

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer n.º 01/2002 – Sérgio Eduardo dos Santos Pyrrho

1. *Responsabilidade tributária atribuída ao leiloeiro quando o ICMS não é recolhido pelo arrematante.*
2. *Exegese do art. 18 da Lei n.º 2.657/96 face ao art. 128 do CTN e ao art. 146, III, da CF.*
3. *O leiloeiro é, sim, responsável tributário quando o ICMS não vier a ser pago pelo arrematante. Mas essa responsabilidade, por óbvio, se limita às hipóteses em que os negócios jurídicos entabulados sob a forma de leilão estejam efetivamente sujeitos à incidência do ICMS – como na venda de bens apreendidos ou abandonados, ou na situação em que o leilão é promovido por contribuinte regular do ICMS como meio alternativo à comercialização de suas mercadorias.*
4. *Não há, por outro lado, responsabilização tributária do leiloeiro, com relação ao ICMS, se os bens vendidos em leilão eram do ativo fixo de uma empresa, ou pertenciam a pessoa física ou jurídica que não se dedica com habitualidade à comercialização de bens – pois em qualquer destas situações a hipótese está fora do campo de incidência do imposto estadual, não dando origem, portanto, às figuras do contribuinte ou do responsável tributário.*

1. Trata-se de consulta formulada por leiloeiro público, na qual se pretende ver fixada orientação restritiva no que diz respeito à sua responsabilidade em promover o recolhimento de ICMS nas arrematações.

Em síntese, aduz o consulente que:

- D) leiloeiros públicos não são contribuintes do ICMS, motivo pelo qual não estão obrigados a se inscrever no Cadastro Fiscal Estadual;
 - II) somente se pode imputar a condição de responsável tributário ao leiloeiro nas hipóteses em que o leilão versar sobre bens apreendidos ou abandonados ou quando o não pagamento do tributo pelo arrematante resultar de ação ou omissão que possa ser atribuída ao profissional do certame.
2. Refutando a pretensão esposada na consulta, decidiu o órgão julgador da douta Superintendência Estadual de Tributação que a arrematação de peças em leilão constitui fato hábil a gerar a obrigação tributária relativa ao ICMS, entendendo tam-

bém que o leiloeiro é responsável pelo recolhimento do referido imposto quando o mesmo não for pago pelo arrematante.

3. Inconformado, o consulente interpôs recurso, vindo o tema à apreciação desta Procuradoria.

4. A solução da matéria está em estabelecer a distinção das diversas modalidades de sujeição passiva na relação jurídica tributária, para então rotular a posição legal do leiloeiro face ao fisco.

5. É cediço que a Constituição da República define satisfatoriamente as hipóteses de incidência de cada imposto, seja ele de competência da União, do Distrito Federal, dos Estados-membros ou dos Municípios. Também não é novidade afirmar que o legislador ordinário deve obediência ao arquétipo previsto na Lei Maior, sendo-lhe defeso fugir dos limites materiais e pessoais desenhados constitucionalmente.

Por essa exata razão é que o *contribuinte do imposto* será, sempre e sempre, quem se encontre diretamente envolvido com a hipótese de incidência (fato gerador) dos impostos indicados nos arts. 153, 155 e 156 da CF.

Segundo GERALDO ATALIBA, "*o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação*", acrescentando ainda que contribuinte '*nos impostos*', é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico" (in *Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros Editores, 6.^a edição, 2.^a tiragem, pág. 80).

6. De fato, o contribuinte é o sujeito passivo do vínculo obrigacional tributário cuja ligação com o fato descrito na lei é direta e pessoal. É ele o verdadeiro destinatário da norma impositiva do tributo, na medida em que realiza o fato ou se encontra na situação fática hábil a promover o nascimento da obrigação tributária.

7. A sujeição passiva direta é a regra. Porém, o próprio texto constitucional admite que lei complementar estabeleça normas gerais atinentes à responsabilização – aqui em sentido lato, compreendendo tanto o contribuinte quanto o responsável tributário. É o que dispõe o art. 146, III, da Carta Magna.

Esta norma complementar prevista pelo art. 146 da CF nada mais é que o próprio Código Tributário Nacional, quando disciplina os assuntos enumerados no referido artigo.

E o CTN cria a figura do sujeito passivo indireto, definido em seu art. 121, parágrafo único, II, e disciplinado pelo seu art. 128.

8. RICARDO LOBO TORRES conceitua o responsável como a pessoa que, "não participando diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador"¹.

Por seu turno, HUGO DE BRITO MACHADO afirma, *verbis*:

"Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto"².

9. Vê-se que a doutrina se apóia no conceito legal de responsabilidade tributária previsto no CTN, atendo-se à clareza do art. 128 que preceitua:

"Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

10. Analisando o texto do transcrito art. 128 do CTN, forçoso reconhecer que ao legislador ordinário é facultado criar hipóteses em que a responsabilidade pelo pagamento do tributo recaia sobre terceiro, desde que vinculado ao núcleo da descrição legal do fato apto a gerar a obrigação tributária, mas que não se confunde com a figura do contribuinte, na medida em que este promove a ocorrência dos fatos abrangidos pela norma impositiva.

Tal raciocínio depreende-se da oração inicial do citado dispositivo legal. É certo que a referida norma abre ao Poder Legislativo de cada um dos entes da federação a faculdade de elaborar lei instituidora de hipótese de responsabilização tributária, sem embargo das hipóteses já estabelecidas pela lei complementar (art. 129 a 138 do CTN).

Para tanto, exige a norma complementar, que é verdadeira disposição geral sobre o tema, que o legislador ordinário atribua a posição de sujeito passivo indireto a uma pessoa vinculada ao fato gerador e o faça mediante lei em sentido estrito. Isso porque a sujeição passiva indireta assume em nosso ordenamento jurídico caráter excepcional, havendo a lei que a imputa a terceiro que obedecer aos desígnios constitucionais, sob pena de implicar medida arbitrária.

É o que ensina GERALDO ATALIBA:

1 *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Renovar, 8.^a edição, Rio de Janeiro e São Paulo – 2001, p. 232.

2 *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 19.^a edição, 2001, p. 117.

“Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obriguem revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado fato gerador). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’”³. (destaquei)

Corroborando este entendimento, HUGO DE BRITO MACHADO ressalta que a *“responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, porém adverte que não se trata de vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte”*⁴.

11. Superada a parte teórica, passa-se ao exame da responsabilidade tributária atribuída pela Lei n.º 2.857/96 ao leiloeiro, obrigando-o a promover o pagamento do ICMS devido na saída de mercadoria na arrematação em leilão (art. 18).

12. *Primeiramente, vale dizer que o legislador ordinário não está restrito à hipótese do art. 5.º da LC 87/96, que em redação clara dispõe que a “lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrem para o não recolhimento do tributo” (destaquei)*

O legislador complementar não poderia ser mais categórico ao empregar o verbo *poderá*, na medida em que à lei estadual ou distrital é permitido prever outros casos de atribuição de responsabilidade pelo pagamento do tributo. E não está inovando ao assim proceder. Em verdade, o que faz este artigo da LC 87/96 não é outra coisa senão reproduzir a inteligência do art. 134 do CTN (responsabilidade de terceiro). E, como se explicou antes, o art. 128 do CTN abre ao legislador ordinário a discricionariedade de criar hipóteses de responsabilidade não previstas naquele Código.

Oportuno trazer novamente à baila o trecho introdutório do art. 128 do CTN, que preceitua que *“sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (...)”*. Destarte, não há de se falar que o legislador estadual do ICMS está restrito ao art. 5.º da LC 87/96 toda vez que pretender elaborar norma de atribuição de responsabilidade.

Em síntese, na qualidade de norma geral sobre responsabilidade tributária, o art. 128 do CTN atribui ao legislador de cada ente federativo a faculdade de criar hipótese não prevista em lei complementar (CTN e LC 87/96), em que o pagamento de tributo

3 Ob. cit., p. 92.

4 Ob. cit., pp. 124 e 125.

recaia sobre terceiro. A única ressalva feita pelo legislador complementar é que o responsável tenha vinculação indireta com o fato gerador, a fim de se evitar o esvaziamento dos princípios constitucionais.

13. Passando adiante, é manifesto que a **Lei n.º 2.657/96 se equivoca ao arrolar o arrematante ou qualquer pessoa que adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados como contribuinte do ICMS**. De tudo que se disse acerca da sujeição passiva direta, seria um contra-senso pugnar pela coerência do exposto pelo art. 15, § 1.º, VIII, da lei estadual.

Em nosso ordenamento jurídico-tributário, a Constituição de 1988 estabelece a materialidade e, por conseguinte, os sujeitos passivos possíveis de cada exação tributária. E não o faz com o intuito de servir de mera orientação ao legislador infraconstitucional, porém na condição de norma suprema e limitadora do poder de tributar. Daí a importante lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem *“as competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), na criação, ‘in abstracto’, das várias exações”*⁵.

O mesmo ocorre com o ICMS. Os aspectos material e pessoal de sua hipótese de incidência encontram-se desenhados minuciosamente pela Carta Magna, não podendo o legislador dos Estados-membros e do Distrito Federal criar fatos estranhos àquela configuração para compor o núcleo da norma impositiva.

Por isso é que o arrematante de bens licitados não é contribuinte de ICMS, muito embora a lei local assim o tenha classificado. A verdade é que o legislador ordinário abraçou o disposto no art. 4.º, parágrafo único, III, da LC n.º 87/96, sem se dar conta que ratificava dicção atécnica.

Melhor andaria a lei fluminense, o dispositivo em comento, se classificasse o arrematante como **responsável** tributário.

14. A questão não é complexa. Basta imaginar a hipótese de bens importados apreendidos pela autoridade aduaneira pelo não pagamento da exação por quem de direito. Em tal caso o contribuinte é o importador, vez que é este quem realiza o pressuposto fático descrito na norma impositiva (que por sua vez encontra balizamento no art. 155, § 2.º, IX, alínea a, da CF). Não comparecendo o contribuinte para liberar os bens e tampouco promovendo o recolhimento do devido a título de ICMS, são os referidos bens levados a leilão, para então serem adquiridos pelo arrematante. Este, por sua vez, será responsabilizado pelo pagamento do tributo (art. 3.º, VIII, da Lei n.º 2.657/96).

5 ICMS. Malheiros Editores, 7.ª edição, 2001, p. 28.

Está claro que, na hipótese aventada no parágrafo precedente, o adquirente dos bens licitados não praticou os fatos hábeis a obrigá-lo a pagar o tributo (não há vinculação direta com o pressuposto de fato descrito na norma). Entretanto, houve por bem o legislador ordinário atribuir-lhe o recolhimento do dito imposto, na condição de responsável tributário.

15. O certo é que o legislador fluminense estabeleceu que o leilão de mercadorias importadas do exterior e apreendidas ou abandonadas está sujeita à incidência do ICMS, por constituir fato gerador do imposto (art. 3.º, inciso VIII, da Lei n.º 2.657/96). E no art. 15, § 1.º, inciso VIII, dispôs que contribuinte é o arrematante de tais bens – equivocando-se, como já assinalado, na qualificação adotada, pois o arrematante melhor estaria enquadrado como responsável tributário.

16. Entretanto, apesar da crítica, tanto o art. 3.º, VIII, quanto o art. 15, § 1.º, VIII, ambos da Lei n.º 2.657/96, atendem aos requisitos do art. 128 do CTN, pelo que devem ser interpretados como aptos a obrigar o arrematante ao pagamento do tributo, na qualidade de sujeito passivo indireto.

17. A partir do que foi pugnado nos parágrafos anteriores, é possível estabelecer a condição do leiloeiro público frente ao fisco do Estado do Rio de Janeiro.

É inquestionável que o leiloeiro figura como responsável tributário no que toca ao recolhimento de ICMS nas vendas decorrentes de certame, seja na qualidade de responsável subsidiário ao arrematante, nas licitações de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, seja na qualidade de único responsável, quando se cuidar de venda de bens cujos donos sejam perfeitamente reconhecíveis e ostentem a condição de contribuintes regulares do ICMS.

E essa constatação, além de derivar das disposições legais já abordadas, está consagrada no artigo 18, inciso I, da Lei n.º 2.657/96, cuja dicção se confere:

“Art. 18 – São responsáveis pelo pagamento do imposto:

I – o leiloeiro, em relação ao imposto devido sobre a saída de mercadoria decorrente de arrematação em leilão, quando o imposto não for pago pelo arrematante.”

Certamente, pretendeu o legislador imputar ao leiloeiro o pagamento da quantia devida a título de ICMS incidente sobre bens e mercadorias apreendidos ou abandonados, na falta de recolhimento do mesmo pelo arrematante. O texto legal, porém, vai além.

18. É que, em sua literalidade, o art. 18, I, da Lei n.º 2.657/96 pode ser interpretado como apto a ensejar a responsabilidade tributária do leiloeiro por uma suposta incidência do ICMS sobre toda e qualquer venda feita em leilão.

Tal leitura demasiadamente abrangente da responsabilidade tributária do leiloeiro (e, mesmo, da incidência do ICMS nas vendas feitas em leilão) deve ser evitada.

19. **É preciso frisar que, nas vendas promovidas em leilão, o leiloeiro responde sim, em princípio, pelo pagamento do imposto decorrente da circulação de mercadorias.** Por outro lado, não há a incidência do ICMS, por exemplo, na venda mediante leilão de bens do ativo fixo de determinado comerciante. Ou na venda de obras de arte que pertenciam ao acervo de quem não se dedica, habitualmente, ao comércio desse tipo de bens. Afinal, em tais hipóteses, simplesmente não há o fato gerador do ICMS – e, por consequência lógica, não é possível cogitar-se da figura de contribuinte e ainda menos de responsável pelo recolhimento de um imposto que não incide.

20. Destacado o adequado alcance da responsabilidade tributária que o art. 18, inciso I, da Lei n.º 2.657/96, confere ao leiloeiro, convém lembrar que PAULO DE BARROS CARVALHO explica o fenômeno da responsabilidade tributária da seguinte forma:

“Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas. Empreendamos breve revista em alguns artigos do Código Tributário Nacional, que aludem à responsabilidade dos sucessores ou de terceiros. O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir este dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia”⁶. (destaquei)

Vê-se que o mesmo se dá no caso do leiloeiro. Muito embora o fato jurídico tributário se perfaça no momento da aquisição do bem pelo arrematante, o pagamento do ICMS devido é atribuído por lei ao profissional do certame, cujo patrimônio é alcançado pela dívida fiscal incidente nessa operação.

Tem, portanto, natureza de sanção administrativa a responsabilidade atribuída ao leiloeiro, na esteira da orientação doutrinária há pouco exposta. Tal inteligência tem raízes na vetusta norma que regula a profissão de leiloeiro, notadamente no art. 10 do Decreto n.º 21.981/32, que dispõe:

6 **Curso de Direito Tributário.** Editora Saraiva, 12.ª edição, 1999, pp. 316 e 317.

“Art. 10 – Os leiloeiros não poderão vender em leilão estabelecimentos comerciais ou industriais sem que provem terem os respectivos vendedores quitação do imposto de indústrias e profissões relativo ao exercício vencido ou corrente, sob pena de ficarem os mesmos leiloeiros responsáveis pela dívida existente”. (destaquei)

21. Por todo o exposto, não há óbice para a inscrição do leiloeiro no cadastro fiscal do Estado do Rio de Janeiro. Ao contrário, resulta da dicção do art. 197, inciso IV, do Código Tributário Nacional, o dever imposto a certas pessoas de prestar informações de que disponham à autoridade administrativa, para fins de fiscalização. Diz o supracitado artigo que *“mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, entre outros, os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais”.*

22. De tudo quanto se expôs podem ser extraídas as seguintes **CONCLUSÕES**:

- A Dispõe a Constituição da República em seu art. 146, III, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais no que diz respeito à sujeição passiva na relação jurídica tributária;
- B É o Código Tributário Nacional esta norma complementar, que traz o conceito legal de responsabilidade tributária (art. 121, parágrafo único, II) e verdadeiro enunciado geral sobre o tema (art. 128).
- C Com base no art. 128 do CTN, pode o legislador ordinário atribuir a terceiro o dever de recolher tributo, desde que o faça por lei em sentido estrito e escolha para figurar como sujeito passivo indireto pessoa vinculada de alguma forma ao fato gerador;
- D Por força deste mesmo artigo, não está o legislador ordinário restrito às hipóteses de responsabilidade tributária previstas nas demais normas complementares, sendo-lhe facultado descrever pressupostos fáticos de responsabilização tributária não desenhados em lei complementar;
- E O arrematante não é, a rigor, **contribuinte** do ICMS, como quer a Lei n.º 2.657/96. Isso porque a Constituição estabelece os limites materiais e pessoais da hipótese de incidência de cada imposto, verdadeiro arquétipo que deve ser respeitado pelo legislador ordinário ao instituir exação de sua competência. E, como é certo, a arrematação não corresponde a fato hábil a ensejar o nascimento da obrigação tributária, haja vista o disposto no art. 155 da Carta Magna. Em verdade, o arrematante de bens apreendidos ou abandonados que tenham sido trazidos do estrangeiro só pode ser rotulado de **responsável** tributário (sujeição passiva indireta);
- F A exegese do art. 18 da Lei n.º 2.657/96 é no sentido de imputar ao leiloeiro público a responsabilidade pelo pagamento do ICMS quando o mesmo não for recolhido

pelo arrematante nas seguintes hipóteses: (I) leilão de bens apreendidos ou abandonados; e (II) leilão promovido por contribuinte do ICMS como meio alternativo à comercialização de suas mercadorias;

G Porque o ICMS não incide no leilão de bens do ativo fixo de uma empresa (mesmo quando esta seja contribuinte do imposto em suas operações cotidianas), também não incidindo na venda de bens de pessoa física ou jurídica que não se dedique com habitualidade à comercialização de mercadorias, em tais hipóteses não há que se falar em contribuinte e tampouco em responsável pelo recolhimento do tributo – não ocupando o leiloeiro, em casos tais, qualquer das duas posições de sujeição passiva.

H A inscrição do leiloeiro em cadastro fiscal estadual decorre do art. 197, IV, do CTN (meio de viabilizar a fiscalização).

É o parecer, s.m.j..

Rio de Janeiro, 07 de agosto de 2002

Sérgio Pyrrho
Procurador do Estado

Estou de acordo com o Parecer 01/2002–SESP, do Procurador **Sérgio Pyrrho**. A responsabilidade tributária surge pela prática de fato eleito pela lei como gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*). Todavia, há como pressuposto lógico o surgimento da obrigação principal, que se dá com a ocorrência concreta de fato que se amolde à hipótese legal (CTN, art. 113, § 1.º). Se não é possível vislumbrar tal enquadramento, não há surgimento da obrigação e, assim, não há como se falar em sujeição passiva, seja na modalidade de contribuinte, seja na modalidade de responsável tributário (CTN, art. 121, parágrafo único).

Ao Gabinete do Senhor Procurador-Geral, sugerindo a aprovação do Parecer.

Em 09 de agosto de 2002.

Gustavo Amaral
Procurador-Chefe da Procuradoria Tributária

VISTO

De acordo com o Parecer n.º 01/2002-SESP, de 07 de agosto de 2002, do Procurador **Sérgio Pyrrho** (fls. 50/63).

Ao d. Gabinete Civil, com vistas à d. Secretaria de Estado de Fazenda.

Em 13 de agosto de 2002.

Lúcia Léa Guimarães Tavares
Subprocuradora-Geral do Estado

Processo n.º E-04/341.530/98