

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
Curso de Especialização em direito tributário

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães

**IPVA E ESTOQUE DE MERCADORIA DAS REVENDEDORAS DE VEÍCULOS
USADOS:
Entre a não incidência e a isenção**

Belo Horizonte
2022

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães

IPVA E ESTOQUE DE MERCADORIA DAS REVENDORAS DE VEÍCULOS

USADOS:

Entre a não incidência e a isenção

Monografia apresentada ao Módulo de Orientação de Monografia (MOM) no curso de especialização de direito tributário do Instituto de Brasileiro de Estudos Tributários- IBET - Unidade Belo Horizonte.

Orientador: Diógenes Teófilo.

Belo Horizonte

2022

GUIMARÃES, Cynthia Fittipaldi Silva. *IPVA e estoque de mercadoria das revendedoras de veículos usados: Entre a não incidência e a isenção*, 2022. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET, 2022.

RESUMO

Na presente pesquisa, analisa-se a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria das revendedoras de veículos usados, a certificar que essa hipótese se trata da não incidência tributária, frente à ausência de subsunção do fato ao critério material da hipótese de incidência e à ausência de capacidade contributiva das revendedoras. Durante o curso da pesquisa, se analisará o critério material da Regra Matriz de Incidência do IPVA, a diferença entre isenção e não incidência tributária e os princípios da legalidade e da capacidade contributiva para responder às seguintes perguntas: No caso das revendedoras, os veículos usados em estoque, cuja natureza é de mercadoria necessária à comercialização, autoriza a incidência de IPVA? Houve subsunção das mercadorias em estoque ao critério material da hipótese de incidência do IPVA? Há capacidade contributiva que autoriza a incidência de IPVA sobre estoque de mercadoria? A pesquisa desse tema é importante porque diversos Estados, dentre eles o Estado de Minas Gerais, classifica como isenção tributária, a não exigência de IPVA sobre estoque de veículos usados, de modo que exige, para gozo desse benefício fiscal, a apresentação de certidão negativa de débitos tributários.

Palavras-chave: Norma Tributária. Capacidade Contributiva. IPVA.

GUIMARÃES, Cynthia Fittipaldi Silva. *IPVA e estoque de mercadoria das revendedoras de veículos usados: Entre a não incidência e a isenção*, 2022. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET, 2022.

ABSTRACT

In the present research, the non-requirement of IPVA on the stock of merchandise of used car dealerships is analyzed, to certify that this hypothesis is about non-tax incidence, in view of the absence of subsumption of the fact to the material criterion of the incidence hypothesis and the lack of contributory capacity of resellers. During the course of the research, the material criterion of the IPVA Incidence Matrix Rule, the difference between exemption and non-tax incidence and the principles of legality and contributory capacity will be analyzed to answer the following questions: In the case of dealerships, used vehicles in stock, the nature of which is merchandise necessary for commercialization, does it authorize the imposition of IPVA? Was there subsumption of the goods in stock to the material criterion of the hypothesis of incidence of IPVA? Is there a contributory capacity that authorizes the levy of IPVA on the stock of goods? Research on this topic is important because several States, including the State of Minas Gerais, classify as a tax exemption, the non-requirement of IPVA on used vehicle stock, so that, in order to enjoy this tax benefit, the presentation of a negative certificate of tax debts.

Keywords: Tax Standard. Contributory Capacity. IPVA

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CSLL	Contribuição Social Sobre Lucro Líquido
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço
IPVA	Imposto sobre Propriedade Veicular
PUC/SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SISTEMA JURÍDICO.....	7
1.1 Regra matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) - hipótese e consequente	7
1.2 Da norma tributária e sua incidência	11
1.2.1. Teoria comunicacional do Direito	11
1.2.2. Isenção tributária e não incidência tributária: Diferenças	13
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL E PRINCÍPIOS: Limitação ao poder de tributar	17
2.1 Princípios constitucionais limitadores do poder de tributar.....	17
2.1.1. Princípio da Legalidade.....	19
2.1.2. Princípio da capacidade contributiva.....	20
3. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR (IPVA) E ESTOQUE DE MERCADORIAS EM CONCESSIONÁRIA.....	23
3.1 Previsão legal da Regra Matriz do Imposto sobre Propriedade Automotora - IPVA	23
3.1.1. Critério material da hipótese de incidência e IPVA incidente sobre estoque de concessionária e revendedoras de veículos usados	24
3.2 IPVA incidente sobre estoque de revendedora e Capacidade Contributiva.....	26
3.3 IPVA incidente sobre estoque de concessionária ou revendedora: Isenção ou não incidência.....	27
3.4 Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoriam interpretado como isenção tributária. Exigência de apresentação de Certidão Negativa de Débitos Tributários. 28	28
CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS.....	33

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Propriedade Veicular (IPVA), de competência estadual, possui regra matriz de incidência tributária prevista em legislação estadual que, quando presentes todos os aspectos da hipótese de incidência, autoriza onerar a propriedade.

Todavia, à legal e constitucional incidência tributária do IPVA, é necessário que: *i)* os aspectos constitutivos, previstos em Lei, sejam interpretados finalisticamente e *ii)* a situação tributada revele capacidade contributiva, porquanto princípio constitucional que restringe o poder de tributar.

Assim, na presente pesquisa, se avaliará a possibilidade de se incidir IPVA, quando: *i)* os veículos tiverem natureza de mercadoria, que se encontram em estoque para revenda, não tendo natureza de bem durável destinado ao transporte de pessoas/coisas e *ii)* a propriedade de item de estoque não revelar capacidade contributiva para arcar com ônus tributário.

Para tanto, a responder a possibilidade de tributar o estoque das revendedoras, quando os veículos usados possuem natureza de mercadoria e, não, de objeto que promove deslocamento, é que se interpretará finalisticamente o aspecto material da hipótese de incidência revelado pela “propriedade de veículo automotor”, para entender se os veículos em estoque se subsumem à hipótese de incidência do IPVA.

Ademais, analisar-se-á se as mercadorias em estoque, das revendedoras de veículos usados, revela capacidade contributiva que habilite a tributação, pelo IPVA, desse estoque.

Por fim, se perquirirá se essa não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria das revendedoras de veículos usados trata-se de hipótese de não incidência tributária ou de hipótese de isenção tributária.

A definição dessa natureza jurídica da não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria é importante porque as legislações estaduais, a exemplo do art. 7º, XIII, da Lei mineira nº 14.937/03, classifica essa hipótese como de isenção, impondo como condição ao gozo desse benefício fiscal, a apresentação de Certidão Negativa de Débitos Tributários (MINAS GERAIS, 2003).

Portanto, se após o percurso proposto na presente pesquisa, se concluir que a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria é hipótese de não incidência tributária, verificar-se-á que é ilegal o condicionamento da não incidência de IPVA à apresentação e Certidão Negativa de Débitos.

O percurso da pesquisa se desenvolverá pela análise da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA, pela interpretação finalística do aspecto material, pela análise dos princípios da capacidade contributiva e da legalidade e pela definição da natureza jurídica da não exigência de IPVA sobre estoque de veículos usados.

Por fim, se analisará criticamente acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que coaduna com posicionamento adotado pelo Estado de Minas Gerais ao classificar a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadorias como hipótese de

isenção tributária e, por isso, condiciona a isenção à apresentação de Certidão Negativa de Débito.

1.REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SISTEMA JURÍDICO

No presente capítulo, será estudada a regra matriz de incidência, esquema lógico, aplicável a qualquer ramo do direito, inclusive no tributário, a facilitar a análise das estruturas normativas.

Neste capítulo evidencia-se a importância do conhecimento das estruturas tributárias, geradoras da obrigação tributária e do crédito tributário, para se analisar de forma verticalizada as consequências acarretadas pela interpretação isolada do critério material e da inexistência de capacidade contributiva no fato jurídico (realidade social relatada em linguagem competente).

1.1 Regra matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) - hipótese e consequente

Os fatos sociais, por si só, não geram efeitos jurídicos. Para tanto, estes fatos sociais precisam figurar como hipótese de incidência de determinada norma jurídica. Não há qualquer direito ou dever decorrente de fatos sociais, se estes e suas consequências não estão previstos em norma jurídica (CARVALHO, 2013, p. 280).

A norma jurídica, então, é uma unidade linguística, um objeto cultural e um instrumento de regulação da conduta humana. Possui sentido prescritivo, descrevendo a conduta a ser realizada e imputando consequências a determinado comportamento.

O estudo da norma jurídica é organizado e sistematizado pela regra-matriz de incidência, que é esquema lógico-semântico, composto de três estruturas, quais sejam, hipótese, consequente e conectivo condicional.

A hipótese descreve um acontecimento eleito pelo legislador e, por isso, relevante juridicamente (fato jurídico), que desencadeará o efeito jurídico previsto. É composta pelo critério material (ato humano de dar, não dar, fazer, não fazer, ser ou não ser), critério temporal (momento em que ocorrido o acontecimento, que será elevado à categoria de fato jurídico) e critério espacial (local em que aconteceu o fato jurídico).

A respeito do aspecto material da hipótese de incidência, Rodrigo Leal Griz (2012, p.164), em sua tese de mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), assim aclara:

Na norma de tributação a hipótese tributária prevê o evento possível de ocorrência no mundo social e o jurídica: auferir renda, prestar serviço, obter lucro, etc. Sempre indica uma situação ou ação, comissiva ou omissiva, a ser realizada ou sofrida por alguém (sujeito) em algum lugar e espaço definidos; indissociáveis, estes critérios são exigência mínima e

efetiva para descrição do evento jurídico tributário. Nas palavras de Albert Hensel, alemão que influenciou bastante o mundo jurídico na concepção da hipótese tributária:

Chamamos fato imponible ao conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais e cuja concreta ocorrência (realização do fato imponible) provoca a aplicação de determinadas consequências jurídicas. O fato imponible, por assim dizer, é o reflexo abstrato do concreto fato da realidade.

O critério temporal, por sua vez, é definido por Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p.398) como o "instante em que o direito considera realizado o fato a ser promovido à categoria de jurídico".

Já o critério espacial é definido por Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p.392) como "[...]a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer".

Existindo, então, identidade entre o o fato social e os critérios material, espacial e temporal previsto na norma tributária, nascerá a obrigação tributária descrita no consequente normativo. Ou seja, no consequente prescreve-se um comando que o sujeito passivo tem dever de cumprir em relação ao sujeito ativo. O consequente é composto pelos critérios pessoal e objetacional.

O consequente normativo é composto do aspecto pessoal, em que há sujeito ativo e passivo, bem como o critério quantitativo, que contém a base de cálculo e a alíquota.

Sobre o critério pessoal, Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p.406) o define como "[...]feixe de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar (...) os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico".

O sujeito ativo é aquele que tem competência para instituir o tributo, sendo que no direito brasileiro, a repartição tributária está prevista na Constituição Federal.

O sujeito passivo, por sua vez, é o devedor da obrigação tributária, arcando com ônus fiscal pela diminuição de seu patrimônio. Como aclara Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p.407), deve participar ou guardar "[...]alguma relação com o acontecimento descrito na hipótese, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência jurídica a ele imposta".

Geraldo Ataliba, citando Hector Villegas, demonstra a vinculação existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária com aquele que provoca a materialidade da hipótese de incidência, veja-se:

Será sujeito passivo, no sistema 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. (VILLEGAS *apud* ATALIBA, 2011, p. 87).

O critério quantitativo é composto da base de cálculo e da alíquota, sendo que a base de cálculo mensura a intensidade do signo de riqueza eleito no critério material.

Assim, a correlação entre a hipótese de incidência e base de cálculo é imperativa, na medida em que esta é a expressão econômica daquela. Nesse sentido, transcrevem-se ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho (2009, p.618):

O critério material é o núcleo da hipótese de incidência composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela administração ou pelo contribuinte, conforme o caso. Nesses critérios é que se encontra o feixe de preceitos demarcadores dos chamados "traços da enunciação", ou seja, o conjunto dos elementos que o editor da norma julgou relevantes para produzir o acontecimento tributário.

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo de Amílcar Falcão qualificava a base impositiva como "verdadeira e autêntica expressão econômica" da hipótese de incidência.

Tratando da hipótese de incidência e do conseqüente normativo, Aurora Tomazini de Carvalho, de forma bastante didática, pontua as diferenças, confira:

Pela hipótese, os fatos do mundo social ingressam no direito e pelo conseqüente eles se realizam na forma disciplinada pelo legislador, pois com a concretização dos comandos, a conseqüência normativa em fato social se transforma. A relação entre sujeitos, instituída como efeito do fato jurídico, nada mais é do que um fato relacional, um acontecimento delimitado no espaço e no tempo, constituído em linguagem jurídica, envolvendo dois ou mais sujeitos, que se esgota na fixação do direito e do dever correlato de cada um. (CARVALHO, 2013, p.304).

Por fim, interligando a hipótese de incidência e o conseqüente, há o conectivo condicional, que é um vínculo obrigacional com estrutura implicacional. Ou seja, realizada a hipótese, "deve ser" o conseqüente. A autora Aurora Tomazini Carvalho (2013, p.299) aclara que "Na estrutura da norma jurídica temos: (i) o dever-ser como operador deôntico interproposicional, conectando hipótese e conseqüente - deve ser que H implique C [...]".

Em síntese, se estrutura a regra matriz de incidência no seguinte esquema:

- a) Regra matriz = Hipótese de incidência + Conseqüente jurídico
 - Hipótese:
 - ✓ critério material (estado, comportamento ou ação pessoal) +
 - ✓ critério temporal (ação no tempo) +
 - ✓ critério espacial (local da ação).
 - Conseqüente:
 - ✓ critério pessoal (sujeito ativo e passivo) +

- ✓ critério objetacional (qualificador do objeto da relação, que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou dar).

Nos arts. 1º, 2º, 4º, 7º e 10º, da Lei nº 14.937/03, o Estado de Minas Gerais instituiu o Imposto sobre a propriedade de veículo automotor, veja-se:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

[...]

Art. 2º O fato gerador do imposto ocorre:

I - para veículo novo, na data de sua aquisição pelo consumidor;

II - para veículo usado, no dia 1º de janeiro de cada exercício;

III - para veículo importado pelo consumidor, na data de seu desembaraço aduaneiro

[...]

Art. 4º Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor

Art. 7º A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo

[...]

§ 3º Para definição do valor venal de veículo usado, quando não constarem no mercado informações sobre sua comercialização no ano-base, serão observados os critérios previstos em regulamento.

Art. 10. As alíquotas do IPVA são de:

I- 4% (quatro por cento) para veículos automotores não especificados nos demais incisos deste artigo; (MINAS GERAIS, 2003).

Aplicando o esquema organizacional da regra matriz à incidência tributária à legislação do Estado de Minas Gerais, é possível estruturar a regra matriz de incidência tributária do IPVA, que prescreve a instituição do tributo.

Em sua hipótese, há descrição de um fato jurídico tributário; Já em seu conseqüente, há uma relação jurídica entre sujeito ativo e passivo, em que este tem obrigação de entregar determinada quantia àquele.

Assim, a Regra Matriz da Incidência do IPVA no Estado de Minas Gerais pode ser assim estruturada:

a) Regra matriz da incidência tributária = Hipótese de incidência + Conseqüente

▪ Hipótese:

✓ critério material: ser proprietário de veículo automotor

✓ critério temporal: 1º dia do ano civil

✓ critério espacial: No Estado de Minas Gérias

▪ Conseqüente:

✓ critério pessoal:

➤ sujeito ativo: Estado de Minas Gerais

➤ sujeito passivo: proprietário do veículo automotor

✓ critério quantitativo:

➤ base de cálculo: valor venal do veículo

➤ alíquota: 4%

No próximo capítulo, analisar-se-á de forma verticalizada o aspecto material da hipótese de incidência revelado pela “propriedade de veículo automotor” a responder os questionamentos centrais da presente pesquisa, quais sejam:

- i) É possível a incidência de IPVA quando há propriedade de item de estoque, cuja natureza é de mercadoria e, não, propriedade de bem durável destinado ao deslocamento de pessoas e coisas?
- ii) A interpretação isolada e literal do aspecto material do IPVA relevado pela "propriedade de veículo automotor" é suficiente à incidência tributária?
- iii) A incidência de IPVA sobre estoque de mercadoria é permitida, ainda que a situação fática não revele capacidade contributiva?

1.2 Da norma tributária e sua incidência

Da leitura do tópico anterior, em que estruturou a regra matriz de hipótese de incidência do Imposto sobre propriedade veicular automotora - IPVA, percebeu-se a necessidade de se verticalizar o estudo do aspecto material da hipótese de incidência do IPVA, revelado pela "propriedade de veículo automotor", com vista à solução dos questionamentos a respeito da (i) legítima cobrança de IPVA sobre estoque de mercadoria das revendedoras de veículos usados.

Todavia, antes de adentrar à análise desse aspecto, imperioso aclarar e detalhar a teoria comunicacional, que concebe o direito como fenômeno de comunicação, visto que é o referencial teórico adotado na presente pesquisa.

1.2.1. Teoria comunicacional do Direito

O Direito, inserido em um contexto comunicacional, possui um sistema de mensagens produzidas pelo homem com vista ao direcionamento de comportamentos intersubjetivos, sendo, portanto, instrumento de comunicação.

Assim, conforme esclarecido por Aurora Tomazini de Carvalho, há "[...] dois planos: (i) o do direito positivo, formado exclusivamente por normas jurídicas e materializado em linguagem prescritiva; e (ii) o da realidade social, onde as relações intersubjetivas se concretizam no espaço e no tempo" (CARVALHO, 2013, p. 432).

Assim, há o plano da realidade social, em que os fatos ocorrem concretamente. O outro plano é aquele concebido pelo legislador que, partindo do mundo social, produz linguagem competente ao mundo jurídico para atribuir consequências a determinados comportamentos.

No âmbito tributário, o legislador prevê abstratamente a regra matriz, composta pela hipótese de incidência e pelo consequente, sendo que ambos são interligados pelo conectivo condicional, que cria um vínculo obrigacional com estrutura implicacional.

A hipótese de incidência, prevista abstratamente e contida no mundo jurídico, é composta do critério material (ato humano de dar, não dar, fazer, não fazer, ser ou não ser), do critério temporal (momento em que ocorreu o acontecimento, que será elevado à categoria de fato jurídico) e do critério espacial (local em que aconteceu o

fato jurídico). Já o conseqüente da norma jurídico possui o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo.

A produção de efeitos jurídicos pela ocorrência dos fatos sociais depende de verter estes fatos em linguagem competente e inseri-los no âmbito jurídico. Isso porque, a realização no mundo social, do comportamento previsto na hipótese de incidência, não produz, automaticamente, as conseqüências jurídicas

No âmbito tributário, essa inserção dos fatos sociais no mundo jurídico, realiza-se pelo procedimento do lançamento tributário, em que a autoridade competente realiza a subsunção dos fatos à norma jurídica, produzindo, quando houver “[...]absoluta identidade com o desenho normativo”(CARVALHO, 2007, p. 278)., a norma individual e concreta. Nessa senda, ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A relação jurídica tributária, que decorre imediatamente do fato jurídico tributário ("fato gerador"), requer, para sua existência e conseqüente exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de "linguagem competente", identificada como aquela prevista em lei como a forma necessária para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes. (CARVALHO, 2009, p.616).

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concreitude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (CARVALHO, 2007, p. 278).

A linguagem competente, portanto, será um veículo condutor que inserirá no mundo jurídico determinado acontecimento social, de modo que, havendo a estrita subsunção, será produzida, no mundo jurídico, a norma individual e concreta.

Aplicando a teoria comunicacional do direito no caso do IPVA, primeiramente, verifica-se a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato de determinada pessoa ser proprietária de um veículo automotor, em Minas Gerais, em 1º de janeiro do ano corrente.

De posse desses fatos, a autoridade competente os verte em linguagem competente pelo lançamento tributário, inserindo-os no mundo jurídico.

Havendo correspondência com alguma norma jurídica geral e abstrata, será produzida a norma individual e concreta, em que nascida a obrigação tributária e o dever de pagar imposto sobre propriedade veicular automotora (IPVA).

Adotando-se, portanto, na presente pesquisa, a teoria comunicacional do direito, o lançamento tributário adquire natureza jurídica constitutiva, ou seja, em um único momento, há a incidência tributária e a aplicação da norma, constituindo a

relação jurídica e fazendo nascer a obrigação tributária e o crédito tributário certo líquido e exigível¹. Nesse sentido, defende Paulo de Barros de Carvalho:

Os constitutivos carregam a premissa da criação de relações jurídicas novas, vale dizer, vínculos até então inexistentes e que passam agora, a ligar pessoas mediante o aparecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos. E quando cabe ao Fisco, em caráter inaugural, montar a linguagem competente, será ele constitutivo, tanto do fato jurídico tributário como da obrigação que se irradia pelo liame lógico da imputação normativa. (CARVALHO, 2007, p. 427).

Posto isso, nos termos da teoria comunicacional, os fatos sociais somente se inserem no mundo jurídico quando vertidos em linguagem competente, por agente competente. No direito tributário, esse procedimento é o lançamento tributário.

Então, é no lançamento tributário (veículo introdutor) que haverá a subsunção do fato jurídico à norma tributária, sendo que o questionamento que paira é: A interpretação isolada e literal do fato social em que há "propriedade de veículo automotor", ainda que seja mercadoria em estoque, destinado à comercialização, é suficiente à subsunção do fato à norma, realizada pela teoria comunicacional, a surgir a obrigação tributária do IPVA?

1.2.2. Isenção tributária e não incidência tributária: Diferenças

A análise da incidência, ou não, de IPVA sobre estoque de mercadorias das revendedoras de veículos usados exige a visita aos conceitos de não incidência e de isenção tributária.

A uma porque o questionamento reitor da presente pesquisa refere-se à incidência, ou não, de IPVA sobre estoque de mercadorias.

A duas porque a legislação do Estado de Minas Gerais, assim como legislações de outros Estados Federativos, tratam a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria como hipótese de isenção tributária, impondo diversos requisitos para usufruição do benefício fiscal, dentre eles apresentação de certidão negativa de débitos tributários.

É o que se vê no art. 7º, XIII, da Lei nº 14.937/03 e art. 24, §1º, II, do Decreto Estadual nº 44.747/2008, veja-se:

Lei nº 14.937/03:
CAPÍTULO IV
Da Isenção

¹ Contrapondo a teoria constitutiva do lançamento tributário, defendida por Paulo de Barros de Carvalho (2007), para quem incidência e aplicação da norma jurídica ocorrem em único momento, tem-se a teoria declaratória do lançamento tributário, que defende que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, momento em que a norma jurídica incidirá de forma automática e infalível. Já o crédito tributário origina-se com o lançamento tributário, que aplicará a norma e tornará o crédito certo, líquido e exigível, declarando o direito. Essa corrente declaratória é defendida Luciano Amaro (2009).

Art. 7º É isenta do IPVA a propriedade de:

[...]

XIII - veículo usado, desde que seu proprietário seja comerciante de veículos inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e o utilize como mercadoria em sua atividade comercial;

[...]

Art. 8º Nas hipóteses abaixo relacionadas, a isenção depende de reconhecimento, mediante requerimento apresentado por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE -, acompanhado de: (MINAS GERAIS, 2003).

Decreto Estadual nº 44.747/2008:

Art. 24. O reconhecimento de isenção de tributo estadual concedida em caráter individual depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito, indicando o dispositivo legal em que se ampare o pedido e a prova de nele estar enquadrado.

§ 1º Para os efeitos do disposto neste artigo o interessado:
I - recolherá a taxa de expediente devida relativa ao reconhecimento de isenção;

II - deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública Estadual. (MINAS GERAIS, 2008).

Portanto, para se categorizar a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadorias das concessionárias como hipótese de não incidência tributária ou como hipótese de isenção tributária, imperioso perquirir as diferenças de ambos os institutos.

Insta ressaltar, *ab inito*, que ambas as hipóteses estão relacionadas à fenomenologia da incidência tributária.

A não incidência tributária ocorre quando fatos sociais, vertidos em linguagem competente e introduzidos no mundo jurídico tributário, através do lançamento tributário, não se subsumam aos aspectos da hipótese de incidência previstos em lei abstratamente.

Ou seja, a não-incidência remete a situações que não compõem o campo de atuação da norma jurídico tributária, motivo pelo qual essas situações não estão abarcadas pela regra matriz de incidência tributária

Averbe-se que, à incidência válida e constitucional, gerando obrigação tributária, é imprescindível que a incidência tributária respeite os princípios tributários, sobretudo os princípios da limitação ao poder de tributar, a exemplo dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Portanto, a não incidência tributária é explicada tanto pela ausência da subsunção do fato à norma tributária, a exemplo da ausência de identidade do fato com o aspecto material da hipótese de incidência, quanto pelo desrespeito aos princípios constitucionais, que exercem papel balizador e limitador dessa incidência tributária, a exemplo do desrespeito aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

No que tange ao instituto da isenção tributária, verifica-se que é norma jurídica de estrutura que incide sobre a Regra Matriz de Hipótese de Incidência (norma de conduta), mutilando um de seus critérios.

Especificar que a norma de isenção tributária é norma de estrutura é primordial, visto que a hipótese de incidência da regra de estrutura é, exatamente, inserir modificações na norma de conduta. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2007, p.522):

(...) Nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada. (...)
 Todo o processo legislativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem como é preciso fazer para a produção de outras normas. E de idêntica natureza são os preceitos jurídicos que visam a modificar regras existentes no sistema, sem produzi-las ou extingui-las.
 Esse preâmbulo tem um escopo bem determinado, porque as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrrometem modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.

Nessa senda, devido à mutilação ocasionada pela norma de isenção, não haverá incidência tributária e tampouco geração da obrigação tributária, visto que a norma de isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do conseqüente da Regra Matriz da Hipótese de Incidência. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 523-524), veja-se:

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra matriz de incidência? É o que descreveremos.
 Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do conseqüente.
 (...)
 E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma regra matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra matriz)

Elencando as oito hipóteses de isenção tributária, em que regra de estrutura inibe a funcionalidade da Regra Matriz de Incidência Tributária, por mutilar algum dos seus aspectos, Paulo de Barros de Carvalho (2007, p.525 e p. 528) assim ensinou:

Consoante entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

- I- *pela hipótese*
- i) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- ii) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento
- iii) atingindo-lhe o critério espacial
- iv) atingindo-lhe o critério temporal

II- *pelo conseqüente*

- v) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- vi) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo
- vii) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo
- viii) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota
- (...)

Pudemos certificar, nos esquadros da situação exposta, que a autoridade legislativa tem à sua disposição oito maneiras de conseguir um único objetivo: paralisar a atuação da regra-matriz da incidência tributária, para certos e determinados casos (...)

Averbe-se que, contrariamente ao adotado na presente pesquisa, tem-se que a doutrina tradicional e o Código Tributário Nacional concebem a isenção como dispensa do pagamento do tributo, de modo que, mesmo nessas hipóteses de isenção, ocorreria a subsunção regular dos fatos sociais à norma, ocorrendo a estrita identidade e a geração da obrigação tributária.

Assim, de acordo com a doutrina tradicional, a norma de isenção incide posteriormente, dispensando o pagamento da dívida fiscal. Todavia, a presente pesquisa adere às críticas formuladas por Paulo de Barros de Carvalho (2007, p.519), que consigna que não há justificativas para que o preceito da isenção seja mais lento, a incidir posteriormente à Regra Matriz de Incidência Tributária:

E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a *exclusão do crédito*, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos (...)

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao evento, de tal sorte que, quando chegasse à norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado.

No presente trabalho, então, se adota a teoria da norma isentiva como aquela que mutila a regra matriz de hipótese de incidência, impedindo a subsunção do fato social à norma e, conseqüente, impedindo o surgimento da obrigação tributária.

De posse da distinção entre hipótese de não incidência tributária e hipótese de isenção tributária, é que se analisará, em capítulo próprio, a natureza jurídica da não exigência de IPVA sobre estoque de veículos usados das revendedoras: Se isenção ou se não incidência tributária.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL E PRINCÍPIOS: Limitação ao poder de tributar

Os questionamentos da presente pesquisa permeiam os efeitos limitadores dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, quando da subsunção do fato à norma tributária.

Nessa senda, necessário rememorar os princípios limitadores do poder de tributar, dentre eles, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, a se verticalizar o estudo desses para entender sua conceituação e seus efeitos quando da incidência tributária.

2.1 Princípios constitucionais limitadores do poder de tributar

A Constituição Federal é diploma normativo central e supremo do Estado Democrático Brasileiro, em que se encontram as diretrizes de organização e estruturação do Estado, bem como os direitos e garantias individuais e os princípios que limitam o poder de tributar.

As normas e os princípios constitucionais são fundamento de validade do ordenamento jurídico brasileiro, figurando, ambos como critérios objetivos e norteadores, devendo a interpretação do sistema jurídico partir, sempre, dos preceitos constitucionais. Nesse sentido, preleciona Paulo de Barros de Carvalho (2009):

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. (CARVALHO, 2009, p.262).

As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são o fundamento de validade de todas as demais indicam os rumos e caminhos que as regras inferiores deverão de seguir. (CARVALHO, 2009, p.266).

No que tange à tributação, a Constituição Federal deu especial atenção para limitar o poder de tributar atribuído aos Entes Federados. Isso porque, a tributação, apesar de necessária para a existência do Estado, revela-se como ônus incidente sobre bens e patrimônio do súdito, devendo, por esse motivo, ser refreada, sob pena de abuso estatal.

Como assevera Luciano Amaro (2009, p.106-107), as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem como escopo fixar limites ao exercício tributário, sendo instrumentos definidores da competência tributária delimitando o que pode ser tributado e a forma de fazê-lo, veja-se:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder.

(...)

As chamadas "limitações do poder de tributar" integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (...)

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo (...)

Nas situações que ultrapassam os limites fixados, ou desatendem a princípios ou formas estabelecidas, o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente *inexiste*

Essa limitação ao exercício válido da competência tributária é estabelecida pela Constituição Federal através *i*) das imunidades tributárias, que são hipóteses de não incidência expressamente previstas, e *ii*) dos princípios tributários, que devem ser observados em todas as incidências tributárias, revelando-se como "(...)diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária "(BALEEIRO, 2010, p.31):

Não obstante se, por detrás das imunidade, podemos extrair princípios e diretrizes, como valores objetivamente aceitos pela Constituição, nem todo princípio jurídico leva a uma imunidade. Daí a distinção feita pela doutrina e pela jurisprudência. Muitos princípios limitam o poder de tributar porque condicionam o exercício (válido) da competência à observância de certos requisitos ou critérios norteadores. Legalidade, anterioridade, irretroatividades são princípios, mas deles não resultam "imunidades". Não dizemos que todos somos "imunes" a leis retroativas. Isso porque tais princípios são diretrizes requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária (BALEEIRO, 2010, p.31).

Inclusive, a respeito do papel interpretativo desenvolvido pelos princípios constitucionais, que são tanto norma quanto valores (CARVALHO, 2009, p.269), é que se colaciona ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho que aclara que "[...]princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grandes magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas" (2009, p.268).

No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro (2010, p.34) que ensina que "[...]tanto os princípios como as chamadas regras, que os concretizam, são normas, ou seja, comandos jurídicos que prescrevem a conduta, o que é proibido, o que é permitido e o obrigatório".

Assim, a limitação ao poder de tributar realizado pela Constituição Federal é realizado tanto pelas imunidades, quanto pelos princípios, podendo citar, dentre

outros, o princípio da legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade, capacidade contributiva e a vedação de tributo confiscatório.

Em linhas gerais, o princípio da legalidade é enunciado pelo art. 150, I, da Constituição Federal e determina que somente é possível instituir ou majorar tributos através de lei (BRASIL, 1988). É através desse princípio que se exige que a Lei Estadual preveja, *in abstracto*, os aspectos da hipótese de incidência, quais sejam: aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Já a irretroatividade da lei tributária está prevista no art. 150, III, "a", da Constituição Federal e veda a cobrança de tributos em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência de *i*) lei instituidora ou *ii*) lei que os majora (BRASIL, 1988).

O princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b" e "c", da Constituição Federal veda que o tributo, instituído ou majorado, seja exigido *i*) no mesmo exercício financeiro e *ii*) em prazo inferior a 90 dias, contados da publicação da instituição ou majoração tributária (BRASIL, 1988).

O princípio da Igualdade, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal determina que todas as pessoas que se encontrarem em situações equivalentes, previstas como hipótese de incidência tributária, devem se sujeitar ao imposição tributária de forma compulsória (BRASIL, 1988).

Esse princípio da igualdade destina-se, também, ao legislador, ao determinar que a hipótese de incidência tributária, prevista em Lei, deve abarcar todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que estejam em situações iguais ou equivalentes.

Conforme aclarado por Luciano Amaro, de acordo com o princípio constitucional da igualdade, "[...]nem pode o aplicador diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações" (AMARO, 2009, p.135).

Por fim, o princípio da capacidade contributiva, que será analisado de forma aprofundada no próximo tópico, está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição Federal e vincula a tributação à capacidade econômica do contribuinte, ou seja, a tributação estará autorizada quando houver signo de riqueza (BRASIL, 1988).

Portanto, hialino que os princípios constitucionais devem ser rigorosamente observados quando da norma de incidência tributária, para que a competência tributária e o tributo originado sejam válidos e legítimos.

2.1.1.Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está preconizado no art. 150, I, da Constituição Federal e veda a instituição e majoração do tributo sem lei, veja-se: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]" (BRASIL, 1988).

Essa exigência de previsão legal para que se possa exigir tributo não significa que a interpretação da lei deve ser literal. Muito pelo contrário, o princípio da

legalidade apenas exige que, como ponto de partida à imposição tributária, tenha uma lei que preveja abstratamente situação fática que poderá ser alvo de exigência tributária.

Todavia, a complementar o princípio da legalidade, que limita o poder de tributar, faz-se necessário que essa habilitação legal para onerar tributariamente seja interpretada de modo razoável (princípio da razoabilidade), guardando congruência entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir (ÁVILA, 2012, p.103).

Essa interpretação razoável e, não, literal, do permissivo legal que possibilita a exigência tributária guarda estrita relação com a interpretação finalística do aspecto material da hipótese de incidência. Nessa senda, invoca-se Carlos Maximiliano (2007, p.125) para quem a interpretação finalística fixa o alcance da norma e a possibilidade prática, limitando o seu conteúdo, com vista à “[...]primazia ao meio mais adequado para atingir aquele fim de modo pleno”, veja:

O fim inspirou o dispositivo; deve, por isso mesmo, também servir para lhe limitar o conteúdo; retifica e completa os caracteres na hipótese legal e auxilia a precisar quais as espécies que na mesma se enquadram. Fixa o alcance, a possibilidade prática; pois impera a presunção de que o legislador haja pretendido editar um meio razoável, e, entre os meios possíveis, escolhido o mais simples, adequado eficaz. O fim não revela, por si só, os meios que os autores das expressões do direito puseram em ação para o realizar; serve, entretanto, para fazer melhor compreendê-lo e desenvolvê-lo em suas minúcias. Por conseguinte, não basta determinar finalidade prática da norma, a fim de reconstruir o seu verdadeiro conteúdo; cumpre verificar se o legislador, em outras disposições, já revelou preferência por um meio ao invés de outro para atingir o objetivo colimado; se isso não aconteceu, deve-se dar a primazia ao meio mais adequado para atingir aquele fim de modo pleno, completo, integral. (MAXIMILIANO 2007, p.125).

Aplicando esse método interpretativo, alcançado pela interpretação finalística do aspecto material da hipótese de incidência tributária, é que se concluirá, em capítulo próprio, pela possibilidade, ou não, de se interpretar literalmente o aspecto material do IPVA, revelado pela “propriedade de veículo automotor”, para tributar o estoque de mercadorias das revendedoras de veículos usados.

Ao que tudo indica, a resposta é negativa.

2.1.2.Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, §1º, da Constituição Federal, nos termos que se seguem:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

A vinculação direta da instituição de tributo e de sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte, é expressão do Estado de Direito, na medida em que onerar financeiramente o contribuinte e cobrar-lhe de forma impositiva, quando não há expressão de riqueza (signo de riqueza), significa confiscar-lhe o patrimônio, colocando-o em posição de subordinação, obediência e exploração.

Trazendo à baila os ensinamentos de Luciano Amaro (2009, p.138), verifica-se que o princípio da capacidade contributiva tem como escopo tanto garantir a aplicabilidade da lei tributária, que incidirá onde há riqueza, como para garantir uma tributação razoável, sem comprometer os meios de subsistência ou a livre exploração de sua empresa:

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão ou a livre exploração de sua empresa (...)

A observância da capacidade contributiva está estritamente ligada com o sujeito passivo eleito, visto que somente é possível onerar tributariamente o sujeito que revele signo de riqueza pelo fato imponible. Nesse sentido, registra Geraldo Ataliba (2011, p. 87-88), veja-se:

O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible. No Brasil, é a Constituição (art. 153, §1º) que obriga tal proceder, identicamente, nos regimes constitucionais que consagram, de modo restritivo para o legislador, o princípio da capacidade contributiva como na Itália e a Espanha.

Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada

Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 1157-1158), especifica que o princípio da capacidade contributiva possui duas facetas: *i) objetiva e ii) subjetiva*.

A capacidade econômica objetiva é aquela indicada por Lei, que potencialmente revela um signo de riqueza, a exemplo da "propriedade de veículo automotor", sendo explicada pela ilustre Autor (BALEIRO, 2010, p.1157) com os seguintes dizeres:

A primeira condição do indivíduo para que a lei o indique como contribuinte potencial reside, por motivos óbvios, em ser ele titular do patrimônio ou renda, quer uma e outro sejam aparentes, quer se revelem através de atos econômicos positivos.

(...)

Destarte, a capacidade contributiva, objetivamente considerada, pressupõe, no indivíduo, uma base econômica - patrimônio ou renda - apta a suportar o gravame.

Já a capacidade contributiva subjetiva é aquela verificada no caso concreto, em que se certifica da existência da capacidade contributiva, quando se analisam os fatores subjetivos da situação tributada. Detalhando esse conceito, traz-se à baila ensinamentos da já citada Autora Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2011, p.1158):

Nessas adaptações do gravame às circunstâncias pessoais consiste o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, focalizado desde o século XIX, por vários financistas (...)

O valor do patrimônio ou da renda, objetivamente, por si só não é índice seguro da capacidade contributiva, se não intervierem os fatores subjetivos de apreciação, como idade, saúde, estado civil, encargos de família.(...)

Portanto, como será abordado no próximo capítulo, a propriedade de veículo automotor, objetivamente, pode, sim, revelar-se como signo de riqueza, a permitir, *a priori*, a tributação desse patrimônio. Trata-se da capacidade contributiva em sua faceta objetiva.

Ocorre que, no caso das concessionárias ou revendedoras de veículos, a propriedade de veículo automotor usado se revela como item de estoque, ou seja, custo necessário à atividade econômica. Assim, o questionamento que se pretende enfrentar é: Para as concessionárias ou revendedoras de veículos usados, a tributação pelo IPVA do estoque de mercadoria respeita a faceta subjetiva do princípio da capacidade contributiva?

Ao que tudo indica, a resposta é negativa.

3.IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR (IPVA) E ESTOQUE DE MERCADORIAS EM CONCESSIONÁRIA

De posse dos conhecimentos do esquema lógico da Regra Matriz de Incidência tributária e da definição dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, bem como da interpretação finalística do critério material da hipótese de incidência tributária, é que se caminha para o último capítulo da presente pesquisa, cujo escopo é compreender a exigência de IPVA incidente sobre estoque de mercadorias das revendedoras de veículos usados, em que os itens em estoque são destinados à revenda e, não, ao deslocamento de pessoas ou coisas (veículo).

Dessa compreensão, pretende-se responder os questionamentos norteadores da pesquisa, quais sejam:

- i) A propriedade de item de estoque, ainda que seja propriedade de veículo automotor, atende o aspecto material da incidência tributária de IPVA?
- ii) Esses veículos contidos em estoque são signo de riqueza que autorizariam a tributária do IPVA?

3.1Previsão legal da Regra Matriz do Imposto sobre Propriedade Automotora - IPVA

A norma jurídica que seleciona o fato social revelado pela propriedade de veículo automotor e autoriza os Estados, mediante Lei, a onerar esse signo de riqueza com tributos está prevista no art. 155, da Constituição Federal: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] III - propriedade de veículos automotores.” (BRASIL, 1988).

No Estado de Minas Gerais, o Imposto sobre propriedade de Veículo Automotor (IPVA) foi instituído pelo art. 1º, da Lei nº 14.937/03, veja-se: “Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.” (MINAS GERAIS, 2003).

O conteúdo econômico eleito na hipótese de incidência do IPVA é, portanto, a propriedade de veículo automotor. Ou seja, ser proprietário de item que gera movimento por si só e promove o deslocamento de pessoas/coisas é signo de riqueza apto a ser tributado. Trata-se do princípio da capacidade contributiva em sua faceta objetiva.

O IPVA é um imposto sobre o patrimônio e é classificado como um imposto real, e não pessoal, de modo que a tributação se vincula à "manifestação de riqueza individualizada em um bem", nos termos aclarados por Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins, (2011, p.866):

Nos impostos reais apenas se leva em conta para fins de tributação determinado bem individualmente considerado. Não se considera a pessoa

do sujeito passivo nem a totalidade de seu patrimônio ou renda, mas unicamente o bem a ser tributado. Sempre que determinada manifestação de riqueza individualizada em um bem for regulada pela norma tributária, há um imposto real e não um imposto de caráter pessoal.

Delimitada a natureza jurídica do IPVA e seu campo de incidência tributária, em que respeitado o princípio da capacidade contributiva objetiva, passa-se, agora, a analisar, de forma verticalizada, o aspecto material da Regra Matriz de Incidência Tributária, para delimitar a incidência, ou não, do IPVA sobre estoque de concessionárias e revendedoras.

3.1.1. Critério material da hipótese de incidência e IPVA incidente sobre estoque de concessionária e revendedoras de veículos usados

O critério material do IPVA é revelado pela propriedade de veículo automotor, sendo primordial compreender a significação de cada uma dessas três palavras para demarcação e delimitação do campo de incidência desse imposto.

Propriedade é definida pelo dicionário Priberam como "Posse legal de alguma coisa; direito pelo qual alguma coisa pertence a alguém" (PRIBERAM, 2022b), sendo que o Código Civil, no art. 1228, I esclarece que a propriedade abarca o uso, gozo e disposição do bem móvel e se exaure com a tradição da coisa, nos termos do art. 1267, do Código Civil, veja-se:

Art. 1.228. 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.

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição. (BRASIL, 2002).

Luísa Cristina Miranda Carneiro (2016, p.129) aclara que o proprietário é aquele que desfruta da coisa (uso), que frui ou explora economicamente (gozo) e que tem o direito de dispor, seja destruindo, abandonando ou alienando, veja:

Para que o direito de propriedade exista, é necessário que todos os seus elementos sejam completos, ou seja, o proprietário somente o é se tiver, cumulativamente, os poderes de usar (desfrutar, aproveitar), gozar (fruir, explorar economicamente) e dispor (destruir, abandonar ou alienar) da coisa (...)

Já veículo é definido como aquele instrumento que promove deslocamento, sendo que o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (HOUISS apud CARNEIRO, 2016, p. 120)., o define como "[...]qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro."

Por fim, automotor é definido pelo dicionário Priberam como aquele que "produz por si próprio o movimento" (PRIBERAM, 2022a), ou seja, aquele que

possui mecanismo que gera e pode transmitir movimento, sendo essa qualidade intrínseca a sua estrutura.

Assim, nos termos do art. 155, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e do art. 1º, da Lei nº 14.937/03 (MINAS GERAIS, 2003), é que se verifica a possibilidade de onerar tributariamente a "propriedade de veículo automotor", entretanto, questiona-se: É possível tributar qualquer propriedade de veículo automotor?

A resposta é negativa.

Comentando aspecto material do IPVA, revelado pela propriedade de veículo automotor, é que alerta o ilustre autor Paulo Roberto Coimbra Silva (2011, p.39) que não é qualquer propriedade de veículo automotor que está sujeita a incidência tributária, mas somente quando o "[...]veículo for adquirido ou utilizado como um bem de consumo durável destinado ao deslocamento físico de pessoas e/ou bens."

Ora, as revendedoras possuem a propriedade de veículo automotor como objeto de mercancia (item de estoque) e, não, como bem de consumo durável que objetiva deslocamento de pessoas e coisas. Portanto, aplicando ensinamentos de Paulo Roberto Coimbra Silva (2011, p. 39) é que não se vislumbra possibilidade de se tributar estoque dessas empresas, afinal os itens em estoque não são "veículos" destinados ao deslocamento de bens e pessoas, veja-se:

Digno de nota não ser qualquer propriedade de veículos automotores alcançada pela incidência tributária, porquanto esta ocorrerá somente quando o veículo for adquirido ou utilizado como um bem de consumo durável destinado ao deslocamento físico de pessoas e/ou bens. Explique-se com uma ilustração elucidativa: o estoque eventualmente mantido por fabricantes, importadores e/ou revendedores de veículos. Enquanto o veículo for mantido como mercadoria integrante de estoque, integrando o ativo circulante da empresa, não haverá a incidência do imposto. Esta somente ocorrerá a partir do momento em que o veículo for adquirido por um consumidor final ou incorporado ao ativo imobilizado de uma pessoa jurídica (mesmo se fabricante, importador ou revendedor) a partir de quando passa a ser utilizado como meio de locomoção

No mesmo sentido, de que não é possível tributar pelo IPVA o estoque de revendedora de veículos, visto que, nessas situações, o veículo constitui mera mercadoria destinada ao comércio, ensina Luísa Cristina Miranda Carneiro (2016, p.154):

Cumprе esclarecer, ainda, que a fabricação, aquisição para revenda ou importação de veículo novo por pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora, não são condições bastantes para que seja estabelecida a relação de propriedade e, portanto, a obrigação relativa ao IPVA. Isso porque, nessas situações, o veículo constitui mera mercadoria destinada ao comércio. Apenas com a incorporação do veículo ao ativo fixo dessas pessoas jurídicas, para seu uso, é que faz-se possível a incidência do imposto.

Exigir IPVA dos itens em estoque é resultado de uma interpretação isolada e literal do aspecto material da hipótese de incidência tributária, em que se valoriza característica secundária do objeto tributário. Explica-se: No caso das revendedoras, a propriedade de veículo automotor tem função precípua de "mercadoria em estoque para revenda", não existindo qualquer característica de locomoção (veículo), não sendo utilizado como bem de consumo durável utilizado para deslocamento.

Nessa senda, a tributação do estoque de revendedoras desrespeita o aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária, visto que esses objetos possuem escopo de mercancia e, não, o deslocamento, motivo pelo qual não podem ser concebidos como veículos.

Portanto, inexistente a subsunção do estoque de mercadorias das revendedoras de veículos usados ao aspecto material da hipótese de incidência do IPVA, verifica-se que se trata de não exigência de IPVA frente à não incidência tributária e, não, de isenção tributária como quer parecer as legislações estaduais.

3.2 IPVA incidente sobre estoque de revendedora e Capacidade Contributiva

A incidência do IPVA sobre veículos usados, em estoque de concessionárias ou revendedoras de veículos, que serão utilizados como mercadoria, em detrimento de qualquer deslocamento, afronta, ainda, o princípio da capacidade contributiva exigido constitucionalmente.

Isso porque, o signo de riqueza, autorizado pela Constituição Federal, a ser onerado pelo IPVA é a "propriedade de veículo automotor", ou seja, pode-se onerar financeiramente o fato de determinado sujeito passivo ser proprietário de bem de consumo móvel durável, que produza movimento por si mesmo, e seja destinado ao seu deslocamento ou ao deslocamento de outras pessoas/coisas.

Todavia, o veículo, que compõe o estoque de revendedoras, é utilizado como mercadoria, ou seja, enquanto compõe o ativo circulante da empresa é custo e ainda não gerou qualquer ganho financeiro.

O signo de riqueza existirá, somente, quando a mercadoria (veículo usado) for revendido, sendo que esse fato gerador será submetido ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda.

Portanto, enquanto o veículo compuser estoque, é custo da empresa, não existindo qualquer manifestação de riqueza que possibilite a tributação.

Essa situação não permite qualquer incidência de imposto sobre o patrimônio, quiçá IPVA, afinal o veículo é mercadoria e, não, bem durável apto ao deslocamento de coisas e pessoas.

A incidência do IPVA sobre estoque das revendedoras afronta a capacidade contributiva, afinal inexistente signo de riqueza a permitir a tributação.

A inexistência de capacidade contributiva impede a incidência do IPVA sobre estoque de mercadorias das revendedoras de veículos usados, de modo que essa

não exigência tributária é atribuída à não incidência tributária e, não, à isenção tributária como quer parecer as legislações estaduais.

3.3 IPVA incidente sobre estoque de concessionária ou revendedora: Isenção ou não incidência.

O Estado de Minas Gerais trata como isenção a não exigência de pagamento de IPVA incidente sobre mercadoria, em estoque, de revendedoras de veículos, nos termos do art. 7º, XIII, da Lei nº 14.937/03, veja-se:

Lei nº 14.937/03:

CAPÍTULO IV

Da Isenção

Art. 7º É isenta do IPVA a propriedade de:

[...]

XIII - veículo usado, desde que seu proprietário seja comerciante de veículos inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e o utilize como mercadoria em sua atividade comercial;

[...]. (MINAS GERAIS, 2003).

Conforme exposto no item 1.2.2, caso a não exigência de IPVA sobre veículos usados em estoque de revendedoras fosse hipótese de isenção tributária, seria necessária a existência de duas normas, sendo a regra matriz de incidência tributária de IPVA e outra a regra de isenção, que mutila algum dos critérios da hipótese ou do conseqüente da regra de incidência.

Entretanto, não se verifica a presença de duas normas quando da não exigência do IPVA sobre estoque de empresa revendedora, muito pelo contrário, a única norma existente é a regra matriz de incidência tributária do IPVA.

Assim, conforme antecipado nos tópicos retro, o que se verifica é que a não exigência de IPVA decorre do fato de que a propriedade de veículo automotor por revendedoras de veículos, que o tem como estoque, não se subsume à Regra Matriz de Incidência do IPVA.

Isso porque, o critério material do IPVA, revelado pela "propriedade de veículo automotor", exige a propriedade de bem de consumo durável destinado ao deslocamento e que gere movimento por si só. Todavia, no caso das concessionárias, o bem de consumo durável é mercadoria e, não, "veículo automotor".

Nessa senda, hialina que a mercadoria em estoque da concessionária ou revendedora não se subsume ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, na medida em que as mercadorias em estoque não se destinam ao deslocamento de coisas e pessoas, sendo, apenas, objetos de mercancia.

Por fim, verifica-se, ainda, que a não exigência de IPVA sobre mercadoria em estoque das revendedoras é obstada, também, pela ausência de capacidade contributiva.

Os veículos, em estoque das revendedoras são mercadorias que serão destinadas à comercialização. Deste modo, enquanto estão em estoque são custo, não revelando qualquer signo de riqueza, que permita a tributação.

Não há dúvidas, portanto, que a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria das concessionárias ou revendedoras é hipótese de não incidência tributária, seja pela ausência de subsunção do fato à norma, seja pela ausência de capacidade contributiva, princípio constitucional limitador do poder tributário.

3.4 Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoriam interpretado como isenção tributária. Exigência de apresentação de Certidão Negativa de Débitos Tributários.

Na presente pesquisa, demonstrou-se que pela interpretação finalística do aspecto material da hipótese de incidência do IPVA e pela limitação à incidência tributária trazida pelo princípio da capacidade contributiva, não é possível a tributação pelo IPVA do estoque existente em revendedoras de veículos usados.

A uma porque esses veículos em estoque possuem natureza de mercadoria, destinados à comercialização, não sendo bem de consumo durável destinado ao deslocamento de pessoas e coisas, motivo pelo qual não estão abarcados pelo aspecto material da hipótese de incidência do IPVA.

A duas porque esses veículos em estoque possuem natureza de mercadoria e representam um custo para empresa, não existindo signo de riqueza a revelar capacidade contributiva das empresas revendedoras.

Não obstante essas constatações, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais encampa a denominação da legislação estadual, em específico do art. 7º, XIII, da Lei nº 14.937/03, que classifica a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadorias como hipótese de isenção tributária (MINAS GERAIS, 2003).

Por via de consequência, assevera que as isenções tributárias, compreendidas como benefício fiscal, podem condicionar a usufruição do benefício a determinados requisitos, sendo lícito, portanto, a exigência, pelo Estado de Minas Gerais, da apresentação da Certidão Negativa de Débitos. Veja-se:

REMESSA NECESSÁRIA - APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - BENEFÍCIO FISCAL: CONCESSÃO - LEI ESPECÍFICA: REQUISITOS - INTERPRETAÇÃO LITERAL - IPVA: ISENÇÃO - LEI ESTADUAL: REQUISITO: NÃO CUMPRIDO: DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA.

1. A concessão de benefício fiscal é competência do ente tributante, que, por lei específica, estabelecerá as condições, situações e requisitos para sua concessão (art. 150, §6º da CF). 2. A interpretação de norma que concede benefício fiscal de isenção deve ser feita literalmente (art. 111 do CTN).

3. A Lei estadual nº 14.437/2003, regulamentada pelo Decreto estadual nº 43709/2003, concede a isenção do IPVA às empresas que comercializam carros usados desde que, entre outras coisas, possuam situação que

permita a emissão de certidão negativa de débito tributário para com a Fazenda Estadual.

4. A exigência às empresas que comercializam carros usados desde que, entre outras coisas, possuam situação que permita a emissão de certidão negativa de débito tributário para com a Fazenda Estadual, também está contida na Lei estadual nº 6.763/1975, que consolida a legislação tributária no Estado e no Decreto nº 44.747/2008.

5. Não comprovado os requisitos previstos em lei específica para a concessão da isenção do IPVA, a segurança deve ser denegada. (TJMG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.19.014068-1/002, Relator(a): Des.(a) Oliveira Firmo, 7ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 07/04/2020, publicação da súmula em 12/04/2020). (MINAS GERAIS, 2020a).

Analisando o inteiro teor desse acórdão, é possível extrair que a apresentação de Certidão Negativa de Débitos Tributários para afastar a exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria das revendedoras de veículos é convalidada pelo Tribunal Mineiro, por conceber essa hipótese como isenção tributária, em que possível, à administração tributária, exigir requisitos, veja-se:

Trata-se de MS impetrado por sociedades empresárias contra ato da autoridade indicada como coatora que, segundo alega, teria indeferido o seu pedido de isenção de imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), por existir débitos tributários em seu nome, o que viola direito líquido e certo ao livre exercício da atividade econômica.

(...)

A isenção tributária é benefício fiscal concedido pelo ente tributante, que após instituir o tributo, decide não exigí-lo de determinada pessoa ou situação. As condições para sua concessão são estabelecidas em lei específica, conforme determinação constitucional. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Também o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a isenção, espécie de exclusão do crédito tributário, há de ser concedida mediante o preenchimento das condições estabelecidas em lei específica do ente tributante. Dispõe no que interessa:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Destarte, atribuiu-se ao ente tributante estabelecer, mediante lei específica, as condições, requisitos e abrangência das isenções por ele concedidas em tributos de sua competência. E, como dito, há a ocorrência do fato gerador, todavia, isenta-se o contribuinte, por razões próprias do legislador, da cobrança do tributo.

Além, tem-se que as normas que tratam da concessão de benefício fiscal, como no caso da isenção, devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111 do CTN.

(...)

Destarte, e observando a interpretação literal determinada no art. 111 do CTN, por todas as normas que regem a concessão do benefício fiscal de isenção, no caso, do IPVA, para o comerciante de veículo usado é necessário, além de documentos atinentes à propriedade do veículo e leitura do hodômetro, é imprescindível que o requerente, embora não apresente certidão negativa de débitos, esteja em situação que permita a emissão de certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública estadual.

No caso, restou incontroverso que as impetrantes possuem diversos débitos tributários para com a Fazenda Estadual, não estando em situação que permita a emissão de certidão de débitos tributários negativa, requisito exigido, por lei específica, para a concessão de isenção de IPVA.

(TJMG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.19.014068-1/002, Relator(a): Des.(a) Oliveira Firmo , 7ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 07/04/2020, publicação da súmula em 12/04/2020). (MINAS GERAIS, 2020a).

No mesmo sentido do acórdão acima colacionado, julgado pela 7ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, verifica-se acórdão da 3ª Câmara Cível do mesmo Tribunal, veja-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ISENÇÃO FISCAL - NECESSIDADE DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS - LIMINAR DEFERIDA - IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO - REQUISITOS AUSENTES - RECURSO PROVIDO.

1. Para a concessão de liminar em Mandado de Segurança é necessária a presença dos pressupostos previstos no inciso III do artigo 7º, da Lei Federal nº 12.016/2009, consubstanciados no fumus boni iuris e no periculum in mora, que devem ser de plano demonstrados.

2. Não restando demonstrada a existência da plausibilidade do direito afirmado pela Impetrante, a liminar pleiteada e deferida junto ao Juízo de origem deve ser revogada.

(TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0000.20.028827-2/001, Relator(a): Des.(a) Elias Camilo , 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 09/07/2020, publicação da súmula em 10/07/2020). (MINAS GERAIS, 2020b).

No inteiro teor deste julgamento, extrai-se que a 3ª Câmara do Tribunal de Justiça de Minas Gerais também manteve a exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria de revendedora, porquanto não apresentada Certidão Negativa de Débitos, visto que encampou a dicção legislativa que classificou como isenção fiscal a não exigência de IPVA sobre estoque de veículos, veja-se:

As agravadas objetivam no Mandado de Segurança impetrado no Juízo de origem, medida liminar determinando que o Estado de Minas Gerais conceda isenção de IPVA aos veículos novos e usados, constantes em

seus estoques e, ao final, a segurança definitiva. Pugnam, também, para que a Administração Fazendária se abstenha de praticar qualquer ato de conotação sancionatória política contra as agravadas, que tenha como motivação o não pagamento de tributos.

Pois bem. Segundo a Lei Estadual nº 14.937/2003:

"Art. 3º É isenta do IPVA a propriedade de: (...); III - veículo de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista, observadas as condições previstas em regulamento; (...)"

Entretanto, impende extrair da Lei Estadual nº 6.763/1975:

"Art. 219 - Será exigida certidão de débitos tributários negativa nos seguintes casos:

I - pedido de incentivos, benefícios ou favores fiscais ou financeiros de qualquer natureza; (...).

§1º Nas hipóteses abaixo indicadas não será exigida a apresentação do documento de que trata o caput deste artigo, ficando o deferimento do pedido condicionado a estar o requerente em situação que permitiria a emissão de certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública estadual: (...);

II - pedido de reconhecimento de isenção; (...)"

Em igual sentido dispõe o Decreto Estadual nº 44.747/2008:

"Art. 24 - O reconhecimento de isenção de tributo estadual concedida em caráter individual depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito, indicando o dispositivo legal em que se ampare o pedido e a prova de nele estar enquadrado.

§1º Para os efeitos do disposto neste artigo o interessado:

I - recolherá a taxa de expediente devida relativa ao reconhecimento de isenção;

II - deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública Estadual".

A legislação exige, desta forma, a apresentação de certidão de débitos tributários negativa, não podendo ser o requisito considerado ilegal, tendo em vista que não é utilizado como meio coercitivo de cobrança de tributo. Trata-se, apenas, de deferir isenção (benefício ou favor fiscal), não de cobrar tributo.

Insta consignar que a isenção, como exceção ao princípio da igualdade fiscal, deve ser interpretada restritivamente, cabendo ao contribuinte demonstrar que preenche os requisitos para fazer jus ao benefício. Aliás, o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, é taxativo ao determinar a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção fiscal. Na verdade, se as agravadas não apresentarem a certidão negativa de débitos, continuarão a exercer normalmente as suas atividades, mas sem usufruir da isenção pretendida.

Todavia, pelos motivos sintetizados no primeiro parágrafo desse tópico, não é possível aderir ao posicionamento do Tribunal Mineiro, na medida em que não se trata de isenção tributária, mas, sim, de não incidência tributária, motivo pelo qual não é possível qualquer condicionamento para não exigência de IPVA, quiçá de Certidão Negativa de Débitos.

CONCLUSÃO

Percorrido o caminho proposto na presente pesquisa, verifica-se a ilegalidade e a inconstitucionalidade do condicionamento da não exigência de IPVA sobre estoque de veículos usados das revendedoras à apresentação de certidão negativa de débitos; exigência prevista em diversas leis estaduais, entre elas, o art. 3º, da Lei estadual mineira nº 14.437/2003, regulamentada pelo Decreto estadual nº 43709/2003.

Essa ilegalidade e inconstitucionalidade galga-se no fato de as legislações estaduais classificarem a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria como hipótese de isenção tributária, ou seja, de benefício fiscal.

Todavia, após análise verticalizada, verificou-se que trata de hipótese de não incidência tributária, na medida em que as revendedoras possuem mercadoria em estoque e, não, bem de consumo durável destinado ao deslocamento (conceito de veículo).

Por via de consequência, não possuindo propriedade de veículo, mas, sim, de mercadoria, é que as concessionárias não se submetem ao aspecto material da hipótese de incidência do IPVA, que restringe a tributação a “propriedade de veículo automotor”.

A complementar e ratificar que a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadoria é hipótese de não incidência tributária, em detrimento da classificação de hipótese de isenção tributária, é que se verifica que o estoque de mercadoria das revendedoras de veículo usado não revela capacidade contributiva apto à oneração tributária.

Mercadorias em estoque são custo e, não, signo de riqueza que revele possibilidade do contribuinte pagar imposto. ^

Por fim, verifica-se que a não exigência de IPVA sobre estoque de mercadorias não pode ser considerada isenção fiscal, visto que não há qualquer norma concorrente à Regra matriz de Incidência Tributária que mutile qualquer dos seus aspectos constituidores.

Trata-se de não incidência tributária por ausência de subsunção do fato à norma, ou seja, estoque de mercadoria das revendedoras de veículos não se subsume à regra constitucional prevista no art. 155, I, Constituição Federal, que permite onerar a propriedade de veículo automotor, ou seja, a onerar propriedade de bem durável destinado ao deslocamento, revelador de signo de riqueza.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores. 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20/03/2022
- BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 20/03/2022
- CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. *IPVA: teoria, prática e questões polêmicas*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- GRIZ, Rodrigo Leal. *Isenção Tributária: fundamentos para uma teoria do fato jurídico tributário*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em:

<<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5930/1/Rodrigo%20Leal%20Griz.pdf>>. Acesso em: 03/04/2022.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Gandra da Silva. O perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo, Saraiva, 2011.

MAMEDE, Gladston. *IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

MINAS GERAIS. *Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008*. Estabelece o regulamento do processo e dos procedimentos tributários administrativos (RPTA). Minas Gerais: Assembleia Legislativa, 2008. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=44747&ano=2008>>. Acesso em: 18/04/2022

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1.0000.19.014068-1/002*. Remessa Necessária - Apelação Cível - Mandado De Segurança - Benefício Fiscal: Concessão - Lei Específica: Requisitos - Interpretação Literal - IPVA: Isenção - Lei Estadual: Requisito: Não Cumprido: Denegação Da Segurança. [...]. Belo Horizonte, 2020a. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=88FAC1446AD738C85E79A506BD9ACEF1.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.19.014068-1%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 18/04/2022

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1.0000.20.028827-2/001*. Agravo De Instrumento - Mandado De Segurança - Isenção Fiscal - Necessidade De Preenchimento Dos Requisitos Legais - Liminar Deferida - Impossibilidade No Caso Concreto - Requisitos Ausentes - Recurso Provido. [...]. Belo Horizonte, 2020b. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=88FAC1446AD738C85E79A506BD9ACEF1.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.20.028827-2%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 18/04/2022

MINAS GERAIS. *Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – e dá outras providências. Minas Gerais: Assembleia Legislativa, 2003. Disponível em:

<<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=14937&comp=&ano=2003>>. Acesso em: 18/04/2022

PRIBERAM. *Automotor*. [S. l.], 2022a. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/automotor>>. Acesso em: 19/03/2022.

PRIBERAM. *Propriedade*. [S. l.], 2022b. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/propriedade>>. Acesso em: 19/03/2022.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “Veículos Automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “Tipos” de veículos – Reflexões Acerca Da Adi Nº 5654*. São Paulo: IBET, 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/02/Fabiana-Del-Padre-Tome.pdf>>. Acesso em: 12/02/2022.

TORRES. Ricardo Lobo. *O poder de tributar no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf>. Acesso em: 12/02/2022.

SILVA. Paulo Roberto Coimbra. *IPVA: Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.