determinação formal e conteudística das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, essa temática será delineada no tópico seguinte à luz da doutrina, sem a preocupação de esgotar, pormenorizadamente, todas as discussões sobre esse sistema.

2.2 Sistema tributário nacional

Grandes doutrinadores como Aliomar Baleeiro e Humberto Ávila produziram brilhantes análises sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Identificaram espécies, cada qual sob uma perspectiva própria, com o fito de esclarecerem a sua natureza jurídica. Analisar-se-á, primeiramente as lições acerca do sistema tributário nacional; em seguida, as limitações constitucionais ao poder de tributar. Além disso, buscar-se-á complementar o entendimento daqueles autores a partir de outras obras científico-jurídicas.

Em primeiro lugar, colaciona-se a lição de Humberto Ávila (2010, p. 18) o qual considera que a descrição do sistema tributário nacional tem grande utilidade na análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente, por evidenciar as peculiaridades da Constituição Federal do Brasil, além de ensejar uma análise dos trabalhos científicos, consoante o entendimento jurídico-científico de cada momento nesse âmbito. Partindo dessa idéia, elencam-se, a seguir, as principais contribuições científicas de grandes autores, nessa temática.

A análise de Baleeiro tem relevância excepcional, conclui Ávila (2010, p.18), pois evidencia o caráter político dos princípios constitucionais; os princípios

implícitos; analisa os princípios formais da legalidade e irretroatividade; os princípios decorrentes do estado federal. De fato, Aliomar (2010, p.62) explicita que no sistema tributário pátrio há princípios explícitos e implícitos; e que todos os princípios são dotados de caráter político, mas permeados de eficácia jurídica; não possuem caráter meramente retórico; nem contêm apenas objetivos a serem buscados pelo intérprete ou legislador ordinário, já que a Constituição Federal plasma instrumentos e garantias capazes de assegurar tal efetividade. Além disso, esse diploma admite que o Supremo Tribunal Federal, em função do contraste entre as necessidades financeiras do Estado e os direitos e garantias fundamentais, produza decisões de inconstitucionalidade cujos efeitos podem ser modulados, *v.g.*, com eficácia *ex tunc*⁴ ou *ex nunc*⁵.

Geraldo Ataliba (1968 *apud* ÁVILA, 2010, p.19) promove uma descrição sistemática do sistema tributário nacional, ao demonstrar a relação de dependência entre o sistema tributário e outras normas constitucionais, evidenciando, portanto, a incidência potencial do controle de constitucionalidade; além disso, destaca a vinculação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais, sobretudo, àqueles relativos à propriedade e liberdade do indivíduo. Por fim, torna claro um caractere do sistema tributário brasileiro em comparação com os de outros países: o princípio da rigidez do sistema, no qual há fixação pormenorizada de competências. Deflui-se, daí, a regra geral de que cada ente federativo só pode instituir, majorar ou cobrar aquelas exações determinadas, expressamente, na Constituição Federal, sob pena de violação do pacto federativo. Assim, um Estado não pode instituir, *v.g.*, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, previsto no art. 156, I da Constituição da República. Entretanto, cabe salientar que a União pode criar impostos não previstos expressamente nesse diploma normativo, bem como, excepcionalmente, aqueles atribuídos a outros entes federativos. Tal prerrogativa encontra previsão no art. 154 da Lei Fundamental.

Roque Antônio Carrazza (1998 *apud* ÁVILA, 2010, p.19) demonstra a importância da supremacia da Ordem Constitucional e dos princípios jurídicos, a partir da hierarquização formal do ordenamento jurídico na elucidação das limitações

⁴ Refere-se àquelas normas que tem aplicabilidade em situações prefectibilizadas sob a regência de norma pretérita. Trata-se da retroatividade da norma jurídica.

⁵ Identifica-se com as normas que produzem efeitos prospectivos, não retroagindo para alcançar situações nascidas antes no início do seu vigor.

constitucionais. Ademais, demonstra-se a relação dos princípios estruturantes presentes na Constituição, os quais mantêm relação íntima com as regras de competência e com o poder de tributar; destacando-se, especialmente, o princípio republicano, ligado à capacidade contributiva; os princípios federativo, da irretroatividade, da legalidade, da segurança jurídica e sua relação com os direitos fundamentais.

Nesse sentido, é essencial expor a lição de Humberto Ávila, o qual conclui o seguinte:

[...]que a análise do Direito Tributário Brasileiro foi corretamente conduzida com base em algumas diretrizes metodológicas: o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributaria, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais- independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos- e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os princípios sistematicamente fundamentais (Systemtragenden Prinzipien), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípios da segurança jurídica e o princípio da igualdade. (2010, p. 21)

Dessa forma, verifica-se que o modo pelo qual se estruturou o sistema tributário nacional afetou, minuciosamente, o conteúdo das limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa esteira, Baleeiro (2010, p. 2) entende que “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.” Nesse aspecto, fica evidente a instrumentalidade das limitações, ora dirigidas à conservação dos direitos e garantias fundamentais do cidadão; ora voltadas às necessidades financeiras do Estado. Ademais, a alusão aos amortecedores indica a utilidade sistêmica dessas normas, já que produzem estabilidade nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

2.3 Natureza jurídica das limitações

Acerca da natureza jurídica das limitações constitucionais ao poder de tributar, faz-se necessário analisar as lições da doutrina pátria, notadamente àquelas que exerceram influência na formulação do sistema tributário nacional. Dito isso, busca-se colacionar as lições mais importantes nessa matéria.

Desse modo, Ávila (2010, p 72) esclarece que as limitações têm como significado o dever de abstenção, *v.g.*, como o faz o princípio da anterioridade, ou ainda, prescrevem o dever de ação, *v.g.*, dignidade humana institui a preservação do mínimo existencial; a livre iniciativa exige do Estado a conservação da direção das atividades privadas nas mãos do particular; o princípio do devido processo legal exige do Estado procedimentos para garantir a máxima efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte; e, por fim, estabelecem o dever de composição, *v.g.*, o princípio da universalidade da jurisdição exige que o Estado solucione litígios entre particulares. Sendo assim, as limitações podem conter aspectos de normas positivas, negativas ou neutras.

Consoante lição de Leandro Paulsen, afirma-se o seguinte:

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art.150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais. (2012, p. 123)

Ou seja, o eminente autor, basicamente, distingue dois tipos de limitações constitucionais ao poder de tributar: aquelas relativas às normas negativas de competência, daquelas normas que estabelecem cláusulas fundamentais acerca do exercício do poder de tributar. Sendo assim, deixa de reconhecer a existência daquelas estruturas dotadas de neutralidade, ao contrário do que o fez Ávila.

Guastini (1998 *apud* ÁVILA, 2010, p. 75-77), quanto ao objeto das limitações, traz como espécies as seguintes: limitações formais e materiais. As primeiras regulam os procedimentos e a forma da instituição da norma; além de disciplinarem os pressupostos ou o exercício da competência, não predeterminando diretamente o conteúdo da norma que será produzida. O exercício da competência é determinável por prescrições comportamentais, subespécie de limitações, que exigem procedimentos específicos para uma autorização; ou por prescrições definitórias que indicam a fonte da norma permitida para regular esse exercício. Assim, as limitações formais são subdivididas em: procedimentais (fixam o procedimento para o exercício da competência), e em temporais (fixam a condição temporal da eficácia das normas).

Já quando se fala em limitações materiais, estar-se referindo ao conteúdo

da restrição, ou seja, à regulação do objeto da competência. Esta regulação pode ser encontrada de três maneiras: a) mediante normas que prevêm pressupostos de fato para ensejar o exercício do poder, *v.g.*, as regras de competência fixadas nos arts. 153 a 156 da CF; b) por intermédio de normas que reservam competência a uma fonte normativa específica, *v.g.*, como ocorre na instituição do IPVA, art. 155, inciso III da CF; e c) normas que fixam limites substanciais, positivos ou negativos, ao exercício da competência, *v.g.*, princípios gerais e proibição de arbitrariedade no exercício da igualdade, respectivamente; ou seja, tanto as de caráter negativo ou positivo predeterminam o objeto da norma.

Entretanto, Ávila (2010, p. 76) ao analisar essa especificação, entende que um mesmo princípio pode conter aspectos de limitações formais ou materiais a depender do ponto de vista. Assim, seria mais útil analisar essas limitações sob a ótica dimensional ao invés da meramente classificatória. Explica-se: o princípio da legalidade possui caráter formal para o Poder Legislativo; para a Administração Pública; caráter material, isto é, de conteúdo, já que o fundamento da atividade administrativa deve ser aquela determinável com fundamento em lei. A legalidade formal, por seu turno, exige que todo comando jurídico tenha seu conteúdo determinável previamente com fundamento em lei.

Aliomar Baleeiro, por sua vez, produziu análise elementar acerca da identificação das limitações constitucionais ao poder de tributar, notadamente em sua obra denominada “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” a qual serviu de inspiração para a Assembléia Nacional Constituinte denominar uma seção própria na Constituição de 1988 com essa mesma nomenclatura. É o que esclarece Misabel Derzi em suas notas de atualização à Baleeiro (2010, p.34)

Adicionalmente, cumpre frisar que Aliomar (2010, p.30) segue na esteira da doutrina majoritária ao identificar nas limitações constitucionais ao poder de tributar, os direitos e garantias fundamentais, dentre os quais se destacam os princípios e imunidades, sem deixar de mencionar o papel das regras de competência na determinação dessas limitações. Sendo assim, pode-se concluir que ambos, enquanto direitos e garantias fundamentais, estão protegidos pelo art. 60, §4º, inciso IV da CF. Ou seja, são insuprimíveis por emenda constitucional.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2004, p. 168), por fim,

explica que a expressão limitações ao poder de tributar abarca tanto os princípios quanto as imunidades. Sendo assim, analisar-se-ão as características essenciais, o modo de ser, e as definições dos institutos das imunidades e dos princípios à luz da doutrina pátria.

2.3.1 Imunidades

Quanto às imunidades, alude-se que a Constituição Federal se utiliza da técnica de atribuição e de denegação de poder tributário; ora há normas de caráter positivo, as quais distribuem o poder de instituir tributos; ora, negativos, as quais reduzem parcialmente a abrangência das primeiras, efetuando, de fato, uma modelagem normativa (BALEEIRO, 2010, p. 30). Assim, as imunidades contêm normatividade redutora de competência; só podendo ser entendida quando combinada com a norma, positiva, atribuidora de competência. Em outras palavras, o que se quer dizer é que elas atuam no campo de incidência da norma tributária, reduzindo seu alcance. Nesse mesmo sentido, Humberto Ávila (2010, p. 80 e 81) entende que as imunidades são, de fato, regras de exceção, as quais só adquirem significado normativo em correlação com normas que repartem competência tributária.

Coêlho (2004, p. 168) entende que as imunidades são espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar e dizem o que não pode ser tributado, proibindo o legislador de exercer sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição, o que denomina de “não-incidência constitucionalmente qualificada”. Nesse mesmo sentido Pontes de Miranda preleciona:

A regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta á atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para por, na espécie. (1946 *apud* COÊLHO, 2004, p. 171)

Adicionalmente, a fim de caracterizar as normas imunizantes distinguindo-as das demais, Baleeiro (2010, p.32 e 33) tece as seguintes considerações: (a) as imunidades são normas constitucionais denegatórias do Poder Tributário; (b) negações parciais, sem sentido se analisadas de forma isolada; (c)

distinguem-se das regras de incompetência deduzida ou inferida; (d) não se confundem com as isenções, embora estas sejam também negações parciais, porém situadas a nível infraconstitucional; (e) não se confundem com os princípios; e por fim, (f) as normas de competência resultam da subtração das normas de atribuição de poder, das normas imunizantes. Disso tudo, pode-se concluir que as imunidades reduzem sobremaneira o campo de incidência da exação, afastando a competência do ente federativo para eleger aquelas hipóteses fáticas ou situacionais, entendidas como hipóteses de incidência tributária. Isto é, nelas prevalece o aspecto normativo negativo. Além disso, elas não se confundem com os princípios tendo em vista que, de fato, estão situadas na categoria das regras.

Quanto ao comparativo das imunidades com as isenções, “a distinção em relação á imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada [...]”. (COELHO, 2004, p.168)

Paulo de Barros Carvalho plasma crítica contundente voltada à doutrina majoritária nacional. Afirma-se que não há paralelismo que justifique essa aproximação que os doutrinadores costumam afirmar entre as imunidades e as isenções. Para ele, esse tipo de visão:

[...] não se coaduna com a devida compreensão do papel sistemático que a norma de imunidade e a de isenção desempenham na fenomenologia jurídico-tributária em nosso país. O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior. (2012, p.203)

Ávila, entretanto, ao analisar a natureza jurídica das imunidades, especialmente no que se refere àquela sua última característica arrolada por Baleeiro, aduz o seguinte:

[...] as regras de imunidade não podem ser qualificadas de “subtração” ao poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida. Só é plausível falar de uma “subtração”, na hipótese de existência previa de algo apto a ser retirado. (2010, p.80 e 81)

Assim, não se poderia subtrair da regra de competência, uma regra de imunidade tendo em vista que aquela primeira nunca conteve uma regra imunizante. Em outras palavras: quando se fala em subtração, operação aritmética, esta tem como pressuposto a existência de um conteúdo a ser subtraído de um continente. Porém, entende-se que Aliomar Baleeiro, quando discrimina aquela característica, o faz de modo didático-alegórico, para demonstrar que as regras de competência resultam do embate entre as normas atributivas de poder de tributar e as normas imunizantes nelas incidentes.

Misabel Derzi, ao atualizar analisar as lições de Baleeiro (2010, p. 32), descobre que este admite a possibilidade de existirem imunidades implícitas no ordenamento jurídico pátrio; entretanto, tão-somente aquelas que forem necessárias, *v.g.*, a imunidade recíproca, a qual decorre do princípio da separação dos poderes, norma basilar da Constituição Federal de 1988.

Esse entendimento encontra contraste nas lições de Paulo de Barros Carvalho que ao investigar o instituto das imunidades, o define da seguinte maneira:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo **expresso**, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (2012, p. 201) (grifo nosso)

Esse caractere é um distintivo essencial, já que se fossem normas implícitas teriam como consequência o traço da infinitude, como conclui Carvalho. Por esse motivo, não se admitem imunidades implícitas na ordem constitucional vigente. Desse embate de idéias, é possível concluir que a razão está com este último autor, já que, como se observou no item 2.2 da presente obra, o sistema tributário nacional é pródigo em estabelecer, de modo pormenorizado, as regras de competência tributária. Ou seja, nesse ordenamento jurídico tais regras são taxativamente previstas no intuito de firmar e reafirmar o princípio da rigidez do sistema tributário, como é possível observar, sobretudo, na repartição de competência prevista nos artigos 149, 153, 154, 155 e 156 da CF/88.

Ademais, cabe ressaltar que a doutrina majoritária classifica as imunidades em dois tipos: a) imunidades genéricas e b) imunidades específicas. Sacha Calmon (2004, p.285), alisando o art. 150, VI da CF, afirma que aquelas imunidades ali arroladas, taxativamente, são classificadas como genéricas, pois têm incidência sobre as normas atributivas de competência de todas as pessoas políticas, no que se refere à instituição de impostos, em função daqueles fatos, situações ou pessoas imunes. Ou seja, não se aplicam a todos os tributos; mas tão-somente aos impostos. Estes últimos são espécie dos primeiros; consoante se deduz da leitura do art. 5º do Código Tributário Nacional combinado com o art. 145 da CF.

Já as imunidades específicas são aquelas estabelecidas pela Constituição Cidadã contra determinados tributos específicos, *v.g.*, aquelas previstas nos artigos 153, §4º, inc. II (relativa ao imposto sobre a propriedade territorial rural); 153, §3º, inc. III (relativa ao imposto sobre produtos industrializados); 155, §2, inc. X (relativas ao imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); 156, §2º e 184, §5º (relativas ao imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição); 195, §7º (relativa às Contribuições Sociais); 5º, incs. XXXIV, alíneas “a” e “b”(em relação às taxas).

2.3.2 Princípios

Os princípios, por sua vez, consoante lição de Celso Antonio Bandeira de Mello (*apud* BALEEIRO, 2010, p.33), são mandamentos nucleares do sistema, constituem alicerce, irradiando-se sobre normas distintas, compondo seu espírito. Úteis enquanto critério para a compreensão delas.

Ao analisar as normas limitadoras do exercício do poder de tributar, Baleeiro (2010, p33) afirma que os princípios podem inspirar isenções, imunidades, consoante a regra atributiva de poder de tributar; ou, as condições e requisitos para exercício da competência tributária; além de constituírem alicerces de normas denegatórias ou atributivas de poder.

Adicionalmente, Paulo de Barros explica que os princípios podem ter fundamento explícito ou implícito, é o que se deduz da seguinte constatação:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. (2012, p.167).

Nesse mesmo sentido, colaciona-se o entendimento de Coêlho (2004, p.93 e 94) para quem o que caracteriza os princípios é o fato de não estabelecerem um comportamento específico, como as regras, mas uma meta, um padrão a ser alcançado. Delimitam uma razão para a interpretação. Servem, portanto, como pauta para a interpretação das leis, a elas permanecendo em posição superior. Desse modo, os princípios subordinam as leis, isso implica na possibilidade do controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário sobre dos atos do Poder Legislativo que não observarem os princípios aplicáveis em sua atividade legiferante.

Dessas considerações é possível inferir que essas espécies normativas são dirigidas, sobretudo, ao legislador o qual deve observar tais diretrizes na confecção de normas disciplinadoras dos tributos; além de servirem de baliza interpretativa aos operadores do Direito na aplicação destas últimas. Isto é, dentre várias interpretações possíveis de um dispositivo regulador de tributos, o hermêuta tributarista deve dar prevalência àquela que estiver em conformidade com os princípios tributários.

Acerca dos princípios, Souto Maior Borges (1988 *apud* ÁVILA, 2010, p.20) aponta a importância fulcral e sistemática do princípio da igualdade no sistema tributário pátrio, destacando que esse princípio não está apenas na Constituição, mas que ele próprio se confunde com a Carta Fundamental. Sendo assim, não há limitação ao poder de tributar maior que o princípio da igualdade. Ademais, demonstra-se a hierarquia sintática e semântica entre os princípios fundamentais, os Direitos Humanos e outras normas constitucionais. Primeiramente, a hierarquia sintática diz respeito ao peso normativo do princípio da Constituição Federal e a proibição de modificação de alguns princípios, a exemplo do que ocorre com as cláusulas pétreas fundadas no art. 60, §4 da CF. A semântica diz respeito ao significado normativo

presentes em alguns princípios para outras normas constitucionais, ou seja, há uma influência na interpretação e aplicação de outras normas da CF exercida por eles.

Nessa esteira, Lacombe (2000 apud ÁVILA, 2010, p.21) admite que o princípio da igualdade se confunde com o núcleo da Constituição Federal, ou seja, com a sua parte mais importante, íntima e normativa. Sendo assim, dele decorrem logicamente diversos princípios dentre os quais se destacam princípios da capacidade contributiva; do mínimo existencial; da irretroatividade; da anterioridade; da progressividade; da seletividade; da não-cumulatividade. Ao contrário de outras doutrinas que alocam o princípio da legalidade como o mais importante da Ordem Constitucional, em LACOMBE, esta surge como instrumento concretizador da igualdade. Disso tudo se pode concluir que a igualdade é a diretriz máxima constitucional que se irradia sobre a própria constituição, e, conseqüentemente, sobre todo o ordenamento jurídico pátrio, servindo de parâmetro interpretativo e legiferante de todas as normas.

2.3.3 Distinção entre normas principiológicas e normas imunizantes

Por fim, ao analisar os traços distintivos dos princípios e imunidades, Misabel Derzi, em notas de atualização à Baleeiro (2010, p.31), conclui que nem todo princípio tributário gera uma imunidade. Há os que efetivamente limitam o poder de tributar ao condicionarem o exercício da competência a certos requisitos ou critérios norteadores. Desse modo, legalidade, anterioridade e irretroatividade constituem exemplos dessa constatação já que deles não decorrem, necessariamente, quaisquer imunidades previstas na Constituição Brasileira de 1988. Há, também, os princípios que constituem critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas. Ao passo que a imunidade suprime, decepta o poder; a observância de princípios se liga ao exercício válido da própria competência.

Humberto Ávila (2010, p. 38 a 40) esclarece a distinção essencial entre princípios e regras, o que auxilia na compreensão dos traços diferenciadores existentes entre os primeiros e as imunidades. É que os princípios podem ser subdivididos em “princípios em sentido estrito” e “sobreprincípios”. Aqueles são normas imediatamente finalísticas as quais estabelecem um estado ideal das coisas a

ser perseguido, exigindo, portanto, comportamentos que promovam esses fins. São eminentemente prospectivos. Ou seja, voltados à realização do Direito em uma constante, ideal e futura. Já os “sobreprincípios”, seriam aquelas normas caracterizadas por impor a realização de ideais mais amplos, os quais englobam os mais restritos já almejados pelos “princípios em sentido estrito”, exercendo influência na interpretação e aplicação destes últimos. Por outro lado, as regras são normas imediatamente comportamentais. Atuam ao atribuírem permissões, impõem obrigações ou proibições. Ao contrário dos princípios, possuem caráter retrospectivo. Isto é, sua aplicação exige correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a da descrição normativa. Possuem rigidez, não admitindo, como os princípios, realizações parciais da norma. Ou seja, como as normas imunizantes são regras, tal qual o são as normas de competência; ambas preexcluem a livre ponderação principiológica.

Sobre essas distinções normativas, Luís Roberto Barroso (2003, p. 388) entende que as regras são dotadas de mais objetividade, incidindo, restritamente, em situações específicas às quais se dirigem. Ao passo que os princípios têm maior grau de abstração, incidindo, situações variadas, sendo dotados, portanto de maior amplitude normativa. Entretanto, explica que não há hierarquia entre princípios e regras, tendo em vista o princípio da unidade da Constituição. Nesse mesmo sentido, ao identificar os direitos e garantias fundamentais como princípios presentes da Carta de 1988, e partindo da ideia de que os princípios podem ter tanta eficácia quanto às regras, a classificação desses direitos como normas meramente programáticas, dotadas de baixa efetividade, perde força na lição de Misabel DERZI segundo a qual nas:

[...]Constituições atuais se desenvolveu, de forma jamais vista, a eficácia dos direitos fundamentais, que nelas encontram sua fonte direta, sem qualquer mediação legal, e perder expressão a idéia de norma programática, que já se lhes aplicou em larga extensão. Sobre legalidade, sobrepõe-se, então, o princípio da constitucionalidade, instituindo-se mecanismos de controle por meio de Cortes Constitucionais. (notas in: BALEEIRO, 2010, p.44)

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores é umas das principais fontes de recursos para o Estado do Maranhão o qual utiliza esse numerário para custeio das necessidades públicas. Entretanto, por ser um gravame que onera o patrimônio do cidadão é necessária uma análise mais profunda da validade e conformidade da legislação instituidora frente às disposições constitucionais, notadamente, àquelas estruturas denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar estudadas no capítulo anterior.

Assim, embora a Constituição Federal, fundamento de validade de todo ordenamento jurídico brasileiro, admita a cobrança desse imposto, estabelece limitações ao ente político tributante. Por isso tudo, se faz necessário o encontro dessas normas para que se estabeleça se a legislação maranhense contém algum vício que torne ilegítima aquela cobrança; viabilizando, assim, a descoberta de onerações inconstitucionais em face dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Dessa forma, esmiuçar-se-á a regra matriz de incidência desse imposto no Código Tributário do Estado do Maranhão, tomando-a enquanto instrumento examinador de eventuais desconformidades com os ditames constitucionais limitadores, verificando-se quais os princípios e imunidades aplicáveis ao IPVA não estão sendo observados pela legislação disciplinadora, com o fito de descobrir as (in)conformidade(s) do Código frente a Carta de 1988.

3.1 A estrutura da norma jurídico-tributária

Antes de adentrar na análise específica da regra matriz de incidência tributária, é essencial se colacionar a lição de Paulo de Barros acerca da estruturação correta da norma jurídica, sem olvidar as contribuições de Geraldo Ataliba. Isso permitirá delinear, com precisão, a incidência da legislação maranhense disciplinadora do IPVA, elucidando, portanto, se há ou não exações indevidas quanto a esse tributo.

Ataliba (1999, p. 49), ao analisar a questão terminológica acerca da incidência das normas tributárias, explica que a doutrina brasileira, tradicionalmente, costuma designar como fato gerador tanto a hipótese legal, descritiva, como o próprio fato concreto que se perfectibiliza no mundo fenomênico. Isso carece de tecnicidade científica para que se possa analisar a incidência da norma em sua inteireza, haja vista confundir duas realidades distintas: a normativa e a naturalística. Ademais, evidencia-se que este não é o único cientista a tecer tais críticas. Tal constatação acaba sendo reforçada por outros tributaristas, como explana Ataliba, *in verbs*:

A expressão fato gerador, predominantemente adotada por nossa doutrina, jurisprudência e legislação é merecedora das mais acerbas críticas. A. Becker, Souto Maior Borges, Amílcar Falcão e Paulo de Barros Carvalho também censuram a expressão e reprovam sua adoção. A. Becker levou sua coerência até o ponto de rejeitá-la. (1999, p. 50)

Desse modo, nesse trabalho utilizar-se-á a denominação “hipótese de incidência” para se referir às descrições normativas dos fatos e situações necessárias e suficientes ao nascimento da obrigação tributária. Ao passo que, quando se falar em “fato imponível”, estar-se-á referindo à ocorrência, no mundo dos fatos, daquela descrição prevista na lei. (ATALIBA, 1999. p.51)

Feitas essas considerações, cumpre salientar que a norma tributária instituidora de tributos, assim com as demais normas jurídicas, é dotada de uma hipótese descritiva e a respectiva consequência prescritiva. Carvalho (2012, p.354-357) aduz que essas estruturas são interligadas por um laço imputativo (imputação deôntica), a qual vincula a descrição factual ao regramento da conduta. Ou seja, se A deve-ser B. Algo que não ocorre com as leis da natureza as quais são guiadas pelo princípio da causalidade (se A, então B). Aquele dever-ser é denominado “dever-ser interproposicional”, pois se situa entre a proposição hipotética e a proposição consequente. Entretanto, há ainda outro “dever-ser” presente na estrutura da norma jurídico-tributária, já que são reguladoras de comportamentos. Trata-se do “dever-ser intraproposicional”. Este tem caráter interno, e se localiza dentro da proposição tese (consequente), tripartindo-se em três modais: obrigando, permitindo ou vedando condutas. Já o primeiro é sempre neutro. De modo a ilustrar o funcionamento desse arcabouço, traz-se o seguinte exemplo criado por Paulo Carvalho:

O modelo prático facilita a compreensão teórica. Atinemos para o exemplo: ocorrendo a hipótese de alguém realizar operações relativas à circulação de

mercadorias, no Estado de Pernambuco, então deve-ser a consequência: esse alguém estará obrigado a pagar 17% do valor da operação à Secretaria da Fazenda daquele Estado. Vê-se, com meridiana clareza, que o segundo dever-ser se apresenta na modalidade obrigado, ao passo que o primeiro não varia, mantendo-se neutro. (2012, p.356)

Definida sua estrutura, é mister que se destaque o conceito da norma jurídico-tributária. Acerca disso, essa espécie de norma jurídica se caracteriza como regra de comportamento que disciplina a relação jurídica obrigacional entre o devedor e o Fisco. Este último tem em face do primeiro, titularidade de um crédito; enquanto o devedor é alvo de uma prestação compulsória (MINARDI, 2015, p.298). Nessa esteira, Marçal Justen Filho (1985 *apud* MINARDI, 2015, p.298) explica que essa norma “É aquela que imputa a uma certa situação fática, descrita idealmente, uma consequência pecuniária, consistente no nascimento de uma relação jurídica pela qual alguém está obrigado a levar dinheiro aos cofres do Estado”. Ou seja, somente a subsunção do fato à norma, pode levar ao nascimento da relação jurídico-tributária entre o Fisco e o devedor.

Sobre essa característica, Roque Carraza demonstra o seguinte:

Convém assinalar que só quando houver a subsunção do fato à norma (ou, em termos mais técnicos, do conceito de fato ao conceito da norma, como precisa Karl Engisch) é que nascerá o tributo. De conseguinte, ocorrido o fato oponível, nasce a obrigação tributária, que vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, conferindo, a este, o direito subjetivo à percepção do tributo e impondo, àquele, o dever jurídico de efetivar o pagamento do mesmo. (1981 *apud* ATALIBA,1999, p.63)

Dito isso, é possível verificar que o nascimento da relação jurídica não prescinde da perfeita adequação do fato à norma. Faltando quaisquer elementos inerentes a essa estrutura, a relação não se perfectibilizará. Ao reforçar essa constatação, esclarece Alfredo Becker o que segue:

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. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível. (1998 *apud* MINARDI, 2015, p. 299)

Em suma, consoante conclusão de Josiane Minardi (2015, p. 299), as hipóteses de incidência da norma tributária, necessariamente, elegem fatos lícitos e as suas consequências; em se tratando de obrigações principais, correspondem à conduta de levar dinheiro ao Estado, ou pessoa por ele determinada. Assim, a

obrigação de pagar o tributo tem fundamento no nascimento do vínculo relacional entre o Fisco e o contribuinte ou responsável, eleitos pela ordem jurídica.

3.2 Conceito da regra matriz de incidência

A regra matriz de incidência tributária é um modelo doutrinário criado para possibilitar ao intérprete e ao aplicador do direito tributário o conhecimento do tributo em seus aspectos elementares. Cientifica-os dos contribuintes ou responsáveis pelo pagamento daquele tributo, dos fatos ou situações ensejadores de sua incidência, do ente competente para o instituir, do período de apuração; além do valor, em dinheiro, devido ao Fisco. Ademais, afirma-se que os critérios da regra matriz devem sempre estar previstos na legislação que disciplina o tributo em questão, tendo em vista o princípio da legalidade ou tipicidade. Desse modo, urge colacionar a seguinte lição de Leandro Pausen:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. **Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva:** material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita. (2012, p.127) (grifos nossos)

Paulo de Barros Carvalho registra que os critérios para a discriminação da regra matriz de incidência dos tributos estão presentes na estrutura da norma jurídico-tributária, a saber: no antecedente (hipótese descritiva) e no seu consequente (consequente prescritivo). Dito isso, ele explica o subsequente:

Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal. (2012, p.276)

Quanto aos critérios presentes no consequente, Carvalho ensina estes são apenas dois, e, por fim, aclara o seguinte:

Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce,

facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor[...]E quais são os critérios para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica? São apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. (2012, p. 302)

Partindo-se dessas considerações, verifica-se que os critérios, em total são cinco, a saber: critério material, espacial, temporal; além dos critérios pessoal e quantitativo. Desse modo, é essencial que se explique o conteúdo e o alcance de cada um desses critérios.

3.3 Critérios contidos na hipótese descritiva da norma

Quanto ao critério material, este se identifica com o núcleo da hipótese de incidência, ou seja, constitui o dado principal que permite conhecer o fato eleito pelo Poder Legislativo para ensejar a ocorrência da norma tributária. Ademais, este expressa um comportamento humano, o qual deve sempre ser “revelador de riqueza” como ilustra Josiane (2015, p.302). No mesmo sentido, Alfredo Becker (1998 *apud* MINARDI, 2015, p. 302) alude que tal fato deve ser “[...] signo presuntivo de capacidade contributiva [...]”. Assim, é o somente o fato demonstrador de riqueza que será escolhido para compor esse núcleo, sob pena de violação a esse princípio basilar do direito tributário.

Sobre esse critério, Pausen tece a seguinte consideração:

Impõe-se considerar a locução “fato gerador”, constante do art. 150, I, a, da CRFB, no sentido tradicionalmente utilizado no Direito brasileiro e consagrado no art. 114 do CTN, como a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. “Fato gerador” está, assim, no sentido de “aspecto material da hipótese de incidência tributária. (2012, p.135)

Entretanto, cumpre salientar que a expressão “fator gerador” usada acima, está no mesmo sentido de hipótese de incidência tributária, não no de fato impositivo. Ou seja, quando o CTN ou a CF utilizam-se daquela expressão, estar-se fazendo referência ao critério material da norma tributante.

Acerta Carvalho (2012, p. 278) quando explica a necessidade de isolar o critério material, já que este naturalmente está atrelado ao comportamento humano o

qual ocorre sempre em um espaço-tempo. Ou seja, é um isolamento metodológico-teórico que permite analisar esse critério sem confundi-lo com a hipótese descritiva como um todo. Assim, o autor deixa claro que esse comportamento sempre será representado por um verbo e seu complemento, advertindo-se que não se pode utilizar verbos impessoais já que estes não possuem complemento; nem os sem sujeito. Em suas palavras “É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.” Nessa esteira, Minardi ensina o seguinte:

O critério material expressa um comportamento humano identificado por intermédio de uma ação, expressa em um verbo (fazer, dar, ou mesmo, ser, estar, permanecer, etc.) que, por sua vez, será sempre transitivo, uma vez que precisa de um complemento, jamais admitindo verbos impessoais. (2015, p. 302)

Quanto ao critério espacial, explica-se que ele está ligado ao local em que o fato jurídico deverá ocorrer para que se inicie a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte ou responsável. Assim, é o local em que o fato previsto abstratamente na norma se realiza (MINARDI, 2015, p.304). Carvalho (2012, p. 281) menciona que nem sempre a norma trará a expressa menção ao local onde terá impulso o nascimento da exação. Isso dependerá do tipo de tributo regulado. Assim, haverá normas em que a hipótese cujo critério espacial fará menção ao local determinado para a ocorrência do fato típico; haverá aquelas em que ele aludirá a áreas específicas, de modo que a incidência normativa só ocorrerá se o acontecimento estiver nelas geograficamente contido; e, haverá as que ele aludirá ao local de modo genérico, onde todo e qualquer fato ocorrido estará apto a desencadear os efeitos contanto que suceda sob a vigência territorial da lei instituidora.

Ademais, verifica-se que esse critério tem importância ímpar na observância das limitações constitucionais ao poder de tributar, tendo em vista os conflitos de competência potencialmente existentes entre os entes políticos na instituição e cobrança de seus tributos.

O critério temporal, por sua vez, tem duas funções importantes na determinação da hipótese de incidência. Para Sacha (2012, p.686) estas são as seguintes: a) a delimitação da legislação que deve ser aplicada, a qual deve ser anterior ao início da hipótese de incidência tributária, em consequência dos princípios da legalidade, anterioridade, e irretroatividade da lei tributária; b) por

indicar ao administrador os critérios de sua atuação conforme a lei. Inclusive, o autor subdivide esse “aspecto” (denominação por ele utilizada) em dois tipos: a) *certus an, certus* quando; b) *certus an, incertus* quando. Explica-se que é certo que existe porque previsto em lei. É certo ou incerto porque o tempo é ou não marcado. “No primeiro caso, a lei diz expressa ou tacitamente quando ocorre o fato gerador (*certus* quando). No segundo caso, deixa à liberdade das pessoas a prática de atos considerados jurígenos”. Ou seja, nesse último caso o fato impositivo, então, pode ocorrer a qualquer momento (*incertus* quando). A norma tributária, portanto, abarca, ainda que de forma implícita, a indicação de quando se considera ocorrido o fato impositivo, previsto, como já explicado anteriormente, na hipótese descritiva. Ataliba (1999, p. 85) afirma que quando o legislador se omite em declarar o marco temporal do nascimento da relação jurídico-tributária, deve-se entender esta como ocorrida naquele instante em que o fato material descrito ocorre.

Adicionalmente, Paulo de Barros (2012, p. 283) desvenda o seguinte: “fazendo analogia, que o âmbito eficaz da lei no tempo está para o critério temporal das hipóteses tributárias, assim como o grau de eficácia territorial da lei está para o critério de espaço dos supostos das normas fiscais”. Nesse mesmo sentido, Marcelo Caron (2005 *apud*, MINARDI, 2015, p. 303) aduz que o reconhecimento do momento em que ocorre o fato impositivo é essencial para a descrição de toda fenomenologia da incidência e da aplicação das regras que dela se defluem, como ocorre nos casos de decadência e de prescrição tributárias.

Josiane Minardi (2015, p. 303), por seu turno, explana que a importância do estudo desse critério reside, justamente, na possibilidade de se compreender o instante em que ocorre o fato jurídico-tributário. Esse momento, uma vez conhecido, ensejará o descobrimento do instante em que se instaurou o vínculo jurídico obrigacional entre o sujeito passivo e ativo da obrigação tributária. Nesse mesmo sentido, Paulo Carvalho afirma o que segue:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária. (2005 *apud* MINARDI, 2015, p. 303)

Geraldo Ataliba (1999, p.84) entende que a função mais importante do aspecto temporal (aqui entendido como critério temporal) diz respeito à indicação, necessariamente contida na hipótese de incidência, daquele momento em que se considera ocorrido o fato imponible. Ou seja, refere-se à consumação desse fato no mundo fenomênico.

Disso conclui-se que a utilidade do critério é justamente demonstrar o marco temporal do nascimento da relação obrigacional. Defluindo-se, daí, o direito do Fisco de exigir o pagamento do tributo e o dever do contribuinte ou responsável de efetivar o recolhimento dessa importância.

3.4 Critérios contidos no consequente prescriptor da norma

Como acima aludido, os critérios da regra matriz de incidência tributária relacionados com consequente prescriptor são o critério pessoal e o quantitativo, os quais completam o intervalo a ser percorrido para o aperfeiçoamento da incidência da norma jurídico-tributária.

Sinteticamente, quanto ao conteúdo desses critérios, Paulo de Barros (2012, p. 302) alude que o critério pessoal é o conjunto de elementos que estão contidos no prescriptor da norma, e que nos apontam quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária. De uma face da relação figura o sujeito ativo, credor ou pretensor, enquanto da outra, o sujeito passivo ou devedor, respectivamente. Por outro lado, o critério quantitativo indica o objeto prestacional que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se funde na base de cálculo e na alíquota, ambas eleitas pelo legislador.

Acerca do critério pessoal, Ataliba (1999, p.72) sustenta que este se identifica na qualidade inerente à hipótese de incidência, se determinado os sujeitos integrantes dos pólos da obrigação tributária, a qual o fato imponible fará nascer. Sendo assim, consiste numa vinculo entre o núcleo da hipótese de incidência (critério material) e duas pessoas, que serão elevadas à posição de sujeitos da relação jurídico-tributária por força da lei e em virtude do fato imponible.

Entretanto, quanto ao sujeito passivo, ele demonstra que a lei

infraconstitucional não pode eleger como integrante do polo passivo dessa relação, pessoas diversas daquelas indicadas pela Constituição Federal. Assim, qualquer lei que viole essa disposição estará implicada em inconstitucionalidade material. Ademais, a importância da identificação do sujeito passivo, elucida Sacha Calmon (2012, p.386), entre outros fatores, reside no ensejo da “percepção da capacidade contributiva, para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento das isenções e imunidades subjetivas, só para exemplificar”. Ou seja, as características de quem deve pagar influem na mensuração e no modo de ser da exação fiscal.

Sobre esse aspecto do critério pessoal, o art. 121 do CTN assim determina:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Da leitura do dispositivo supracitado, depreende-se que há duas subespécies de sujeitos passivos admitidos pelo ordenamento jurídico pátrio: o contribuinte e o responsável. Nesse sentido, cabe colacionar a seguinte lição de Cleber Giardino:

Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da constituição) ou “quem tenha relação pessoal e direta” – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. Efetivamente, por simples comodidade ou por qualquer outra razão, não pode o Estado deixar de colher uma pessoa como sujeito passivo, para discricionária e arbitrariamente, colher outra. (*apud* ATALIBA, 1999, p. 78).

Desse modo, é possível entender que o papel do legislador infraconstitucional é, notadamente, restringido pelo dispositivo do CTN, o qual prescreve os requisitos mínimos para a eleição do sujeito passivo, seja enquanto contribuinte, seja enquanto responsável tributário. A doutrina pátria, a exemplo de Sacha Calmon (2012, p.627), costuma denominar este último como sujeito passivo indireto; ao passo que ao primeiro, de sujeito passivo direto. Sobre a responsabilidade inerente a esta espécie de sujeito passivo, Eduardo Sabbag expõe o seguinte:

Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre

a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que **participou diretamente do fato impositivo, dele se beneficiando economicamente**. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um critério econômico de incidência: **cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato impositivo**, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania. Dessa forma, constituindo o fato gerador um índice ou medida da capacidade contributiva do cidadão, nada mais normal que seja o contribuinte a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (e/ou a multa). (2016, p.1450)(grifos nossos)

Em relação ao sujeito passivo indireto, Luciano Amaro (2008 *apud* SABBAG, 2016, p. 1452) leciona que o responsável aparece na aporética da obrigação tributária principal por razões que são valoradas pelo legislador ao definir a esse tipo de sujeição. Uma vez definida a hipótese de incidência e, conseqüentemente, localizada a pessoa que deveria (ou poderia) ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte já que relacionado diretamente com a retromencionada hipótese incidental, ao legislador é facultado ignorar esse personagem e realizar a eleição como ocupante do polo passivo, outra pessoa que não possua relação direta com a ocorrência do fato impositivo, ou seja, um responsável.

Por fim, cabe colacionar o disposto no art. 128 do CTN, o qual plasma a norma, segundo a qual somente a lei pode atribuir, e apenas de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, a qual, necessariamente, deve estar vinculada ao fato impositivo da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Assim, verifica-se que a existência de um responsável; ora vai suprimir a responsabilidade obrigacional do contribuinte, exonerando-o; ora vai lhe atribuir responsabilidade meramente supletiva pelo pagamento total ou parcial da importância devida ao Fisco.

Quanto ao sujeito ativo da relação obrigacional, Minardi (2015, p. 305) deslinda que este pode ser pessoa jurídica de direito público da administração direta ou indireta. As entidades da administração indireta, em que pese não deterem competência tributária (poder distribuído pela CF consistente em instituir ou majorar o tributo) como os entes políticos, que podem gozar de capacidade tributária ativa para cobrar, fiscalizar e arrecadar os tributos instituídos pelos entes federativos. Nesse caso, bastaria uma delegação da capacidade tributária ativa (não da competência), empreendida pelo ente federativo para a entidade da administração indireta. Esse fenômeno é conhecido por para-fiscalidade.

Essa conclusão esbarra na literalidade do art. 119 do Código Tributário Nacional. Este determina que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Entretanto, se a interpretação literal fosse fielmente aplicada, fenômenos como a parafiscalidade seriam extirpados do ordenamento jurídico pátrio. Acerca dessas considerações, Carvalho ilustra o seguinte:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política — são as pessoas políticas de direito constitucional interno — dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. (2012, p.315)

Desse modo, o emérito autor amplia ainda mais o espectro da categoria “sujeito ativo”, lhe incluindo, enquanto possibilidade constitucionalmente admitida, a eleição, pela legislação infraconstitucional, de pessoas naturais como ocupantes daquele pólo ativo obrigacional.

Adicionalmente, Ataliba (1999, p.75) especifica que “a lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso, não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita.” E conclui com o seguinte exemplo: Se lei um determinado Estado cria um tributo e não deixa claro quem é o sujeito ativo dessa relação obrigacional, sabe-se que este será o próprio sujeito ativo. A *contrario sensu*, quando se quiser delegar essa atribuição para outra pessoa, *v.g.*, a uma autarquia; a disposição deverá ser expressa nesse sentido.

Passa-se à análise do critério quantitativo presente no consequente normativo-tributário. Por esse critério, verifica-se a o *quantum debeat* pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Isso é o possível devido à apuração resultante da “conjugação de duas entidades imprescindíveis para formação do *quantum* devido, quais sejam: base de cálculo e alíquota.” (MINARDI, 2015, p. 310). Nesse aspecto, Paulo de Barros

(2012, p.338) aloca o critério quantitativo no centro da convergência do direito subjetivo, cuja titularidade é do sujeito ativo, e do dever jurídico imposto ao sujeito passivo que é um valor pecuniário, patrimonial, no caso das obrigações tributárias principais.

Sobre esse tema, ATALIBA (1999, p.96) explica que a base de cálculo, ou base imponible, é inerente à hipótese de incidência tributária. Sendo assim, se caracteriza como atributo essencial, sempre presente em todos os tributos constitucionais. Trata-se de uma exigência extraída da Constituição Federal. Nesse mesmo sentido, Carvalho (2012, p.339) alude que no sistema tributário nacional descabe a aceitação dos denominados tributos fixos, notadamente, porque a Constituição tem a hipótese normativa bem como a base de cálculo como binômio distintivo dos tributos. Sendo assim, todos os tributos fixos são inconstitucionais. Sendo assim, como a base de cálculo tem existência compulsória, a alíquota também precisa se fazer presente já que o montante do débito só será aferível com o encontro dessas duas grandezas normativas.

No que se refere à base de cálculo, Carvalho (2000 *apud* MINARDI, 2015, p. 311) elenca suas três funções: a) função mensuradora, segundo a qual a base de cálculo em conjugação com a alíquota se consubstancia em elemento indicador do montante exato da dívida tributária; b) função objetiva, tendo em vista mensuração das reais proporções do fato, quando o legislador escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos exibidos pelo fato, aquele que servirá de suporte para mensurar a exação devida; e, c) função comparativa, ao confirmar, afirmar ou infirmar o critério material contido na hipótese descritiva.

Sobre essa última função, Carvalho (2012 p. 345) relata que Alfredo Becker “firmou na base de cálculo a pedra angular da análise em torno da natureza jurídica dos tributos”, ou seja, caracterizando-a como elemento essencial no descobrimento da natureza jurídica das espécies tributárias, tendo em vista a vagueza com que, em muitos casos, o legislador constitucional denomina certas espécies de tributos em substituição a outras; desfigurando a construção doutrinária acerca dessa especificação. Isso tem utilidade prática já que a Constituição trata de modo distinto cada espécie tributária. Contra a instituição de impostos, *v.g.*, esse diploma imunizou, genericamente, determinadas pessoas arroladas no art. 150, inciso VI da CF.

Regramento que não alcança as demais espécies de tributos, consoante a dicção do texto constitucional.

Adicionalmente, quanto à função comparativa da base de cálculo, Minardi explana que o seguinte:

A título de esclarecimento, quando houver incompatibilidade entre a grandeza escolhida pelo legislador e a hipótese de incidência descrita, a base de cálculo será **infirmada**(enfraquecida). Por outro lado, quando houver obscuridade entre descrição do critério material da hipótese e a grandeza, a base de cálculo servirá para **afirmar** a hipótese de incidência. (2015, p. 311)(grifos da autora)

Acerca dessa temática, ATALIBA entende o seguinte:

Juridicamente, a **base imponible é um atributo** do aspecto material da h.i., dimensionável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza **mensurável** do próprio aspecto material da h.i. Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base imponible como “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência.(1999, p. 97)(grifos nossos)

Desse modo, a análise da base de cálculo, além de outras funções já explicitadas, tem utilidade no reconhecimento do critério material da regra matriz de incidência tributária, posto que aquela se identifica como um dos seus atributos ou caracteres definidores. Sendo assim, um critério material obscuro pode ter seus contornos esclarecidos a partir da identificação da base de cálculo respectiva.

Por fim, quanto à alíquota, esta sempre é compreensível, tão-somente, quando conjugada com a base de cálculo, sendo destituída de sentido quando analisada de modo isolado. Possui caráter aferidor, incidindo sobre a base de cálculo respectivo com o fito de se extrair o *quantum debeatur* pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Ao investigar o vocábulo “alíquota”, Carvalho alude o seguinte:

Etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a quota, fração ou parte que o Estado chama para si, do valor mensurável (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. Por certo que na maioria das vezes é isso que ocorre. Mas não se pode tomar como regra geral. Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: \$ 1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua impropriedade. (2012, p. 351)

Sendo assim, para complementar o estudo das alíquotas, alude-se que estas podem, portanto, assumir duas facetas: a) um valor pecuniário fixo, ou variável em escalas progressivas da base de cálculo; ou ainda, uma fração, expressa em forma de percentual ou não, da base de cálculo eleita pelo legislador. (CARVALHO 2012, p. 351)

Por fim, cabe adicionar a lição de Aires Barreto (2000, *apud* ATALIBA, p. 102) para quem a alíquota é um critério para atribuir ao Estado uma soma de dinheiro; além de constituir a dívida tributária que em alguns casos pode ser parcela da base calculada. Ademais, ela também pode denominar, genericamente, o *quantum* devido enquanto parcela da riqueza do contribuinte, tendo em vista que em certos casos, não se pode chamar de parte aquilo que excede o todo, como sucede no caso das alíquotas acima dos 100%.

Uma vez compreendidos os aspectos gerais da regra matriz de incidência tributária, propostos pelos doutrinadores retromencionados, analisar-se-á, no tópico seguinte, sua estruturação em relação ao IPVA disciplinado no Código Tributário do Estado do Maranhão.

4 ANÁLISE DO IPVA NA LEGISLAÇÃO MARANHENSE

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cuja disciplina normativa básica se encontra plasmada no art. 155, inciso III, §6º da Constituição Federal. Sua função, predominantemente, é a arrecadadora, ou seja, trata-se de tributo fiscal. Acerca da fiscalidade, Luciano Amaro (2008 *apud* SABBAG, 2016, p.115) explica que esta é determinada segundo o objetivo visado pela lei incidental; este, ora é voltado para viabilizar a promoção de recursos ao ente arrecadador - caráter fiscal; ora, para estimular ou desestimular comportamentos, ou seja, detendo finalidade regulatória de condutas – caráter extrafiscal. O IPVA, portanto, se amolda à primeira finalidade.

Leandro Pausen (2012, p.422) aclara que não obstante a existência da reserva de que trata o art. 146, III, a, da CF, até o momento não há lei complementar dispendo sobre “o fato gerador”, base de cálculo ou os contribuintes do IPVA. Desse modo, “o CTN não cuidou da matéria porque, à época, inexistia competência para tributar a propriedade de veículos automotores, só surgida em 1985, com a EC 27 à Constituição de 1967.” Tendo em vista a inexistência da aludida lei complementar, o STF ⁶entendeu que os Estados estão autorizados a exercer a competência legislativa plena, consoante a literalidade presente no art. 24, § 3º, da CF. No caso do Estado do Maranhão, coube à lei estadual de nº 7.799/2002 dispor sobre o sistema tributário do Estado do Maranhão, instituir o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, além de disciplinar sua base de cálculo, identificar seus contribuintes, e estabelecer a sua hipótese de incidência.

Por fim, cabe explicitar que esse imposto está sujeito às limitações constitucionais ao poder de tributar, arroladas no art. 150 da Constituição Federal, já que estas, na lição de Pausen (2012, p. 422) são aplicáveis aos tributos em geral. É a CF quem pode excepcionar tal regramento, e, em relação ao IPVA, só o faz quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal, exclusivamente em relação “à fixação da base de cálculo”. Desse modo, as tabelas utilizadas para a definição do valor dos veículos, descritas, portanto, das bases de cálculo dessa exação, “podem ser alteradas

⁶ Os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, § 3º, da CB. [RE 414.259 AgR, rel. min. Eros Grau, j. 24-6-2008, 2ª T, *DJE* de 15-8-2008.] = RE 601.247 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 29-5-2012, 2ª T, *DJE* de 13-6-2012

ao final de um ano para aplicação ao fato gerador que se considere ocorrido já no início do ano subsequente, ainda que não decorridos noventa dias.” (PAUSEN, 2012, p. 422)

Sendo assim, aplicar-se-á a regra matriz de incidência, nos moldes aludidos no capítulo anterior, às disposições disciplinadoras do IPVA contidas na lei estadual de nº 7.799/2002; de modo a evidenciar a (in)adequação dessa legislação maranhense às limitações constitucionais ao poder de tributar, sem a pretensão de exaurir o tema.

4.1 A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério material

Para que se verifique o critério material do IPVA, se faz necessária a análise do art. 155⁷, inciso III da Constituição Federal, no qual se verificam as situações integrantes do núcleo normativo da hipótese de incidência desse tributo. Conforme visto no tópico antecessor, não houve lei complementar da União dispendo sobre o “fato gerador” desse imposto. Entretanto, consoante a dicção daquele dispositivo, verificam-se requisitos mínimos para a formulação do campo de incidência da norma instituidora do IPVA. Sendo assim, é a propriedade de veículo automotor que se mostra como requisito essencial a ocorrência do fato imponible.

Sobre esse aspecto, colaciona-se a seguinte lição de Hugo de Brito Machado:

Para consubstanciar o fato gerador do IPVA é **necessário que na propriedade esteja incluído o direito de uso regular do veículo**, isto é, o direito de uso deste na finalidade para a qual foi produzido. E como tal uso está submetido ao controle do Estado, exigindo-se o competente licenciamento, esse instrumento de controle tem sido utilizado para controlar também o cumprimento da obrigação tributária, embora o licenciamento não seja essencial para a configuração do fato gerador do imposto. (2010, p.406)(grifos nossos)

Sendo assim, a mera detenção da posse não enseja o nascimento da relação jurídico-tributária entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária. De tal

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

sorte que somente a propriedade, enquanto direito real que inclui os direitos gozar, reaver, usar e dispor da coisa, enseja tal incidência. Nesse sentido, segue a lição posterior de Washington De Barros Monteiro:

Conhecidos os principais atributos do direito de propriedade, absoluto, exclusivo e irrevogável, cumpre defini-lo em face da nossa legislação. É o que faz o art. 1.228, caput, do Código Civil de 2002, quando diz: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (2012, p.104)

Adicionalmente, cumpre colacionar o art. 85 do CTEM o qual determina o seguinte: “O imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo.” Destarte, verifica-se que essa norma não se limitou à mera repetição do art. 155, III da CF, como ocorre em alguns Estados⁸, embora tenha se reportado ao direito real de propriedade.

Ao analisar dispositivos semelhantes que elegem, enquanto critério material de incidência tributária, a propriedade de aeronaves e de embarcações, o STF tem entendido, reiteradamente, que o conceito de veículo automotor não pode ser interpretado de modo extensivo, de modo a evitar a deformidade da norma contida no texto constitucional.

Nesse sentido, encontra-se plasmado o voto do então Ministro Francisco Rezek⁹, para quem a intenção do constituinte brasileiro não foi autorizar aos Estados a instituição e cobrança de imposto sobre a propriedade de aeronaves e embarcações. Para ele, caso o constituinte quisesse alcançar esses bens móveis com a incidência dessa exação, o teria feito de modo expresso tendo em vista o legado da velha e conhecida Taxa Rodoviária Única. Assim, o significado etimológico da palavra “automotor” não é suficiente para autorizar aquela tributação tendo em vista o histórico desse tributo. Disso tudo, pode-se concluir que descabe a interpretação da exação constitucional de modo ampliativo, de modo a restringir direitos e garantias fundamentais do contribuinte pátrio. De tal sorte, demonstra Rezek, se fosse aceita a tese da origem etimológica do signo “automotor”, poder-se-ia enquadrar qualquer

⁸ Isso ocorre, por exemplo, com a legislação disciplinadora do IPVA no Estado de Santa Catarina, vide Lei estadual nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988. DOE de 30.12.88. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências.

⁹ Voto proferido nos autos do RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-134509)

criatura do reino animal, já que é veículo capaz de transportar coisas e independe de tração exterior para se por em movimento. Por fim, o seu último argumento contrário à incidência do IPVA sobre aqueles veículos é que estes “não se vinculam, por nenhum ato registral, à célula que é o município. Sequer aos Estados, visto que existem capitâneas de portos que abrangem mais de uma unidade federada” e por fim, aduz que “o registro aeronáutico é o único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual.”

Concordou com essas teses, o então Ministro Sepúlveda Pertence¹⁰, para quem os dispositivos arrolados na Constituição Federal (arts. 155, III e 158, II) nada inovaram em substância em relação à disciplina original do IPVA contida na Constituição de 1969, notadamente no art. 23, III e § 13 desse diploma.

Em sentido contrário, figurou o discurso do Ministro Relator Marco Aurélio¹¹, para quem “[...]não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém.” Ora, a incidência abrange, portanto, a propriedade de todo e qualquer veículo, restando às legislações infraconstitucionais o papel meramente declaratório, ou especificador, do conteúdo normativo ínsito à norma constitucional. Desse modo, explica Aurélio que a incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo dotado de propulsão própria e que seja útil no transporte de pessoas ou coisas. Ademais, o emérito Ministro argúi que, à luz da doutrina de Cretella Junior, o veículo automotor, lato senso, é aquele que é impulsionado por maquinaria interna, com fabricação e circulação autorizadas. Útil no transporte de pessoas e coisas, seja por meio aquático, terrestre ou aéreo.

Sendo assim, diante desse embate argumentativo, à luz das lições anteriormente apresentadas acerca das limitações constitucionais ao poder de

¹⁰ Voto-Vista proferido nos autos do RE 255.111-SP, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-255111), no qual o Tribunal, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei 6.606/89, do Estado de São Paulo, que previa a incidência do IPVA sobre aeronaves.

¹¹ Voto proferido nos autos do RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-134509) O Tribunal, por maioria, manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas que concedera mandado de segurança a fim de exonerar o impetrante do pagamento do IPVA sobre embarcações. Considerou-se que as embarcações a motor não estão compreendidas na competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, pois essa norma só autoriza a incidência do tributo sobre os veículos de circulação terrestre. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, que dava provimento ao recurso para cassar o acórdão recorrido ao fundamento de que a Constituição, ao prever o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, não limita sua incidência aos veículos terrestres, abrangendo, inclusive, aqueles de natureza hídrica ou aérea.

tributar, evidencia-se que os argumentos contrários à incidência do IPVA na propriedade de embarcações e aeronaves estão alinhados com a observância da rigidez do sistema tributário nacional, no qual as regras de competência, entendidas como limites ao poder tributante, estão arroladas, expressa e pormenorizadamente, nos dispositivos da Constituição Federal. A incompetência para instituir determinado tributo é, portanto, identificada, sob o aspecto de direito subjetivo, como direito fundamental do contribuinte. Não se pode aceitar que o legislador infraconstitucional empreste às regras distribuidoras de competência, interpretações ampliativas de modo a lesionar os direitos do pretense sujeito passivo da obrigação tributária. Sendo assim, o critério material eleito pelo legislador maranhense, fato jurígeno da relação jurídico-tributária inerente ao IPVA, viola as normas da Constituição Federal, posto que o art. 85 do CTEM nomeia como “fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo.” Sendo assim, somente a propriedade veículos terrestres devem ensejar essa exação.

Por tudo isso, verifica-se que, caso algum proprietário de veículo aquático ou aéreo esteja sofrendo ou na iminência de sofrer constrição em seu patrimônio devido à cobrança do IPVA perpetrada pelo Fisco estadual, este deve utilizar os meios garantidos pelo devido processo legal para se resguardar dessa cobrança indevida, como, por exemplo, ajuizar ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, com fundamento nos artigos 19, 294, 300 e 319 do Código de Processo Civil de 2015. Ou ainda, pode-se impetrar Mandado de Segurança, repressivo ou preventivo, a depender do caso concreto, contra a emergência daquela exação.

Outro ponto essencial a ser tratado nesse tópico é o modo pelo qual os dispositivos ligados ao critério material de incidência da norma impositiva do IPVA são disciplinados no CTEM, notadamente, aqueles relacionados às hipóteses de isenções e imunidades.

Quanto às imunidades aplicáveis ao IPVA, o CTEM assim dispõe:

Art. 91. São imunes ao imposto, os veículos de propriedade: I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público; II - dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, que: a) não distribuam qualquer parcela do seu patrimônio, ou de suas rendas, a título de lucro ou participação do seu resultado; b) apliquem integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos

institucionais no país; c) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capaz de assegurar sua exatidão; III - dos templos de qualquer culto. Parágrafo único. A imunidade prevista neste artigo restringe-se aos veículos relacionados com as finalidades da instituição ou delas decorrentes.

Ao passo que o art. 150 da CF, acerca das imunidades aplicáveis ao imposto, dispõe o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Do encontro dessas normas, é possível verificar que os dispositivos do CTEM estão em conformidade com os ditames constitucionais, em relação à regra da imunidade recíproca (art. 150, VI, a da CF e art. 91, I do CTEM). Assim como, a imunidade subjetiva dos partidos políticos, “inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos” também se amolda à norma imunizante de índole constitucional, na contrastando-a. O CTEM no art. 97, II, alíneas a, b e c, aparentemente arrola condicionantes para a incidência da imunidade não reproduzidas na CF. Entretanto, cabe esclarecer que se trata de disposição meramente reprodutora do disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional. Assim, não há violação da norma constitucional, já que o art. 146, II da Carta Magna determina a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar mediante lei complementar da União. Ora, isso foi efetivado por aquele dispositivo do CTN o qual foi recepcionado pela CF com *status* de Lei Complementar tendo em vista a compatibilidade material de ambos os diplomas. Sendo assim, fica afastada a inconstitucionalidade do dispositivo em comento.

Por fim, acerca das isenções nomeadas pelo CTEM, questões interessantes trouxe a lei estadual nº 10.488/2016 a qual revogou a isenção, até então atribuída aos proprietários de “veículos usados, apreendidos e levados a hasta pública pelo Departamento Estadual de Trânsito – Detran”, prevista no art. 92, XII do CTEM.

Primeiramente, a primeira questão se dá pelo fato do regramento pretérito determinar que os proprietários desses veículos que fossem arrematados nesses leilões seriam **beneficiados** com isenção de todos os débitos de IPVA vinculados ao prontuário de seu veículo. Tratava-se norma destituída de racionalidade, tendo em vista o que justificaria o leilão do veículo seriam as infrações de trânsito opostas contra essa propriedade. Ora, o cidadão proprietário de veículo automotor e que nunca foi multado, nem teve seu veículo apreendido, sempre estava sujeito à incidência da exação, ao passo que ao violador da ordem jurídica era dada premiação isentiva, livrando-o do dever de pagar esse tributo.

Sendo assim, nesse aspecto, verificava-se a violação do princípio da igualdade tributária, mandamento nuclear do sistema tributário brasileiro como já aludido anteriormente. Ao analisar esse princípio, Pausen (2012, p.102) explica que a isonomia prescrita pelo art. 150, II, da CF não permite a existência de diferenciação tributária entre os sujeitos que estejam em situação equivalente, vedando-se a discriminação arbitrária. Desse modo, para o insigne autor, “Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes. Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais.” Sobre a capacidade contributiva, alude Misabel Derzi o seguinte:

Já destacamos a existência de um dever de distinguir segundo a capacidade econômica (ver Capítulo XI), como manifestação do princípio da igualdade, segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma maneira e modo. Ora, a capacidade econômica é o critério mais importante e válido (embora não seja o único), segundo o qual os seres podem ser enquadrados em uma categoria determinada. Por isso, a distinção, segundo a capacidade econômica, se impõe ao legislador de impostos, segundo a sua natureza jurídica específica. (em notas de atualização à BALEIRO, 2010, p.1102)

Ora, no caso acima descrito, verifica-se que aquela isenção foi atribuída arbitrariamente, pois foi destituída de fundamento em capacidade contributiva, já que não há razão para pensar que os infratores das normas de trânsito sejam mais carentes, economicamente, que os não-infratores. Por fim, a extrafiscalidade também não é vislumbrada nesse favor legal, porque não se encontram motivos políticos ou jurídicos para que o legislador maranhense queira incentivar a ocorrência de infrações de trânsito ou de apreensões de veículos nelas fundadas.

Outrossim, tecidas essas críticas à vigência anterior dessa isenção fiscal,

passa-se à análise da segunda problemática: a aplicabilidade da norma revogadora desse favor legal. A lei estadual nº 10.488/2016 foi publicada em 15.06.2017. Em seu art. 3º localiza-se a revogação do inciso XII do art.92 do CTEM. No art. 4º da norma revogadora dispõe-se que a data do início do seu vigor seria a mesma da sua publicação.

Desse modo, questiona-se se a referida lei viola os princípios da anterioridade do exercício e nonagesimal fundadas no art. 150, inciso III, alíneas b e c da CF? Os proprietários de veículos automotores apreendidos e leiloados pelo DETRAN/MA entre os dias 15.07.2016 e 31.12.2016 estariam acobertados pela prorrogação da eficácia da norma concessiva da isenção fiscal? Sobre a problemática da incidência dos princípios das anterioridades sobre a norma revogadora de isenção, é possível constatar divergência entre os doutrinadores.

Para Machado (2010, p.245) a revogação de uma lei concessiva de isenção fiscal equivale à instituição do tributo. Por esse motivo, deve-se aplicar o princípio da anterioridade do exercício, fundado no art. 150, inciso III, alínea b da CF. Ou seja, somente a partir do exercício seguinte a lei revogadora produziria seus efeitos em relação à revogada.

Nesse mesmo sentido, colaciona-se o ensinamento de Derzi (em notas de atualização à BALEEIRO, 2010, p. 678), para quem os princípios da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal, fundados no art. 150, III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, aplicam-se “ao cancelamento ou redução das isenções e demais benefícios fiscais tributários concedidos sem prazo certo e que configuram reinstituição do tributo em relação aos fatos anteriormente isentos [...]”. Prossegue-se explicando que a lei revogadora de isenção sem prazo certo ou qualquer outro benefício que reduza o imposto, “somente gerará efeitos no exercício financeiro subsequente ao de sua aplicação, desde que observado ainda o prazo nonagesimal.” Tudo isso se justifica pela prevalência do princípio da não surpresa, evitando-se o dilapidamento da previsibilidade e da segurança, enquanto direitos do contribuinte. Por fim, conclui-se que “as exceções abrem-se para os mesmos casos arrolados nas letras b e c do inciso III do art. 150 da CF”. Ou seja, somente aquelas revogações de isenções relativas a tributos a cuja instituição ou majoração não se aplicam tais princípios, por expressa disposição constitucional, estariam, pois, livres da aplicação

dessa limitação constitucional ao poder de tributar.

Em que pese às doulas lições, a posição do STF, todavia, historicamente, tem sido no sentido contrário, como é possível se deduzir da análise dos seguintes casos:

Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente." (RE 204.062, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 27-9- 1996, Segunda Turma, DJ de 19-12-1996.)

Nesse mesmo sentido, colaciona-se a ementa do RE nº 99.908-RS de 14.06.1983:

Ementa. ICMS. Isenção. Revogação de isenção. Eficácia imediata. – Revogada a isenção, a incidência do tributo tem eficácia imediata, de modo que a cobrança no mesmo exercício não ofende o princípio constitucional da anualidade. Recurso extraordinário não conhecido. (RE n. 99.908-RS, Rei. Min. Rafael Mayer, publicado na R T J 107/430-432).

Pausen (p.142 e 143) afirma que “Esta posição nos parece igualmente equivocada, pois a supressão de benefícios fiscais aumenta a carga tributária a que o contribuinte está sujeito”. Assim, a finalidade das anterioridades do exercício e da nonagesimal, previstas no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, portanto, estariam sendo suprimidas pela tese defendida pelo STF. Além disso, “o art. 104, III, do CTN determina a aplicação da anterioridade à extinção ou redução de isenções, norma esta, ao nosso ver, meramente interpretativa, o que não foi considerado pelo STF.”

Por fim, não se pode olvidar que o STF, recentemente, mudou o seu entendimento consolidado acerca dessa temática. O voto vencedor do Ministro Relator Marco Aurélio, contido nos autos do agravo regimental no recurso extraordinário 564.225, Rio Grande Do Sul, foi no sentido de reconhecer que a revogação de benefícios fiscais implica em aumento indireto do tributo. Para ele, “Esta é a óptica contemporânea adotada pelo Tribunal quanto ao alcance do artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Carta Maior.” Por fim, o emérito mestre aduz o seguinte:

Continuo convencido de que as duas espécies de anterioridade – a anterioridade alusiva ao exercício e a nonagesimal – visam evitar que o contribuinte seja surpreendido. Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa. Por isso, entendo que, buscando o objetivo maior do Texto Constitucional, é observável a anterioridade. (Agr. Reg. RE 564.225, Rio Grande Do Sul, p.11)

Do encontro dessas teses, verifica-se que a doutrina supracitada, à qual o STF se alinha em 2014, encontra-se consoante os ditames constitucionais, notadamente, em se tratando da extensão da aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar, inclusas na categoria dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, as quais devem ter sua interpretação alinhada à sistemática proposta pelo constituinte originário. Ou seja, no sentido de que seja dada a máxima efetividade. Afinal, como afirma Canotilho (2002 *apud* SOARES, 2011, p.3) esse princípio operativo se relaciona com todas as normas constitucionais, sobretudo, deve ser invocado no âmbito dos direitos fundamentais, e no caso de dúvidas sobre a interpretação da norma, deve-se dar prevalência àquela cujo reconhecimento sobreleve a efetividade dos direitos fundamentais.

Portanto, pode-se responder com segurança que a referida lei viola os princípios da anterioridade do exercício e nonagesimal fundadas no art. 150, inciso III, alíneas b e c da CF e que os proprietários de veículos automotores apreendidos, cujo leilão foi efetivado pelo DETRAN/MA entre os dias 15.07.2016 e 31.12.2016 estão acobertados pela prorrogação da eficácia da norma concessiva da isenção fiscal. Ou seja, o art. 3º da lei estadual nº 10.488/2016 só pode produzir os efeitos que lhe são inerentes a partir de 01.01.2017. Sendo assim, torna-se indevida, a incidência do IPVA no prontuário daqueles veículos que foram leiloados no período retromencionado. Dessa arte, verifica-se que essa situação pode ensejar a restituição do indébito no moldes prescritos pelos arts. 165 e seguintes do CTN, em relação aos contribuintes que efetivaram o pagamento do tributo.

4.2 A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério espacial

Quanto ao critério espacial do IPVA, este está delimitado pelo art. 86 do CTEM. Consoante prescrição contida no art. 158, inciso III da CF, 50% do total arrecadado com o recolhimento do IPVA será destinado ao Município onde o veículo estiver licenciado. Ou seja, a definição do critério espacial tem relevância para a correta aplicação da repartição de receitas tributárias.

Dessa forma, segundo as disposições do artigo 86 do CTEM, esse imposto

será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo no Estado do Maranhão. Sendo assim, o próprio Código determina o domicílio, além de outras formas, das seguintes maneiras: a) se o proprietário for pessoa natural, este será a sua residência habitual; entretanto, se a residência habitual for incerta ou desconhecida, aquele será o centro habitual de sua atividade, onde o veículo esteja sendo utilizado. b) se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado, o seu domicílio será o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador; entretanto, na hipótese de contrato de locação avulsa, será considerado seu domicílio o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador; ou, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota, será o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador. Ademais, “presume-se domiciliado no Estado do Maranhão o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.”

Quanto a essas disposições, verifica-se que estas tratam do local onde terá impulso o nascimento da exação impositiva. Na maioria dos pontos, não foram encontradas violações às limitações constitucionais.

Entretanto, cabe salientar que a identificação do critério espacial com o domicílio do estabelecimento situado no território do Maranhão se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado, pode ensejar uma verdadeira guerra fiscal contra os Estados em que a o critério quantitativo do IPVA seja menor e que o veículo seja licenciado em seu território. Á título de exemplo, imagine-se uma empresa com estabelecimento no Estado do Maranhão, cuja frota de veículos esteja registrada e licenciada no Estado do Piauí e que esse Estado imponha uma *quantum debeat* menor para os mesmos veículos em relação à legislação maranhense. Ora, nada impede que uma empresa, com estabelecimento no Maranhão, registre e licencie todos seus veículos no Piauí. Isso seria um meio utilizado pelo contribuinte para pagar menos tributo. Entretanto, a norma prevista na legislação maranhense resultaria em um conflito de competência com àquele Estado.

Sobre esse tema, Rodrigo Janot produziu brilhante parecer nos autos do Recurso Extraordinário com Agravo 784.682 – MG. Ele reconhece a existência do

problema. Sendo assim, reproduz-se parte de sua análise abaixo:

Alguns membros da Federação optaram por tomar por norte para o recolhimento o local de licenciamento do veículo, independentemente do domicílio ou sede do proprietário; **outros adotaram o critério do domicílio ou sede do detentor do veículo**, como o Estado de Minas Gerais, tendo por base a previsão dos arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro, que assim dispõem sobre a matéria: Art. 120 - Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. §1^a [...].§2^o [...].Art. 130 - Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo. (grifos nossos)

Adicionalmente, o eminente Procurador Geral da República, desvenda que há, portanto, violação de limitação constitucional ao poder de tributar, tendo em vista que a repartição de competências estabelecidas no sistema tributário brasileiro é dotada de rigidez. Assim, JANOT entende pela inconstitucionalidade de dispositivos semelhantes àquele, ou seja, que desprezam o critério territorial do licenciamento ao contrário do que faz a Carta Maior. Por fim, ele produz o seguinte parecer:

Passando ao mérito da questão, é de resgatar aqui ponto já assinalado neste parecer. A Constituição, em seu art. 158, indicou critério espacial para fins de partilha do IPVA: o local de licenciamento. Esse elemento objetivo, aplicável à maioria dos veículos automotores, apresenta como vantagem a clareza na definição, visto que não se cogita de duplo licenciamento do mesmo automóvel. Escreve José Jayme de Macêdo Oliveira: Pois bem. Não paira dúvida quanto ao constituinte haver optado por modalidade de imposto sobre a propriedade, incidente sobre a existência de determinado bem no patrimônio do destinatário do tributo. Assim, não é a utilização do veículo que faz surgir a obrigação de pagar o IPVA, mas sim a relação de propriedade que o dono mantém com o bem. Destarte, não é relevante o fato de o automóvel ser usado mais tempo dentro ou fora do Estado, para o efeito da incidência do imposto; basta que seja nele registrado (licenciado). E esta última afirmação funda-se na Constituição Federal, mediante o cotejo entre a norma de competência (art. 155. III) e a previsão de destinação do produto arrecadado (art. 158, 111), que leva à conclusão de que o critério a adotar deve considerar o local onde o veículo foi registrado (e não o domicílio do proprietário, como rezam algumas legislações estaduais, por exemplo, Lei/SE 3.287/92, art. 2^o; Lei/PE 10.849/92, art. 3^o).

A partir dessas considerações fica claro que o art. 86 do CTEM contém disposições que violam a Constituição. E nesse aspecto, o contribuinte do IPVA não pode ser cobrado por 2 (dois) entes federativos distintos, acerca do mesmo fato impositivo sob pena de incorrer em bitributação. Prática vedada pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. Sendo assim, apenas o local onde o veículo estiver licenciado deve ser erigido à categoria de critério espacial da regra matriz de incidência do IPVA.

4.3 A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério temporal

Consoante ensinamento de Kiyoshi Arada (2016, p.561), o critério temporal do IPVA é anual, tendo como hipótese material de incidência a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, conforme a definição dada pelo Código de Trânsito Brasileiro, adotada pela jurisprudência brasileira.

Nos termos do CTEM, art.85, §1º, o fato imponible se considera ocorrido em 1º de janeiro de cada exercício, sempre que se tratar de veículo usado. Ou ainda, “na data da sua aquisição por consumidor final ou quando da incorporação ao ativo imobilizado pela empresa, inclusive fabricante ou revendedora[...]”. Esse último caso se aplica à aquisição de veículos novos; ou daqueles veículos registrados não registrados nem licenciados no Maranhão, quando não houver comprovação do pagamento do imposto no outro Estado. Isso se justifica pela obediência à limitação imposta pela Carta Maior em relação à bitributação. Para Sabbag (2016, p.755), “a bitributação representa mais de um ente tributante que cobra um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador.” Ou seja, em regra, não se admite a cobrança do mesmo tributo, simultaneamente, por mais de uma pessoa política sobre o mesmo fato imponible. Assim, caso o proprietário do veículo usado, por exemplo, adquirido no Estado de Pernambuco, comprove que efetuou o pagamento do IPVA naquela UF, o Fisco maranhense não cobrará o IPVA em relação a esse mesmo exercício quando da mudança de titularidade do veículo.

Ademais, a legislação impõe que quando se tratar de veículo de importado, para efeito da primeira tributação, considerar-se-á ocorrido o fato imponible, enquanto critério temporal da hipótese de incidência do IPVA, na data do desembarço aduaneiro, quando importado por consumidor final; na data da aquisição por consumidor final, quando importado por empresa revendedora; ou, no momento da incorporação ao ativo imobilizado da empresa importadora. Desse modo, verifica-se que o critério espacial previsto no CTEM se encontra alinhado à doutrina majoritária, quanto aos momentos de ocorrência do fato imponible.

Nesse sentido, Minardi (2015, p.823) explana que são três os momentos em que ocorre o “fato gerador” do IPVA: a) “em 1º de janeiro de cada exercício financeiro para veículos usados”; “b) na data da aquisição, para veículos zero km;” e,

c) “na data do desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo novo ou usado importado do exterior para o consumidor final.”

Sendo assim, conclui-se que não há controvérsias acerca do critério temporal eleito pelo legislador maranhense em função da incidência do IPVA em seu território, tendo em vista a adequação das normas relativas a esse critério, presentes no CTEM, estarem em consonância com a moldura traçada pelas limitações ao poder de tributar oriundas da Constituição Federal de 1988.

4.4 A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério pessoal

O critério pessoal diz respeito aos sujeitos da relação jurídico-tributária localizados em pólos opostos da relação obrigacional. De um lado figura o sujeito ativo; do outro, o passivo. Josiane Minardi (2015, p. 823) afirma que, no caso do IPVA, o sujeito ativo eleito pelas legislações estaduais é, em regra, o próprio Estado onde estiver licenciado o veículo, coincidindo, portanto, com o critério espacial de sua regra matriz de incidência. Sendo assim, conclui-se que o Estado do Maranhão ocupa esse pólo relacional.

Quanto ao sujeito passivo, este se subdivide em duas categorias: o contribuinte e o responsável. Conforme o art. 89 do CTEM, o contribuinte do IPVA é o proprietário do veículo, nele abarcado tanto as pessoas naturais quanto as jurídicas. Já o art.90 desse diploma trata da eleição dos responsáveis solidários. Essa regra está em conformidade com o art. 124, inciso II do CTN que admite a eleição de pessoas solidariamente responsáveis, em virtude de lei; entretanto, destaca-se que esta não comporta benefício de ordem. Sobre esse benefício, há previsão idêntica no §3º do art.90 do CTEM. Já o art. 125 desse mesmo Código arrola como efeitos da solidariedade, salvo disposição legal em contrário, os seguintes: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, solidariedade em relação aos demais; e, c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, atinge os demais.

Quanto aos responsáveis solidários, o art. 90 do CTEM assim dispõe:

Art. 90. São responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos: I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores; II - o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título; III - o servidor que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição, matrícula, inspeção ou transferência de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção, não- incidência ou imunidade do imposto. IV - o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;. V - o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio; VI - o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado; VII - a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica; VIII - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação; IX - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação; X - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado; XI - todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.

Como se vê, a legislação é pródiga no arrolamento de integrantes do pólo passivo dessa relação jurídica. Entretanto, verifica-se que em alguns pontos, as limitações constitucionais estão sendo violadas nessa eleição.

Crê-se que o primeiro caso problemático é aquele relativo ao enquadramento do leiloeiro sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores. Esse problema surge, sobretudo, no caso de veículos leiloados pelos órgãos integrantes do sistema nacional de trânsito. Primeiramente, pelo fato de que esse tipo de leilão ocorre, sobretudo, em função de dívidas de natureza tributária, notadamente, IPVA e taxas incidentes no prontuário do veículo, relativas ao exercício presente, bem como em relação aos anteriores.

Assim, o leiloeiro contratado por quaisquer desses órgãos, *v.g.*, pelo DETRAN/MA, ao apregoar na Hasta Pública, estará sujeito ao pagamento do IPVA de todos os veículos que forem arrematados já que, evidentemente, não haverá “comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores” tendo em vista que, de fato, tais débitos não foram pagos.

Disso podem surgir duas situações: a) o valor da arrematação foi suficiente para quitar todos os débitos presentes no prontuário do veículo, seguindo a ordem de

pagamento prevista no art. 32¹² da Resolução 13623/2016 do Conselho Nacional de Trânsito, o que resultaria no livramento do leiloeiro daquela responsabilidade solidária; ou, b) o valor da arrematação foi insuficiente para quitar até mesmo as despesas com custódia, reboque e custos de realização do leilão.

Nesse último caso, muito mais recorrente que o primeiro, o leiloeiro sempre ficaria sujeito a ser cobrado **diretamente** pelo Fisco do Estado do Maranhão, em relação a todos aqueles veículos. Só no Estado do Maranhão, houve 19¹⁴ leilões realizados pelo DETRAN no exercício de 2017. Cada um deles, em média, leva à Hasta Pública em torno de 200 veículos. Ora, daí se verifica que o leiloeiro não detém capacidade contributiva para adimplir tais débitos. O seu exercício profissional não pode ser ameaçado de tal forma por uma norma tributária, a qual inviabiliza o ato de leiloar veículos naquelas condições.

Nesse sentido, acerca da capacidade contributiva, elucida Misabel Derzi o seguinte:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família[...]A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da PESSOALIDADE do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição. (em notas de atualização a BALEEIRO, 2010, p.1096)(com adaptações)

À luz dessa limitação constitucional, sendo assim, fica confirmada a tese segundo a qual o leiloeiro, erigido à categoria de responsável solidário pelo CTEM, só possuiria capacidade econômica a partir daquele nível patrimonial essencial à sua existência e de sua família. Ora, se este é remunerado em 5% ¹⁵sobre o valor do

¹² Art. 32. O valor integral arrecadado com os arremates no leilão será depositado em conta bancária do órgão ou entidade responsável por sua realização, cujos valores arrecadados deverão ter a seguinte ordem de prevalência: I - os custos necessários ao ressarcimento com o procedimento licitatório, em montante a ser definido na forma indicada no §1º; II - despesas com remoção e estada; III - tributos vinculados ao veículo: a) taxas de licenciamento; e b) **imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA**.

¹³ Esta resolução dispõe sobre a uniformização dos procedimentos administrativos quanto à remoção, custódia e para a realização de leilão de veículos removidos ou recolhidos a qualquer título, por órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito – SNT, nos termos dos arts. 271 e 328, da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB, e dá outras providências.

¹⁴ Informação extraída dos editais de leilão publicados em <http://www.detrans.ma.gov.br/paginas/detalhe/19467>

¹⁵ Vide art. 24 do decreto nº 21.981 de 19 de outubro de 1932 que regula a profissão de Leiloeiro.

arremate de cada veículo, fica claro que esse valor seria insuficiente para a sua manutenção e de seus familiares, além de ter que honrar com o pagamento de IPVAs atrasados dos veículos que leiloasse.

Ademais, é possível aplicar essas mesmas conclusões ao caso do “servidor que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição, matrícula, inspeção ou transferência de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção, não- incidência ou imunidade do imposto.” Isso se justifica pela inexistência de capacidade contributiva nos moldes aludidos acima por Derzi. Afinal, um servidor que trabalha, exclusivamente, com transferência de veículos, realiza centenas dessas operações mensalmente. Logo, não há como cobrá-lo em relação aos IPVAs de todos esses veículos. Essas operações são realizadas pelo sistema REVANAM, controlados, pormenorizadamente, pelo Departamento Nacional de Trânsito e DETRANs de todo o país. Logo, se se quiser responsabilizar alguém por transferências “sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção, não- incidência ou imunidade do imposto”, então que a Autarquia seja responsabilizada, mas não seu servidor, diretamente. Este deve responder apenas nos casos em que ficar comprovada sua atitude temerária perante o Fisco. Isso deve ser apurado por meio de instauração de processo administrativo regular, tendo em vista as garantias decorrentes da limitação constitucional do devido processo legal.

Além disso, deve-se observar a inovação trazida pelo art. 90-A do CTEM o qual prescreve que “os débitos do imposto de veículos usados, apreendidos e levados a hasta pública, serão desvinculados dos mesmos, permanecendo a responsabilidade do pagamento ao proprietário anterior.” Ora, se os débitos serão desvinculados, fica impossível a exigência da prova da quitação. Afinal, essa desvinculação surge para viabilizar a transferência de veículos leiloados pelos órgãos do sistema nacional de trânsito, em razão de apreensões por infrações de trânsito. Assim, o arrematante do veículo, ao requerer a transferência, jamais apresentará tal prova já que caberá ao antigo proprietário o adimplemento dessa obrigação tributária.

Sobre a responsabilidade do “o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores”, o STJ plasmou entendimento segundo o qual essa responsabilidade não pode subsistir quando a aquisição ocorrer em Hasta Pública, dado o seu caráter originário. Ou seja,

a incidência do IPVA deve ocorrer como se o arrematante estivesse adquirindo veículo novo. Como reforço argumentativo, explicita-se, abaixo, uma das decisões que confirmam essa tese:

TRIBUTÁRIO - ARREMATAÇÃO JUDICIAL DE VEÍCULO - DÉBITO DE IPVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO.

1. A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem.

2. Os débitos anteriores à arrematação subrogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes.

3. Por falta de prequestionamento, não se pode examinar a alegada violação ao disposto no art. 131, § 2º, da Lei nº 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro).

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (STJ - REsp 807455 / RS RECURSO ESPECIAL 2006/0002382-4)

4.5 A(s) (in)constitucionalidade(s) no seu critério quantitativo

Quanto ao critério quantitativo da regra matriz de incidência do IPVA, presente no CTEM, pode-se afirmar que este se desdobra na alíquota e na base de cálculo. Ele permite verificar, sobretudo, a observância da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do princípio da isonomia. Sobre esse tema, ARADA afirma o seguinte:

A costumeira distinção de alíquotas, feita pelas legislações estaduais, para aumentar o valor desse imposto em relação aos veículos importados, fere o princípio da isonomia tributária, inserto no art. 150, II, da CF. Não socorre a tese sustentada por alguns julgados no sentido de que a distinção atende ao princípio da capacidade contributiva, previsto no § 10 do art. 145 da Constituição Federal, pois, nesse caso, a alíquota deveria variar em função do valor venal do veículo. O STJ firmou o entendimento de que essa distinção de alíquotas fere não só o princípio da isonomia, como também o art. 152 da CF que veda aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. (2016, p.561)

O art. 88 do CTEM dispõe sobre as alíquotas do IPVA da seguinte forma:

As alíquotas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA são: I - de 1% (um por cento) para: a) ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalo mecânico e tratores; b) veículos automotores de duas rodas com valor venal de até R\$ 10 mil (dez mil reais); II - de 2,0% (dois por cento) para motocicletas, com valor venal acima de R\$ 10 mil (dez mil reais), triciclos, quadriciclos e similares; III - de 2,5% (dois e meio por cento) para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos anteriores com valor venal de até R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais). IV - de 3% (três por cento)

para: a) qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I e II com valor venal acima de R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais); b) aeronaves e embarcações. § 1º Para efeitos do inciso I,"a", deste artigo, entende-se por caminhão, o veículo rodoviário com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 Kg. § 2º O Secretário da Fazenda, a cada dia 2 de janeiro dos anos subsequentes à data da vigência desta Lei divulgará, mediante Resolução Administrativa, os valores que servirão de base de cálculo do imposto, baseado nos índices que servirem de parâmetros para atualização monetária aplicável aos impostos instituídos neste Estado.

Sendo assim, analisando o dispositivo supracitado à luz da lição retromencionada de Kiyoshi Arada, verifica-se que a legislação maranhense não incorreu na violação ao princípio da isonomia, no sentido de distinguir as alíquotas incidentes sobre a propriedade dos veículos nacionais e estrangeiros. O CTEM elegeu, enquanto critério discriminante, o valor venal dos veículos. Em outro ponto, a legislação se amolda aos ditames constitucionais ao prever as alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo. Tal mandamento está fundado no art. 155, §6º, II da CF.

Arada (2016, p.562) ao analisar o art. 155, §6º, I da CF, expõe que o IPVA passou a ter a possibilidade de sua alíquota mínima ser fixada pelo Senado Federal. Entretanto, até hoje, esse órgão do Poder Legislativo não tomou essa providência, mantendo-se inerte. Isso poderia contribuir para diminuir as fugas dos contribuintes para licenciar o veículo em Estados onde a alíquota é menor. Algo já tratado nesse trabalho quando da análise do critério espacial do IPVA.

Por fim, quanto à base de cálculo, além de outras disposições, o art. 87 do CTEM estabelece o seguinte: a) para veículo novo, será o valor venal constante na nota fiscal ou no documento de transferência de propriedade, não podendo, em qualquer desses casos, possuir valor inferior ao preço de mercado; b) para veículo usado, será o valor venal praticado no mercado, expresso em tabela aprovada pelo titular da Receita Estadual.

Crê-se que a disposição “não podendo o valor ser inferior ao preço de mercado” foi imposta pelo Fisco para evitar simulações no processo de venda, no sentido de acostar valores inferiores na nota fiscal no intuito de pagar menos tributo. Quando ao segundo caso, verifica-se que se trata de disposição comum nas legislações fiscais dos Estados brasileiros. Normalmente, estes se utilizam dos valores

da Tabela FIPE¹⁶.

Entretanto, há um dispositivo atinente à definição da base de cálculo que merece recorte. Trate-se do inciso IV do art. 87 do CTEM. Veja-se à integra:

Art. 87. A base de cálculo do imposto é:

I - veículo novo, o valor venal constante da nota fiscal ou do documento que represente a transmissão da propriedade, não podendo o valor ser inferior ao preço de mercado;

IV - O valor de que trata o inciso I deste artigo, reduzido em 60% (sessenta por cento), **na hipótese de veículo novo adquirido em concessionária ou revendedora localizada neste Estado**, ou através de faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, destinado a empresa que o utilize como meio essencial ao exercício de sua atividade econômica. (grifos nossos)

Dessa leitura, entende-se que o simples fato do veículo ser novo adquirido em concessionária ou revendedora localizada no Maranhão e que seja “destinado a empresa que o utilize como meio essencial ao exercício de sua atividade econômica” enseja a redução de 60% na base de cálculo do tributo. O problema reside no critério de discriminação eleito pelo legislador. O critério-chave mencionado na norma é a concessionária ou revendedora estar localizada no Estado do Maranhão.

Sobre o princípio da isonomia, Luciano Amaro, remetendo-se aos ensinamentos de Celso de Mello, desvenda o seguinte:

A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas. Há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era vedado, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva. É tormentosa a pesquisa sobre a legitimidade do critério de discrimen em que o legislador possa ter-se apoiado para ditar a norma diferenciada, quando ele não deflue, diretamente, de comando constitucional. Celso Antônio Bandeira de Mello, além de sublinhar a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição. (2014, p.107)

Ora, o simples fato da concessionária ou revendedora não estar localizada no Estado do Maranhão, não justifica a discriminação erigida naquela norma. O

¹⁶ A Tabela Fipe expressa preços médios de veículos no mercado nacional, servindo apenas como um parâmetro para negociações ou avaliações. Essa tabela é produzida pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – Fipe, a qual é uma organização de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 1973. Entre seus objetivos está o apoio ao Departamento de Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Vide: <http://www.fipe.org.br/pt-br/institucional/sobre-a-fipe/>

critério eleito pelo Poder Legislativo Estadual, portanto, não é constitucional. Essa desequiparação viola a limitação constitucional da isonomia tributária, tendo em vista que tanto aquelas empresas localizadas no território maranhense quanto as localizadas em outra Unidade da Federação possuem, em tese, a mesma capacidade contributiva.

Essa limitação, como aludido no item 2.3.1 deste trabalho, se confunde com o núcleo da Constituição. Sendo norma de observância ímpar para o aperfeiçoamento da justiça tributária. Desse modo, é possível concluir que tanto a capacidade contributiva quanto a isonomia, enquanto princípios constitucionais tributários, foram violados pela existência do inciso IV do art. 87 do CTEM.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de todas as considerações que permeiam o presente trabalho, verifica-se que a estruturação do sistema tributário nacional, permeado pelo princípio da rigidez, no qual as regras de competência estão descritas de modo minucioso, permite o descobrimento das relações íntimas existentes entre os princípios e as regras de competência relativas ao poder de tributar, sobretudo em se tratando dos princípios constitucionais e dos direitos e garantias fundamentais individuais, ambos concorrendo com a formação, descrição e conceituação das limitações ao poder de tributar. Assim, ficou claro o papel das limitações no sentido de atender às necessidades financeiras do Estado ao mesmo tempo em que dirigidas à conservação dos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Todas essas normas foram caracterizadas como normas de índole positiva, negativa ou neutra.

Posteriormente, descobriu-se as dimensões formais e materiais das limitações, ambas identificadas com as normas imunizantes e principiológicas. Além disso, ressaltou-se o papel das imunidades, entendidas como disposições redutoras da competência, inteligíveis tão-somente quando combinadas com as normas atribuidoras de competência tributária. Caracterizando-se como normas de exceção ou ainda, como normas proibitivas de exercício de competência as quais instituem as hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, ou enquanto normas denegatórias do poder tributário. Posteriormente, colacionou-se a falta de paralelismo existente entre as normas imunizantes e as normas de isenção; além da inexistência de imunidades implícitas. Ademais, as imunidades foram categorizadas em genéricas e específicas. As primeiras voltadas às regras de competência de todos os impostos; enquanto que as últimas, aos tributos específicos por elas determinados.

Noutro ponto, verificou-se que os princípios, elementos integrantes das limitações constitucionais ao poder de tributar, são mandamentos nucleares do sistema tributário nacional, e se irradiam sobre normas distintas, sendo úteis para a sua compreensão e aplicação. Notadamente, são voltados ao Poder Legislativo, embora também devam ser observados pelos outros Poderes. Por fim, verificou-se o papel fundamental que o princípio da igualdade desempenha no ordenamento jurídico brasileiro.

Além do mais, aferiu-se a distinção existente entre as normas imunizantes e as normas principiológicas. Estes últimos podem ser subdivididos em “sobreprincípios” e “princípios em sentido estrito”. Os “sobreprincípios” seriam caracterizados por impor a realização de ideais amplos, englobando os ideais dos “princípios em sentido estrito”. Estes funcionam como normas imediatamente finalísticas, exigindo comportamentos dirigidos a uma finalidade eleita por eles. Enquanto que as regras, aí incluídas as imunidades, são normas imediatamente comportamentais, não admitem realizações parciais como os princípios. Os princípios têm caráter mais abstrato e genérico enquanto as regras são dotadas de mais objetividade, com incidência em determinadas situações.

Adicionalmente, investigou-se na doutrina brasileira o conceito e a instrumentalidade da regra matriz de incidência tributária, bem como seus critérios de aplicação, a saber, os contidos na hipótese descritiva da norma, isto é: critério material, espacial, temporal. E os critérios contidos no consequente prescritor da norma, ou seja: critério pessoal e quantitativo. A partir dessas lições, traçou-se a regra matriz de incidência do IPVA no Código Tributário do Estado do Maranhão. Isso permitiu a apuração das inconstitucionalidades potenciais existentes em cada critério de incidência do IPVA, aclarando exações indevidas no patrimônio do contribuinte desse imposto.

Tudo isso permitiu ao contribuinte a oportunidade de verificar se as exações firmadas contra ele são legítimas e, portanto, se estão em conformidade com os ditames constitucionais, formal e materialmente; ou se está sofrendo, ou em risco de sofrer, lesões ilegítimas em seu patrimônio. Afinal, cobranças indevidas com fulcro em tributações inconstitucionais podem, ao gerar direito de restituição, ensejar a repetição do indébito tributário.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. 8.tir. coleção estudos de direito tributário. São Paulo: Malheiros editores, 1999.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. IN BARROSO, Luis Roberto. Org. a nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2003.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 7.ed. Brasília: UNB, 1996.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações atualizadas até a emenda constitucional nº96. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html/constituicaoconstituicaote_ec96.html>. Acesso em: 06.08.2017.
- BRASIL. Conselho Nacional de Trânsito. Dispõe sobre a uniformização dos procedimentos administrativos quanto à remoção, custódia e para a realização de leilão de veículos removidos ou recolhidos a qualquer título, por órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito – SNT, nos termos dos arts. 271 e 328, da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.denatran.gov.br/images/Resolucoes/Resolucao6232016_republicada.pdf>. Acesso em : 30.06.2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1128903 /RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Castro Meira. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 08 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=REsp+807455+&&b=ACO R&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 06.06.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 414259 AgR / MG - Minas Gerais AG. REG. No Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Eros Grau. Órgão Julgador: Segunda Turma. Pesquisa de jurisprudência, Acórdãos, 24 de junho de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 134509 / AM – Amazonas. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Pesquisa de jurisprudência, Acórdãos, 29.05.2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601247 agr / RS – Rio Grande do Sul. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento em 29.05.2012. Pesquisa de jurisprudência, Acórdãos, 13.06.2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 255111 / SP – São Paulo. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 29.05.2002. Pesquisa de jurisprudência, Acórdãos, 13.12.2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 97482 / RS – Rio Grande do Sul. Recurso extraordinário. Relator: ministro Soares Munoz. Órgão julgador: primeira turma. Julgamento em 2.10.1982. Pesquisa de jurisprudência, acórdãos, 17.12.1982. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarjurisprudencia.asp> >. acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 99908 / RS – Rio Grande do Sul. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Rafael Mayer. Órgão Julgador: Primeira turma. Julgado em 05.08.1983. Pesquisa de jurisprudência, Acórdãos. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em: 10.07.2017.

BRASIL. Decreto Nº 21.981 De 19 de Outubro de 1932. Regula a profissão de Leiloeiro ao território da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D21981.htm >. Acesso em: 06.07.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas Ltda, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros editores, 2010.

MARANHÃO. Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9590>>. Acesso em: 20.06.2017.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2ªed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2015.

PAUSEN, Leandro. **Curso e direito tributário completo**. 4.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

REALE, Miguel. **Fundamentos do direito**. 3.ed. rev. São Paulo: Revista dos tribunais, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOARES JÚNIOR, Jair. O princípio da máxima efetividade dos direitos fundamentais e a legitimidade da Defensoria Pública para propor ações coletivas. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2869, 10 maio 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19072>>. Acesso em: 06.06.2017.