

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

RODRIGO DIAS PAES MAGALHÃES

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E O SISTEMA
TRIBUTÁRIO NACIONAL

As consequências advindas da inexistência de lei complementar nacional reguladora do IPVA

VOLTA REDONDA - RJ

2019

RODRIGO DIAS PAES MAGALHÃES

**IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E O
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Direito do Instituto de Ciências Humanas e Sociais de Volta Redonda, pertencente à Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador:

MARCO AURÉLIO LAGRECA CASAMASSO

VOLTA REDONDA - RJ

2019

Ficha catalográfica automática - SDC/BAVR
Gerada com informações fornecidas pelo autor

M188i Magalhães, Rodrigo Dias Paes
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e o Sistema Tributário Nacional : As consequências advindas da inexistência de Lei Complementar Nacional reguladora do IPVA / Rodrigo Dias Paes Magalhães ; Marco Aurélio Lagreca Casamasso, orientador. Volta Redonda, 2019.
69 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal Fluminense, Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Volta Redonda, 2019.

1. Direito Tributário. 2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. 3. Competência tributária. 4. Regra-Matriz de Incidência Tributária. 5. Produção intelectual. I. Casamasso, Marco Aurélio Lagreca, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Instituto de Ciências Humanas e Sociais. III. Título.

CDD -

RODRIGO DIAS PAES MAGALHÃES

**IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E O
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Direito do Instituto de Ciências Humanas e Sociais de Volta Redonda, pertencente à Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em 01 de julho de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marco Aurélio Lagreca Casamasso – Universidade Federal Fluminense
Orientador

Prof^ª. Dr^ª. Andressa Guimarães Torquato Fernandes – Universidade Federal Fluminense
Examinadora

Francisco Miguel Soares
Examinador

VOLTA REDONDA - RJ

2019

RESUMO

A presente pesquisa tem por escopo o estudo das consequências resultantes da inexistência de lei complementar nacional estabelecida das normas gerais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), especialmente, acerca dos critérios componentes do fato gerador do referido tributo, conforme exigido pela Constituição Federal de 1988. Diante de referida ausência, os Estados e o Distrito Federal, ao legislarem plenamente acerca do objeto, a fim de exercerem sua competência tributária, criaram um Sistema Tributário discordante, que apresenta como fruto o desenvolvimento de conflitos de competência e bitributação. Ante o exposto, buscou-se neste estudo, analisar os elementos compreendidos na regra-matriz de incidência tributária, a forma com que as legislações estaduais e distritais instituidoras do IPVA regularam a matéria em seus respectivos territórios, as consequências advindas deste modelo legislativo e as decisões judiciais acerca do tema. Tendo em vista a importância deste imposto para seus entes federados competentes, ante sua representatividade econômica dentro de seus respectivos planejamentos financeiros, mostra-se de suma importância o estudo sobre suas controvérsias, que acabam por comprometer a segurança jurídica acerca da tributação da propriedade de veículos automotores no território nacional.

Palavras-chave: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Competência tributária. Regra-Matriz de Incidência Tributária. Sistema Tributário Nacional. Lei Complementar Nacional.

ABSTRACT

This research has as its scope the study of the consequences resulting from the absence of a National Complementary Law establishing the general rules of the Vehicle Property Tax (IPVA), especially, about the criteria that are part of the taxable event, as required by the Federal Constitution of 1988. Faced with this absence, the States and the Federal District, by fully legislating about the object, in order to exercise their tax jurisdiction, created a discordant Tax System, which presents as a result the development of conflicts of competence and double taxation. Based on the foregoing, this study attempted to analyze the elements included in the matrix-rule of tax levy, the manner in which the state and district legislations establishing the IPVA have regulated the matter in their respective territories, the consequences of this legislative model and judicial decisions on the subject. In view of the importance of this tax for its competent federal entities, due to their economic representativeness within their respective financial planning, it proves to be extremely important the study of its controversies, which end up compromising the legal certainty about the taxation of the ownership of motor vehicles in the national territory.

Keywords: Vehicle Property Tax (IPVA). Taxing competence. Matrix-rule of Tax Levy. National Tax System. National Complementary Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO, SUAS ESPÉCIES E CLASSIFICAÇÕES.....	11
2.1.1 As Taxas	14
2.1.2 Os Impostos	15
2.2 DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DENTRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
2.3 O USO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA SUPLETIVA PELOS ESTADOS.....	19
3 REGRA MATRIZ	22
3.1 CRITÉRIO MATERIAL	23
3.2 CRITÉRIO TEMPORAL	23
3.3 CRITÉRIO ESPACIAL.....	25
3.4 CRITÉRIO PESSOAL	26
3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO	28
4 A DISCUSSÃO ACERCA DA ABRANGÊNCIA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IPVA EM RELAÇÃO AO SEU CRITÉRIO MATERIAL.....	30
4.1 A EXPRESSÃO <i>VEÍCULO AUTOMOTOR</i>	30
4.2 HISTÓRICO.....	31
4.3 AS DECISÕES JUDICIAIS ACERCA DA COBRANÇA DE IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES	33
4.4 A UTILIZAÇÃO DA EXPRESSÃO <i>VEÍCULO AUTOMOTOR</i> EM OUTROS DIPLOMAS	37
4.5 ATUAL CENÁRIO DA LEGISLAÇÕES ESTADUAIS.....	39
5 O DESARMÔNICO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL EM RELAÇÃO AO CRITÉRIO ESPACIAL DO IPVA.....	42
5.1 O CRITÉRIO ESPACIAL EM RELAÇÃO AOS VEÍCULOS AUTOMOTORES TERRESTRES	42
5.2 PROBLEMAS PRÁTICOS ADVINDOS DA DIVERGÊNCIA NA ADOÇÃO DOS CRITÉRIOS ESPACIAIS	46
5.3 DECISÕES JUDICIAIS ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IPVA	49
5.4 O RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DO TEMA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	59

6 CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao estruturar o Sistema Tributário Nacional, delimitou a competência tributária dos entes federados de modo a conferir-lhes autonomia financeira. Em relação aos impostos, estes foram repartidos de maneira privativa, sendo atribuído a cada ente federado uma lista exaustiva, com exceção da União, que recebeu, além dos enumerados, a competência para criar impostos residuais.

De forma a conferir maior segurança jurídica ao sistema tributário, o artigo 146 da Constituição Federal atribuiu à lei complementar nacional a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, bem como, em relação aos impostos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

No que se refere ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), objeto deste estudo, sua competência tributária foi designada aos Estados e ao Distrito Federal, conforme dispõe o artigo 155, inciso III, da Carta Magna. No entanto, referido tributo não possui, até o presente momento, lei complementar nacional estabelecendo suas normas gerais, principalmente pelo fato de que sua criação de deu após a elaboração do Código Tributário Nacional¹.

Ante a inexistência de referida lei complementar, os Estados e o Distrito Federal, a fim de instituírem o referido tributo em seus respectivos territórios, necessitaram legislar de forma plena, utilizando-se, desta forma, da autorização do artigo 24, §3, da Constituição Federal².

Contudo, tal liberdade legislativa resultou em um sistema de vinte e sete normas estaduais e distritais que divergem entre si, tendo como consequência a formação de conflitos de competência e a bitributação do contribuinte. Ademais, diante do referido sistema conflituoso, o judiciário tem adotado entendimentos discrepantes, levando o Supremo Tribunal Federal a reconhecer, em repercussão geral, a necessidade de fixação de solução homogênea acerca do tema.

Desta forma, a presente pesquisa analisará: a regra-matriz de incidência tributária do IPVA; o histórico deste imposto no ordenamento jurídico brasileiro; as interpretações sobre a abrangência de seu critério material; a forma como foram estabelecidos o critério espacial do

¹ *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

² “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário [...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

referido imposto nas vinte e sete legislações estaduais e distritais; os problemas práticos advindos do conflito normativo criado pela ausência de lei federal uniformizadora de suas normas gerais; assim como, o modo com que o judiciário brasileiro tem se apresentado diante das questões acerca deste objeto.

O presente trabalho trata-se de uma pesquisa qualitativa teórica, tendo como metodologia a análise de documentos, como as legislações federais, estaduais e distritais sobre o tema, revisão bibliográfica das obras jurídicas pertinentes e estudo de casos referentes ao imposto objeto desta pesquisa. Assim, a partir da conjugação de tais dados, buscou-se demonstrar de forma aprofundada as implicações da ausência de lei complementar nacional acerca das normas gerais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Sistema Tributário Nacional.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO, SUAS ESPÉCIES E CLASSIFICAÇÕES

O conceito legal de tributo está lavrado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”³.

Usando das palavras de Luciano Amaro, tal conceito quis explicitar:

a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo⁴.

De suma importância a exposição sobre o conceito de tributo, uma vez que, será através dele que se determinará se certa exação possui ou não natureza tributária, produzindo consequências práticas imediatas, à medida que a cobrança de valores tributários deverá se dar de maneira específica segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico⁵.

³ Destaca-se a existência de críticas na doutrina acerca do conceito utilizado pelo CTN. Assim, de modo a exemplificar tais críticas, faz-se uso das palavras de Luciano Amaro: “Definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina. [...] observe-se, de início, a desnecessidade lógica de dizer que tributo é toda prestação que preencha tais ou quais requisitos. De uma definição dada já resulta, necessariamente, pelo fenômeno lógico da compreensão, a abrangência de todas as situações que preencham os requisitos conceituais utilizados. Merece destaque, [...] o equívoco traduzido na redundância da expressão “prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. [...] Outra censura merecida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional diz respeito à expressão “prestação compulsória”. Ao dizer que o tributo é uma prestação compulsória, o Código qualifica a prestação tributária, ou seja, ele afirma que essa prestação é de cumprimento compulsório, e não voluntário. Ora, há aí uma impropriedade lógica, pois as demais prestações jurídicas (preço, aluguel, salário etc.) também são compulsórias, nessa acepção de que o devedor não as efetua se quiser, mas sim porque deve fazê-lo (sob pena de sujeitar-se à constrição judicial). Qualificar a prestação (do tributo) como compulsória nada particulariza nem específica. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 39-43).

⁴ *ibid.*, p. 38.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 137.

Quanto à classificação das espécies tributárias, há grande controvérsia na doutrina brasileira, destacando-se quatro principais correntes sobre o assunto⁶: (i) bipartida; (ii) tripartida; (iii) quadripartida; e, (iv) pentapartida.

A primeira corrente admite apenas duas espécies tributárias, os impostos e as taxas, dividindo, desta forma, os tributos que eram devidos em virtude de uma atividade Estatal (tributos vinculados), daqueles cuja hipótese tributária independia daquela atuação (tributos não vinculados), por isso chamada de bipartida.

Já a corrente tripartida acrescenta as contribuições de melhoria como terceira espécie tributária, junto aos impostos e às taxas. Para esta escola, as contribuições estariam vinculadas a uma atuação estatal, porém não seriam voltadas diretamente ao contribuinte. Ficariam, portanto, três espécies: os tributos não vinculados a atividade estatal, os vinculados a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte e os vinculados a atividade indiretamente relacionada ao contribuinte⁷.

A quarta corrente acrescenta o empréstimo compulsório como quarta espécie, além de generalizar o termo contribuição, que passa a englobar as contribuições especiais. Tal corrente sublinha a especificidade de restituição presente nos empréstimos compulsórios, que não é encontrada em qualquer outra espécie de tributo. Assim, tem-se como espécies de tributo, para esta corrente: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Por fim, a corrente pentapartida divide as espécies tributárias entre impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. A única diferença desta para a corrente anterior é a separação das contribuições de melhorias das contribuições especiais.

Conforme pode ser observado através da leitura do artigo 5º do CTN⁸, é cristalina sua opção pela corrente tripartida. Em seus termos, seriam tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Luís Eduardo Schoueri lembra que:

É importante notar que os empréstimos compulsórios já existiam na época da edição do Código Tributário Nacional. O artigo 15 a eles se refere expressamente. Acontece que o Código não lhes reconhecia o status de espécie tributária distinta. Afinal, se o

⁶ Para Luís Eduardo Schoueri, seriam seis as espécies tributárias, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais. (SCHOUERI, op. cit., p. 157).

⁷ *ibid.*, p. 158.

⁸ “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

artigo 4^o desprezara a destinação do produto da arrecadação, não haveria razão para se reconhecer nos empréstimos compulsórios uma quarta espécie: seriam eles impostos restituíveis ou taxas restituíveis, conforme o caso¹⁰.

Entretanto, importante, neste momento, evidenciar que, não obstante alguns autores afirmarem que a Constituição Federal teria adotado a corrente tripartida em seu artigo 145¹¹, este não foi o caso, conforme destacado por Ricardo Alexandre:

Alguns entendem que a Constituição Federal segue a mesma teoria, ao estabelecer, no seu art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O dispositivo, na realidade, não restringe as espécies tributárias às três enumeradas, mas apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos. Trata-se, portanto, de norma atributiva de competência e não de norma que objetive listar exaustivamente as espécies de tributo existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Neste ponto, é importante perceber que, ainda na Seção que trata dos "Princípios Gerais" do "Sistema Tributário Nacional" (arts. 145 a 149-A), a Constituição Federal estatui outras regras atributivas de competência. Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148, como de competência exclusiva da União, o que justifica o fato de não terem sido citados no art. 145, que enumera apenas os tributos cuja instituição é possível a todos os entes políticos. Raciocínio semelhante é aplicável aos arts. 149, que prevê como de competência exclusiva da União as contribuições especiais (com exceção da que financia a previdência dos servidores públicos, que obviamente pode ser instituída por todos os entes federados), e 149-A, que atribui exclusivamente ao DF e aos municípios a competência para criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública¹².

Assim, o artigo 145 da Constituição Federal não afirma que somente aquelas são as espécies tributárias, apenas arrola as três espécies que podem ser instituídas tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Aliás, no regime instituído pela Constituição Federal de 1988, a destinação legal do produto da arrecadação de determinado tributo passou a ser relevante para a determinação de seu regime jurídico, indo de encontro, deste modo, ao estabelecido no inciso II do artigo 4^o do

⁹ “Art. 4^o A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL. Presidência da República. *Lei n^o 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

¹⁰ SCHOUERI, op. cit., p. 162.

¹¹ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 53.

CTN, e, permitindo a existência de mais regimes jurídicos além das três espécies originariamente arroladas no artigo 5º do mesmo diploma.

Assim, tendo em vista a relevância da matéria dentro do objeto deste estudo, passa-se a examinar as principais características de duas destas espécies, as taxas e os impostos.

2.1.1 As Taxas

A definição das taxas e as hipóteses para sua instituição foram arroladas pelo próprio constituinte. Assim, nos termos do inciso II do artigo 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir as taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Examinando o texto legal, percebe-se que as taxas são devidas “em razão” de uma atividade estatal, caracterizando-se, assim, como tributos vinculados, conforme visto anteriormente.

Conforme observado por Luís Eduardo Schoueri, a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal refere-se a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade suporte. Daí a racionalidade da taxa estar na equivalência¹³.

Ademais, o parágrafo 2º do artigo 145 da Constituição Federal¹⁴, reforça esta ideia de equivalência, à medida que proíbe as taxas de terem base de cálculo própria de impostos. Como se verá adiante, a base de cálculo “própria” de impostos é aquela que se presta a medir a capacidade contributiva, não apresentando a noção de equivalência. Assim, a base de cálculo das taxas terá de ser aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade que o referido contribuinte exigiu do Estado¹⁵.

Por fim, a competência para instituir taxas será do ente competente que prestar ou colocar à disposição do contribuinte o respectivo serviço público específico e divisível, ou exercer o poder de polícia.

¹³ SCHOUERI, op. cit., p. 172.

¹⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹⁵ SCHOUERI, op. cit., p. 174-175.

2.1.2 Os Impostos

Quanto aos impostos, seu conceito legal pode ser encontrado no artigo 16 do CTN, que afirma que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Assim, ao contrário das taxas, trata-se de tributo não vinculado.

Uma vez que não se vinculam a uma atividade estatal, incidindo sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo, os impostos se sustentam sobre a ideia da solidariedade social. Conforme Ricardo Alexandre, “as pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum”¹⁶.

Apesar de não se vincularem a uma atividade estatal, os impostos devem, contudo, se vincular ao contribuinte. Como leciona Luciano Amaro:

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado¹⁷.

Esta situação típica será o critério material da regra matriz de incidência tributária, conforme será explicitado no capítulo seguinte.

A segunda característica dos impostos é proveniente do princípio da não afetação, determinado pelo artigo 167, IV, da Constituição Federal¹⁸, que veda a afetação da receita decorrente dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa (exceto aqueles previstos pela própria Constituição). Esta característica demonstra-se essencial para diferenciar os impostos das contribuições especiais.

¹⁶ ALEXANDRE, op. cit., p. 59.

¹⁷ AMARO, op. cit., p. 48.

¹⁸ “Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

Assim, o recurso proveniente da arrecadação do imposto servirá, em princípio, para cobrir as despesas gerais do ente tributante, que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas. Neste sentido, para Schoueri, esta seria a razão para a existência dos impostos:

Existe uma justificativa (uma causa) para que se cobrem os impostos: a necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais¹⁹.

A Constituição Federal traz de maneira enumerada e privativa a competência de cada ente federado para instituir impostos (*numerus clausus*). Assim, os sete impostos previstos no artigo 153 são de competência tributária privativa da União²⁰; os três previstos no artigo 155 podem ser instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal²¹; e, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir os três impostos elencados no artigo 156²².

Não obstante ser a lista exaustiva, o inciso I do artigo 154 da Carta Magna comporta a chamada competência tributária residual, onde, a União, por meio de lei complementar, poderá instituir novos impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados pela Constituição.

2.2 DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DENTRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

¹⁹ SCHOUERI, op. cit., p. 194.

²⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

²¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores” (ibid.).

²² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (ibid.).

Findo o estudo acerca das espécies de tributos, faz-se de suma importância ao objeto deste estudo, a explicitação acerca das atribuições de competências em relação ao Direito Tributário dentro do atual sistema tributário nacional. Deste modo, imprescindível que, preliminarmente, se diferencie os institutos da competência tributária e da competência legislativa tributária.

A chamada competência tributária é aquela atribuída pela Constituição Federal às pessoas jurídicas de direito público para a instituição de tributos. Em outros termos, a Constituição Federal não cria tributos, estes são instituídos por leis editadas pelos entes competentes determinados por ela.

A competência tributária, na ótica tributária nacional, se liga diretamente ao princípio federativo, mais especificamente à autonomia financeira dos Estados-membros. Entretanto, esta escolha do constituinte nacional não é condição necessária para se obter a autonomia financeira dentro de um sistema federal, como demonstra Luis Eduardo Schoueri:

Numa primeira aproximação, não haveria razão para o constituinte ter repartido as competências tributárias. A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal. Este exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências²³.

Contudo, por escolha do poder constituinte, estabeleceu-se este sistema onde se repartem de forma taxativa, entre as pessoas jurídicas de direito público, os tributos não vinculados, ou seja, aqueles associados à capacidade contributiva do contribuinte, não detendo ligação com nenhuma atividade específica do Estado (ausência de sinalagma), sendo, portanto, manifestações de riqueza do contribuinte. Desta forma, restou-se afastada a cumulação de competências, e, buscou-se, assim, resguardar o contribuinte de abusos no exercício da tributação. Dentro desta ótica, esclarece Luís Eduardo Schoueri:

Eis, portanto, a chave para a compreensão da discriminação de competências, no caso de tributos não vinculados: por meio deste mecanismo de rígida repartição, protege-se o contribuinte contra o exagero de tributação. Se a União já tributa, não devem outras pessoas jurídicas de direito público instituir tributos e vice-versa²⁴.

²³ SCHOUERI, op. cit., p. 245.

²⁴ *ibid.*, p. 248.

De outro lado está a competência legislativa tributária. Esta é a competência constitucionalmente atribuída para editar leis que versem sobre as relações jurídicas em matéria tributária. Assim, a competência para legislar sobre direito tributário seria uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar²⁵.

Neste momento, essencial expor a classificação adotada pelos constitucionalistas sobre as técnicas de repartição constitucional de competências legislativas. Separadas em competências privativas e concorrentes, Ingo Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero, as resumem de maneira brilhante, fazendo-se uso, aqui, de suas palavras:

O exercício da competência legislativa privativa implica o exercício de tal atribuição de forma ampla pelo ente federativo, razão pela qual a mesma se dá de forma “horizontal”, ou seja, o ente federativo competente esgota toda a amplitude normativa sobre o tema, independentemente de qualquer regulamentação legislativa complementar a cargo de outro ente federativo, diferentemente, portanto, do que ocorre no exercício da competência legislativa concorrente, em que há uma espécie de exercício “vertical” de competências legislativas, já que se impõe a cooperação e atuação coordenada dos diferentes entes federativos no exercício da mesma²⁶.

Diante do exposto, sublinha-se que a Carta Magna deixou cristalino a opção pela atribuição de competência concorrente para legislar sobre direito tributário, entre a União, os Estados e o Distrito Federal²⁷.

Tratando-se de competência legislativa concorrente, haverá de se estabelecer uma cooperação dos entes federativos em relação aos exercícios legislativos sobre direito tributário, onde, seguindo o caminho estabelecido pela Constituição Federal, a União deverá se limitar a estabelecer normas gerais, enquanto, os demais entes federados, deverão suplementá-las, observando as peculiaridades locais²⁸.

Ademais, o artigo 146 da Constituição Federal, dentro dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, atribui importante papel à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas

²⁵ ALEXANDRE, op. cit., p. 245.

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7 ed. Salvador: Saraiva Educação, 2018. p. 971.

²⁷ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

²⁸ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes²⁹.

Portanto, sob a ótica do direito tributário estabelecido pela Constituição Federal, a atuação legislativa concorrente dos entes federados adquire uma observação específica, destacando a necessidade da edição de lei complementar por parte da União com a finalidade de edificar os contornos que deverão ser observados pelas normas tributárias instituidoras dos tributos, buscando-se, deste modo, a proteção à segurança jurídica dos contribuintes.

Por fim, primordial que se realce que, conforme a Constituição Federal, diante da inexistência de lei federal designadora de normas gerais, os Estados e o Distrito Federal terão a liberdade de exercer a competência legislativa plena a fim de atender suas peculiaridades, trata-se da competência supletiva. Entretanto, a superveniente edição de lei federal introdutora de normas gerais, levará à suspensão da eficácia do que lhe for contrário³⁰.

2.3 O USO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA SUPLETIVA PELOS ESTADOS

Após breve explanação acerca da repartição de competências dentro do direito tributário, passa-se à análise deste tema em relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), objeto do presente estudo.

Criado ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi introduzido ao ordenamento jurídico nacional por meio da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, que acresceu o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a seguinte redação:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

²⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (ibid.).

³⁰ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

III – propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Com pequena alteração na redação do dispositivo, sendo retirada somente a expressa vedação a cobrança de outros impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos, a competência tributária para a instituição do IPVA está consignada no inciso III, do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
III – propriedade de veículos automotores.

Ante o exposto, verifica-se que a competência para instituir o IPVA é constitucionalmente atribuída aos Estados e ao Distrito Federal.

Todavia, conforme demonstrado anteriormente, quanto à competência para legislar sobre direito tributário, esta é concorrente. Desta forma, os Estados e o Distrito Federal, ao criarem suas leis instituidoras do IPVA, deveriam seguir, além dos preceitos constitucionais do Direito Tributário, as regras gerais determinadas pela União em sua lei complementar.

Ocorre que, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar, o Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, que é hoje, o principal diploma legislativo responsável pela edificação das normas gerais em relação ao direito tributário, não abarca em seu bojo, normas gerais em relação ao IPVA, dada sua anterioridade à data de introdução do IPVA ao ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, 1985.

Consequentemente, ante a ausência de lei complementar definindo os contornos estabelecidos pelo artigo 146, inciso III, e, a fim de permitir a instituição do IPVA, os Estados e Distrito Federal foram obrigados a se utilizarem da competência legislativa supletiva, exercendo, deste modo, cada um, a competência legislativa plena em seu território.

Aliás, acerca da possibilidade de exercício legislativo pleno pelos entes federados quanto ao IPVA, ante a inexistência de normas gerais editadas pela União, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o assunto, reconhecendo sua constitucionalidade, conforme ementa de Acórdão proferido pela Corte Suprema:

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. *Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local.* Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988³¹.

No entanto, como será demonstrado adiante, o atual sistema, constituído por vinte e sete legislações desprovidas de um marco legal instituidor de normas gerais, tem apresentado consequências significativas, como conflitos de competência e bitributação, ocasionando, deste modo, um campo de insegurança jurídica que não deveria existir.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 167.777/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 04 março 1997. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 09 maio 1997. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703/SP*. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 mar. 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 14 abr. 2002.

3 REGRA MATRIZ

Antes de se aprofundar nos problemas advindos da inexistência de lei complementar reguladora do IPVA, essencial que se compreenda um pouco mais sobre o referido tributo, de modo a facilitar, posteriormente, a identificação das questões que têm provocado problemas na delimitação do campo de atuação dos entes federados em relação ao referido imposto.

À vista disso, demonstra-se fundamental a exposição da regra matriz de incidência tributária, utilizando-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Em seu estudo sobre a norma tributária, Paulo de Barros Carvalho afirma que, em seu sentido estrito, a norma tributária apresentará sempre uma hipótese (ou antecedente), que se conjugará a uma consequência (ou mandamento). Desta forma, a hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que será instaurada³².

A esse respeito, destacam-se as palavras de Luís Eduardo Shoueri:

A regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto. No polo antecedente, o esquema da regra matriz tributária aponta a descrição hipotética de uma situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação em questão. [...] Por sua vez, o prescritor da regra matriz de incidência apresenta a relação jurídica que se instaura a partir da concretização do “fato gerador”. Essa relação, como se verá, tem a natureza obrigacional, implicando que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar um valor ao sujeito ativo³³.

Prosseguindo, Paulo de Barros Carvalho esclarece que tanto na hipótese quanto na consequência existem referências a critérios identificativos. Assim, na hipótese serão encontrados os critérios material, temporal e espacial, à medida que se tem um comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo e no espaço. Já na consequência, estarão presentes o critério pessoal, ou seja, os sujeitos ativo e passivo, e o critério quantitativo base de cálculo e alíquota³⁴.

Isto posto, passa-se, neste momento, à análise individual destes critérios identificativos da regra-matriz de incidência tributária.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 222.

³³ SCHOUEIRI, op. cit., p. 487.

³⁴ CARVALHO, op. cit., p. 223.

3.1 CRITÉRIO MATERIAL

Primeiramente, acerca do critério material, este, segundo Paulo de Barros Carvalho, corresponderá a “expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas” formadas “invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”³⁵. Aplicando esta regra ao tributo objeto deste estudo, tem-se como critério material do IPVA, o verbo “ser”, indicativo de comportamento, seguido pelo seu complemento “proprietário de veículo automotor”.

Assim, será neste critério que será encontrada a situação legalmente apta para estabelecer a obrigação tributária, ou, nos termos do próprio Código Tributário Nacional, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência³⁶.

Entretanto, não se deve confundir este critério, tal como ora apresentado, com o objeto da tributação nem com objeto da obrigação tributária; este é a própria prestação (tributo) e aquele é a manifestação da realidade econômica atingida pela tributação³⁷.

Por fim, destacando a importância do critério material, Schoueri afirma que será por ele que se identificará um determinado tributo, senão vejamos:

Com efeito, enquanto o “fato gerador”, descrito pelo Código Tributário Nacional, é uma “situação”, o que implica, também, contemplar os aspectos temporal (adjunto adverbial de tempo) e espacial (adjunto adverbial de lugar), um tributo será diferente de outro da mesma espécie a partir da comparação de seus aspectos materiais³⁸.

Desta forma, tendo em vista a relevância do critério material na determinação de um tributo, é indispensável que os impostos de competência estadual, distrital e municipal, possuam critérios materiais uniformes dentro de uma Federação.

Entretanto, como restará demonstrado posteriormente neste estudo, diante da falta de Lei Complementar Nacional, as legislações estaduais reguladoras do IPVA vêm utilizando-se de critérios materiais distintos, principalmente em relação à definição da expressão “veículo automotor”, caminhando para um sistema tributário assimétrico e destoante do ideal.

3.2 CRITÉRIO TEMPORAL

³⁵ CARVALHO, op. cit., p. 244.

³⁶ SCHOUERI, op. cit., p. 510.

³⁷ *ibid.*, p. 510 apud BUJANDA, Fernando Sáinz de., *Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. vol. 60. p. 777; 795 -801.

³⁸ SCHOUERI, op. cit., p. 511.

Uma situação tributável exige que se determine um momento a partir do qual se considera constituída a obrigação. Este momento, determinado por escolha do legislador, é o critério temporal da regra matriz.

Para Paulo de Barros Carvalho, levando em consideração o fato de que o Direito Tributário cuida de pretensões impositivas do Estado que atingem prerrogativas básicas do cidadão, como os direitos de propriedade e de liberdade, é de profunda relevância a procura pela realidade temporal definidora da relação jurídica firmada pela ato de tributar, deste modo, possibilita-se que os sujeitos envolvidos nesta relação, tenham pleno conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações³⁹.

O critério temporal ganha especial relevância quanto a questões de aplicabilidade da lei tributária no tempo. Destaca-se, neste sentido, que, conforme o artigo 144 do CTN, o lançamento do crédito tributário será regido pela lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, ainda que esta seja posteriormente modificada ou revogada.

Parte da doutrina adota classificações dos fatos geradores em relação ao momento de sua ocorrência. Luís Eduardo Schoueri os divide em instantâneos e periódicos. Os primeiros seriam fatos geradores relacionados à prática de um evento isolado, “aquele que não tende, por sua própria natureza, a reproduzir-se”. Enquanto os últimos referem-se a situações em que o fato se perpetua no tempo⁴⁰.

Deste modo, tendo em vista que a natureza da propriedade tende em perdurar no tempo (fato gerador periódico), cabe ao legislador, no caso do IPVA, determinar quando será considerada nascida a obrigação tributária. Atualmente, as legislações estaduais estatuem diferentes momentos de verificação da ocorrência do fato gerador do IPVA de acordo com o “tipo” de veículo: (i) para veículo usado, o primeiro dia de cada exercício civil; (ii) para veículo novo, na data de sua primeira aquisição por consumidor final; (iii) para veículo importado pelo consumidor final, na data do desembarço aduaneiro⁴¹.

³⁹ CARVALHO, op. cit., p. 248-249.

⁴⁰ SCHOUERI, op. cit., p. 512.

⁴¹ Como exemplo, utiliza-se a Lei nº 2.877/1997 do Estado do Rio de Janeiro: “Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro.

Parágrafo único. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - em 1º de janeiro de cada exercício ou quando o veículo for encontrado no território do Estado do Rio de Janeiro sem o comprovante do pagamento do imposto objeto desta Lei;

II - na data de sua primeira aquisição por consumidor final, no caso de veículo novo;

III - na data do desembarço aduaneiro, em se tratando de veículo novo ou usado importado do exterior pelo consumidor final” (RIO DE JANEIRO (Estado). Governador do Estado do Rio de Janeiro. *Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997).

3.3 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial será o fator determinante para apurar o local onde constituiu-se a obrigação tributária. Está relacionado ao exercício da competência tributária, onde, estarão sujeitos à tributação, os fatos geradores ocorridos dentro do território de um determinado ente tributante, deve-se sublinhar que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei, embora haverá frequentes coincidências entre ambas.

Paulo de Barros Carvalho destaca que o critério espacial estará sempre relacionado a uma escolha do legislador:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos, no plano do direito positivo brasileiro, é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de tal modo que alguns são elaborados com mais cuidado que outros. Todavia, ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo⁴².

Assim, ainda conforme Paulo de Barros Carvalho, haveriam três hipóteses para a indicação do critério espacial dentro da respectiva hipótese tributária, sendo eles: (i) hipótese que faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico (como exemplo, tem-se os Impostos de Importação e Exportação); (ii) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido (exemplificada pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana); (iii) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (onde se encontram a grande maioria dos impostos)⁴³.

Em relação ao IPVA, mais uma vez como consequência direta da inexistência de Lei Complementar Nacional sobre suas normas gerais, existem, atualmente, graves consequências em razão da desigualdade de critérios espaciais adotados pelas legislações estaduais. Tais desigualdades e suas consequências, serão exploradas adiante.

⁴² CARVALHO, op. cit., p. 246.

⁴³ *ibid.*, p. 247.

3.4 CRITÉRIO PESSOAL

Passando-se à análise do conseqüente, encontra-se, em primeiro lugar, o critério pessoal, sendo este o conjunto de elementos que permite identificar quem são os sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo ou credor e sujeito passivo ou devedor).

Luís Eduardo Schoueri relaciona os elementos do conseqüente normativo da regra matriz de incidência com os de qualquer obrigação jurídica de natureza privada. Segundo o citado autor:

O reconhecimento de que a obrigação tributária, conquanto diversa em sua origem, em nada difere estruturalmente da obrigação privada conduz ao entendimento de que, se da ocorrência do fato jurídico tributário surge uma obrigação, esta, como qualquer uma no direito privado, será composta de: (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) objeto, e (iv) vínculo jurídico. Daí a obrigação tributária instaurada como conseqüente normativo da regra matriz de incidência denotar uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto o pagamento do tributo⁴⁴.

Deste modo, destaca-se, neste momento, a forma de identificação dos sujeitos participantes de uma relação jurídica tributária.

O sujeito ativo é o titular da capacidade tributária ativa. Embora, em regra, o sujeito ativo seja a própria pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, conforme artigo 119 do CTN⁴⁵, existem exceções inseridas no próprio CTN⁴⁶, tratando-se de casos de “parafiscalidade”, termo utilizado pela doutrina para caracterizar o descolamento entre a pessoa jurídica titular da competência tributária e o sujeito ativo⁴⁷.

⁴⁴ SCHOUERI, op. cit., p. 522.

⁴⁵ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

⁴⁶ “Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da “contribuição sindical”, denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II - das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III - da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei” (ibid.).

⁴⁷ SCHOUERI, op. cit., p. 537.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada [...]. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política — são as pessoas políticas de direito constitucional interno — dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas⁴⁸.

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal⁴⁹ ou acessória⁵⁰.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, anuncia que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser: (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, destaca-se que, enquanto o responsável deverá ser expressamente definido em lei, o contribuinte não possui este requisito, já que muitas vezes sua identificação advém do próprio estudo do critério material da regra matriz de incidência tributária, devendo-se procurar o sujeito que praticou a conduta tipificada como aspecto material de determinado tributo⁵¹.

Em regra, em relação ao IPVA, as legislações estaduais elegem, corretamente, o proprietário do veículo automotor como contribuinte do referido imposto⁵², uma vez que este é o sujeito que praticou a conduta tipificada como aspecto material, conforme explicitado.

⁴⁸ CARVALHO, op. cit., p. 275.

⁴⁹ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

⁵⁰ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (ibid).

⁵¹ SCHOUERI, op. cit., p. 539.

⁵² De modo a exemplificar, pode ser utilizada a Lei nº 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais: “Art. 4º Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor” (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. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Quanto ao critério quantitativo, este trata do objeto da prestação será composta pela base de cálculo e alíquota. Paulo de Barros Carvalho traz a relevância do critério quantitativo:

É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo.

Assim, tem-se que a base de cálculo, conforme Schoueri, “como um desdobramento da hipótese de incidência; é a própria quantificação, em cada caso, do fato jurídico tributário ou, ainda, é o fato jurídico tributário, visto do ponto de vista numérico”⁵³.

Em relação à alíquota, esta, via de regra, será um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo.

A doutrina divide-as em alíquotas percentuais e fixas. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

As fixas são utilizadas nos casos em que a base de cálculo não se expressa por um valor, mas por outra forma de quantificação. Assim, por exemplo, é fixa a alíquota quando se estipula o valor de R\$ 10,00 para cada autenticação de um documento. A base de cálculo é o número de autenticações e a alíquota, fixa, de R\$ 10,00. Quando a alíquota se firma por um percentual, por sua vez, pode a alíquota ser proporcional, progressiva ou regressiva, conforme permaneça a mesma qualquer que seja o montante da base de cálculo, ou, nos dois últimos casos, respectivamente cresça ou seja reduzida na medida do crescimento da base de cálculo⁵⁴.

⁵³ SCHOUERI, op. cit., p. 523.

⁵⁴ *ibid.*, p. 537.

Ante o exposto, ressalta-se que, em relação ao IPVA, tem-se, em regra, o valor venal do veículo automotor como base de cálculo⁵⁵. Quanto à alíquota⁵⁶, esta, difere de acordo com cada Estado, e, geralmente, em razão do “tipo” de veículo ou em relação à sua forma de utilização⁵⁷.

⁵⁵ Com o propósito de se exemplificar a afirmação, faz-se uso da Lei nº 6.967/1996 do Estado do Rio Grande do Norte: “Art. 3º. A base de cálculo do imposto é:

I - para veículo novo, o valor venal constante na nota fiscal, não podendo ser inferior ao do concessionário privativo da respectiva marca, ou se não houver, ao preço de mercado;

II - no caso do primeiro emplacamento de buggy com chassi usado, o valor venal, considerado o ano de fabricação da carroceria (kit), conforme o preço médio de mercado fixado pela Secretaria de Estado da Tributação;

III - na renovação anual da licença, o valor venal, consoante o preço médio de mercado fixado pela Secretaria de Estado da Tributação;

IV - nas operações de importação de veículo novo ou usado realizadas diretamente por consumidor final, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor do veículo constante do documento de importação, observado o disposto nos §§ 2º e 3º, deste artigo;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação;

f) quaisquer outras despesas aduaneiras” (RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 6.967, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Natal: DOE, 31 dez. 1996).

⁵⁶ Exemplifica-se a afirmação por meio da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo: “Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão;

II - 2% (dois por cento) para:

a) ônibus e microônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo” (SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

⁵⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

4 A DISCUSSÃO ACERCA DA ABRANGÊNCIA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IPVA EM RELAÇÃO AO SEU CRITÉRIO MATERIAL

Conforme afirmado no tópico sobre o critério material, ante a ausência de Lei Complementar Nacional, as legislações estaduais reguladoras do IPVA vêm utilizando-se de critérios materiais distintos, principalmente em relação à definição da expressão “veículo automotor”, o que tem gerado discussões sobre a abrangência da cobrança deste tributo sobre veículos não terrestres, mais especificamente, embarcações e aeronaves.

Assim, encerradas as noções introdutórias sobre direito tributário, passa-se, neste momento, a uma análise específica sobre o modo com que o critério material do IPVA foi tratado pelas legislações estaduais e as discussões jurídicas provenientes da escolha dos legisladores estaduais.

4.1 A EXPRESSÃO *VEÍCULO AUTOMOTOR*

Conforme o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, o termo *veículo* pode ser conceituado como “qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para o outro”⁵⁸.

Deve-se, contudo, aliá-lo ao termo *automotor*, tendo em vista a incidência do IPVA sobre veículos automotores. Referido termo é disposto no Dicionário Houaiss como sinônimo de automóvel, este conceituado como “a qualidade de um objeto cujo movimento resulta de mecanismo próprio, sem intervenção de força exterior”, “movido a motor”⁵⁹.

Assim, examinando o termo *veículo automotor* como um todo, com base nas definições descritas, este seria qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para o outro, desde que seu movimento seja resultado de mecanismo próprio.

Ante o exposto, destaca-se que a expressão veículo automotor, por si só, não exclui de sua abrangência as embarcações e aeronaves, desde que estas sejam destinadas ao transporte de pessoas, animais ou coisas, e, que detenham mecanismos próprios de locomoção.

⁵⁸ FIGUEIREDO, Cândido; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *veículo*.

⁵⁹ *ibid.*, s.v. *automóvel*.

Entretanto, como o Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado de que a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves configuraria ilegalidade, serão analisadas adiante, as razões que motivaram tal entendimento.

4.2 HISTÓRICO

A fim de se compreender a origem da discussão sobre a ilegalidade da cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves, necessário desprender uma maior atenção ao contexto histórico da entrada do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores ao ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que aqui reside um dos principais argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal na construção de seu atual entendimento.

Conforme exposto anteriormente, o IPVA somente foi introduzido ao ordenamento jurídico nacional por meio da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, que acresceu o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967. Antes de sua introdução, pode-se perceber que, em relação à tributação sobre a propriedade de veículos automotores, houve equívocos a respeito da espécie tributária utilizada.

O Decreto-lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968, instituiu a chamada “Taxa Rodoviária Federal”. Seu artigo 1º estipulava que referida taxa seria devida por todo veículo motorizado que transitar no território nacional, e, que, o produto de sua arrecadação seria integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais. Ademais, sublinha-se que a cobrança era realizada por meio da aplicação de alíquota de 0,5% sobre o valor do veículo (base de cálculo)⁶⁰.

Deste modo, observa-se que não foram respeitados os requisitos intrínsecos à configuração de determinado tributo como taxa⁶¹.

Primeiramente, verifica-se que a destinação de seus recursos, qual seja, o custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais, não se configura como hipótese de serviço público específico e divisível, ante a impossibilidade de utilização

⁶⁰ “Art. 2º A taxa rodoviária federal será cobrada na base de 0,5% (meio por cento) sobre o valor do veículo, fixado anualmente em tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (BRASIL. *Decreto-lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968*. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília: DOU, 30 dez. 1968).

⁶¹ “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

individual por parte de cada um dos seus usuários⁶². Assim, o benefício desta taxa atingiria indistintamente toda a população, não sendo possível identificar suas beneficiários.

Ademais, ao instituir a cobrança de 0,5% sobre o valor do veículo, a referida taxa apresentou base de cálculo típica de imposto, importando em uma grandeza econômica sem qualquer correlação com o valor gasto pelo Estado para a consecução do serviço.

Agravou-se este quadro, quando, não obstante a existência da Taxa Rodoviária Federal, diversos Estados e Municípios passaram a instituir suas próprias taxas incidentes sobre a propriedade e circulação de veículos automotores em seus territórios, fazendo uso do exercício da competência concorrente para a instituição de taxas⁶³.

Diante de referido cenário, foi instituída, pelo Decreto-lei nº 999, de 21 de outubro de 1969, a “Taxa Rodoviária Única”, a fim de acabar com a indesejável proliferação de taxas e a múltipla tributação sobre a propriedade de veículos automotores.

De acordo com o artigo 1º do referido Decreto-lei, a Taxa Rodoviária Única era devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional. Os Estados, Distrito Federal e Territórios eram os responsáveis por sua arrecadação⁶⁴, havendo rateio dos recursos entre os Estados e seus Municípios⁶⁵.

Entretanto, os vícios observados quanto a anterior Taxa Rodoviária Federal, quais sejam, incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência e a indivisibilidade do serviço público prestado, permaneceram com a Taxa Rodoviária Única. Deste modo, a fim de sanar referidas ilegalidades, em 28 de novembro de 1985, foi finalmente criado o Imposto

⁶² “Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

[...]

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

⁶³ “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (ibid.).

⁶⁴ “Art. 1º É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional.

[...]

§ 2º A Taxa Rodoviária Única será arrecadada pelos Estados, Territórios e Distrito Federal” (BRASIL. *Decreto-lei nº 999, de 21 de outubro de 1969*. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 out. 1969).

⁶⁵ “Art. 5º Os Estados, Territórios e o Distrito Federal entregarão ao Departamento Nacional de Estradas de Rodagem 40% do que arrecadarem da Taxa Rodoviária Única.

Parágrafo único. A Lei estadual fixará os critérios de rateio entre o Estado e seus Municípios, levando em conta o total arrecadado e o número de veículos licenciados” (ibid.).

sobre a Propriedade de Veículos Automotores, através da Emenda Constitucional nº 27, que acrescentou o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967⁶⁶.

4.3 AS DECISÕES JUDICIAIS ACERCA DA COBRANÇA DE IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

O atual entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as embarcações e aeronaves não estão inclusas no campo de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Com o intuito de se compreender as razões que levaram a Corte Suprema a este entendimento, essencial que se analise o Recurso Extraordinário nº 134.509/AM, expondo os argumentos que foram utilizados para firmar precedentes que persistem até os tempos atuais acerca deste objeto na Corte.

De modo inicial, destaca-se que referido recurso extraordinário foi interposto pelo Estado do Amazonas, contra decisão em Mandado de Segurança que reconheceu a configuração de *bis in idem*⁶⁷ na incidência de IPVA sobre o mesmo fato gerador da licença de trânsito destinada a embarcação.

Ao interpor citado recurso, o Estado do Amazonas apontou que tal decisão ofendia diretamente a discriminação de competência trazida pela Constituição Federal de 1988 (artigo 155, I, alínea “c”), à medida que a expressão “veículos automotores” deveria ser interpretada de modo amplo, englobando aeronaves e embarcações. Ademais, salientou que não estaria configurado o *bis in idem*, uma vez que o IPVA tem feição tipicamente patrimonial, não se confundindo com as taxas de licenciamento.

O Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) votou pelo provimento do referido recurso, a fim de denegar a segurança e permitir a cobrança de IPVA em relação às aeronaves e embarcações.

Foi destacado pelo excelentíssimo ministro que a Constituição Federal de 1988, ao trata da competência do IPVA em seu artigo 155, não repetiu a vedação a cobrança de impostos

⁶⁶ “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III – propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, 24 jan. 1967).

⁶⁷ *Bis in idem*, no direito tributário, ocorre quando o mesmo ente tributante edita leis instituindo mais de um exigência tributária decorrente de um mesmo fato gerador.

ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos presente na pretérita constituição. Assim, em sua visão, não poderia o intérprete da norma constitucional limitar o dispositivo com uma vedação que ele não contém.

Utilizou do mesmo raciocínio para a questão da abrangência da expressão “veículos automotores”, de modo que, não tendo a Constituição limitado a referida expressão, “a incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas”⁶⁸.

Por fim, o Ministro Marco Aurélio argumentou que se a intenção do constituinte fosse utilizar a expressão em seu sentido estrito, não só teria repetido o texto da Carta anterior, vedando a cobrança das taxas de licenciamento, como também, teria feito expressa referência a veículo automotores terrestres.

O Ministro Francisco Rezek votou pelo não conhecimento do recurso, afirmando que a concessão da segurança pelo Tribunal de Justiça deu-se de maneira correta, onde o Tribunal “não repousou sobre uma tese jurídica equívoca ao dizer que o Estado não tem o direito constitucional de tributar, com o IPVA, embarcações e aeronaves”⁶⁹.

Não obstante concordar com o Ministro Marco Aurélio acerca da não ocorrência de *bis in idem*, admitindo a possibilidade de se tributar paralelamente a propriedade e o uso do bem, o Ministro Francisco Rezek entendeu que o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas acertou em dar segurança ao contribuinte.

Segundo o Ministro, sua pesquisa indicou que na trajetória histórica da citada norma no cenário nacional, o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores teria sucedido à antiga Taxa Rodoviária Única, e, acrescenta que não enxergava a intenção do constituinte, em qualquer momento, em “autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado”⁷⁰.

Diante da relevância da matéria discutida, o Ministro Marco Aurélio requereu o deslocamento do recurso ao Plenário da Corte, a fim de que houvesse a sedimentação da jurisprudência.

Afeto o julgamento ao Plenário, pediu vista o Ministro Sepúlveda Pertence.

⁶⁸ Voto do Ministro Marco Aurélio. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 369.

⁶⁹ Voto do Ministro Francisco Rezek. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 370.

⁷⁰ *ibid.*, p. 374.

Primeiramente, o referido ministro lembrou que ofereceu ao Representação para arguir a inconstitucionalidade de normas legais dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo que sujeitavam embarcações e aeronaves ao IPVA, quando era Procurador-Geral da República. Contudo, a representação foi julgada prejudicada, pela perda de seu objeto, tendo em vista a superveniência da Constituição Federal de 1988.

Assim, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou em seu voto o parecer produzido pelo então Procurador da República, Moacir Antônio Machado da Silva, naquela Representação, transcrevendo, para este julgamento, os argumentos utilizados.

Sublinhou que “os trabalhos preparatórios revelam que o novo imposto foi criado em substituição à Taxa Rodoviária Única, de modo que seus elementos conceituais, segundo um critério histórico, devem ser definidos em harmonia com os do tributo extinto”. Assim, “a expressão ‘veículos automotores’ deveria ser tomada em sua acepção técnica, referindo-se apenas aos que percorrem as vias terrestres”. Acrescentou que os veículos aéreos sempre receberam, na legislação interna, a designação de aeronave⁷¹.

Ademais, foi utilizado como argumento para a limitação da referida expressão, o fato de que a Constituição Federal, ao estabelecer a repartição de cinquenta por cento da receita da arrecadação do referido imposto seja destinada aos Municípios onde estiver licenciado o veículo, estaria tratando de veículos terrestres, uma vez que apenas estes estão sujeitos a licenciamentos pelos Municípios. Apesar de tratar da Constituição de 1967 e do antigo Código Nacional de Trânsito, a pertinência da argumentação permanece, tendo em vista que foi mantida a referida regra quanto a repartição de receitas na Constituição Federal de 1988⁷², assim como a questão do licenciamento de veículos automotores terrestres⁷³. Destaca-se, assim, trecho de seu voto:

⁷¹ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 391.

⁷² Conforme artigo 158, III da Constituição Federal de 1988: “Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

⁷³ Conforme artigo 5 do Código de Trânsito Brasileiro: “Art. 5º O Sistema Nacional de Trânsito é o conjunto de órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que tem por finalidade o exercício das atividades de planejamento, administração, normatização, pesquisa, registro e licenciamento de veículos, formação, habilitação e reciclagem de condutores, educação, engenharia, operação do sistema viário, policiamento, fiscalização, julgamento de infrações e de recursos e aplicação de penalidades” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997).

Esse campo material de incidência do imposto sobre propriedade de veículos automotores resulta ainda de outras normas constitucionais, a começar pela contida no §13 do mesmo art. 23 da Constituição Federal, também acrescentada pela Emenda nº 27, de 1985, quem tratando da destinação do produto da arrecadação do imposto, dispõe que cinquenta por cento constituirá receita do Município onde estiver licenciado o veículo. Essa locução adverbial de lugar somente pode ser referida aos veículos automotores em circulação nas vias terrestres, porque estes, em face da legislação e pela ordem natural das coisas, estão sujeitos a licenciamento nos municípios de domicílio ou residência dos respectivos proprietários. [...] Já as aeronaves e embarcações devem ser registradas no Registro Aeronáutico Brasileiro e no Tribunal Marítimo, respectivamente, nos termos da legislação relativa⁷⁴.

Antes de proferir seu voto para que não fosse conhecido o recurso extraordinário, pontuou que os Estados-membros têm competência para legislar supletivamente sobre tráfego e trânsito nas vias terrestres, não se estendendo, contudo, ao campo da navegação marítima ou aérea⁷⁵.

Por fim, o Tribunal, por maioria, não conheceu do recurso extraordinário, fixando, desta forma, entendimento da Corte no sentido da não incidência de IPVA sobre as embarcações e aeronaves.

Tal entendimento foi confirmado em outras duas oportunidades pela Corte Suprema.

O primeiro caso trata do julgamento do Recurso Extraordinário nº 255.111/SP⁷⁶, interposto por um contribuinte do Estado de São Paulo, contra decisão do Tribunal de Justiça deste Estado, que havia reconhecido que, diante da não edição de Lei Complementar Nacional acerca das normas gerais do IPVA, o Estado de São Paulo teria agido conforme a lei ao prever a incidência do IPVA sobre aeronaves, uma vez que esta está contida no conceito de “veículos automotores”.

Como no julgamento do Recurso Extraordinário nº 134.509/AM, os principais votos foram exarados pelos Ministros Marco Aurélio, a favor da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, e Sepúlveda Pertence, contrário à abrangência ampla da expressão “veículo automotor”. Ambos Ministros repetiram seus votos e argumentos produzidos no RE nº 134.509/AM. Assim, foi declarada a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei nº 6.606/1989 do Estado de São Paulo.

Em 2007, novamente chegou ao Supremo Tribunal Federal recurso extraordinário acerca da delimitação do campo de incidência do IPVA, desta vez pelo Recurso Extraordinário

⁷⁴ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 398.

⁷⁵ *ibid.*, p. 399.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 255.111/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 dez. 2002.

nº 379.572/RJ⁷⁷, que tinha como objeto a Lei Estadual nº 948, de 26 de dezembro de 1985, do Estado do Rio de Janeiro.

O Relator, Ministro Gilmar Mendes, votou pela declaração de não incidência de IPVA sobre embarcações, lembrando a jurisprudência daquela Corte acerca da trajetória histórica do IPVA, sucessor da Taxa Rodoviária Única, devendo este, abranger apenas veículos terrestres.

De modo divergente, o Ministro Joaquim Barbosa votou pela constitucionalidade da referida lei. Segundo este, a expressão “veículo automotor” seria “ampla o suficiente para abranger embarcações, ou seja, veículos de transporte aquático”. Não vendo no dispositivo constitucional pertinente a “limitação que nele se vislumbrou por ocasião do precedente do RE nº 134.509”⁷⁸.

Por fim, mais uma vez, venceu a tese sobre a inconstitucionalidade da cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves, demonstrando estar consolidado o entendimento da Corte sobre tal objeto.

4.4 A UTILIZAÇÃO DA EXPRESSÃO *VEÍCULO AUTOMOTOR* EM OUTROS DIPLOMAS

Entre os argumentos utilizados pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do RE 134.509/AM, acima analisado, é digna de exame a questão relativa ao uso da expressão “veículo automotor” em outros diplomas do Direito. O Ministro se utilizou das palavras de Moacir Antônio Machado da Silva, então Procurador da República, que aqui merece destaque:

A questão de saber se o novo imposto pode ser estendido às aeronaves e embarcações envolve a definição do alcance da expressão “veículo automotores” [...]. Demonstra o parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Aeronáutica que a locução vem sendo empregada na legislação para designar exclusivamente os veículos de transporte terrestre. Nessa acepção, com efeito, vem usada em diferentes tópicos da legislação federal: no art. 39 do Código Nacional de Trânsito, no art. 77, nºs I e II, do Regulamento respectivo, na consolidação da legislação do trânsito realizada pelo Departamento Nacional de Trânsito, que atribui essa qualificação às várias espécies de veículos terrestres. Refere-se ainda o parecer a Convenção sobre Trânsito Viário, celebrada em Viena em 1968 e promulgada pelo Decreto nº 87.714, de 10/12/81, cujo art. 1º, letra “p”, considera veículo automotor “todo veículo motorizado que serve normalmente pra o transporte viário de pessoas ou de cousas ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou de cousas”. [...] A essa argumentação tendente a definir o alcance da expressão “veículos automotores”, convém ainda acrescentar que a tributação de navios e aeronaves em textos constitucionais anteriores sempre foi referida de forma clara e inequívoca, quando se

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 379.572/RJ*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 11 abril 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01 fev. 2008.

⁷⁸ Voto do Ministro Joaquim Barbosa. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 379.572/RJ*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 11 abril 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01 fev. 2008.

definiu a competência da União para cobrar “taxas de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves” (Constituição de 1934, art. 6º, nº II; Constituição de 1937, art. 20, nº II)⁷⁹.

Aliás, destaca-se, neste momento, que, posteriormente ao referido julgamento, foi instituído o Código de Trânsito Brasileiro, Lei 9.503, de 23 de setembro de 1997, o qual, em seu anexo I, define para efeitos deste Código a expressão veículo automotor como:

Todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

A passagem acima exposta dialoga perfeitamente com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que determinam que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Sobre os referidos dispositivos, dá-se ênfase ao exame de Ricardo Alexandre, que, utilizando-se do artigo 156 da Constituição Federal, que define a competência dos Municípios para instituírem o imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), como exemplo da aplicação das normas tributárias supracitadas, define de forma excepcional a questão analisada:

É o direito privado que estuda a propriedade e os seus meios de transferência, define o que é ato oneroso, o que são direitos reais, o que são bens imóveis por natureza ou por acessão física, enumera e regula os direitos reais sobre imóveis, os direitos de garantia, os casos de cessão de direito, enfim, todos os institutos citados no dispositivo transcrito são objeto de estudo do direito privado (direito civil). Poderia o intérprete mais apressado ter dúvida sob qual enfoque o dispositivo deveria ser interpretado: sob a ótica do direito público ou sob a do direito privado. Conforme afirma o art. 109 do CTN, os princípios gerais de direito privado devem ser utilizados para pesquisa da

⁷⁹ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 393-395.

definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Em outras palavras, se o intérprete quer entender o significado de propriedade para interpretar a regra que atribui ao Município a competência para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, art. 156, I), deve procurar os compêndios de direito civil. Porém, não lhe será útil vasculhar os princípios gerais adotados pela doutrina civilista para perquirir os efeitos tributários da propriedade, pois tal atividade é levada a cabo sob outra ótica, a dos princípios de direito tributário⁸⁰.

Assim, o CTN define que, embora os termos de direito privado utilizados na Legislação Tributária não podem sofrer alterações em sua definição ou conteúdo, os efeitos tributários serão aqueles determinados pela Legislação Tributária. Ademais, proíbe a lei tributária de alterar “o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, utilizados na Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

4.5 ATUAL CENÁRIO DA LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

Não obstante o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca da não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, a maioria dos Estados brasileiros determinam, em suas legislações estaduais, estarem tais bens sujeitos à cobrança do referido imposto.

Aliás, destaca-se que até o próprio Estado do Amazonas, que fora parte do julgamento do RE 134.509/AM, responsável pela fixação do precedente da Corte, prevê, atualmente, no artigo 148 de seu Código Tributário Estadual, Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997, a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves:

Art. 148. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores registrados, inscritos, matriculados ou licenciados neste Estado.

§ 1º Para efeito da incidência do imposto, *considera-se veículo automotor qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, dotado de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar ou alternativa de força de energia natural* (sem grifo no original).

⁸⁰ ALEXANDRE, op. cit., p. 314-315.

Atualmente, somente quatro Estados não preveem a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, são eles: Paraíba⁸¹, Paraná⁸², Rio de Janeiro⁸³ e São Paulo⁸⁴.

Destes quatro, apenas os Estados do Paraná e do Rio de Janeiro, fazem referência expressa ao termo “terrestre”, de modo a qualificar a expressão “veículos automotores”. Neste sentido, destaca-se o artigo 1º da Lei nº 14.260/2003 do Estado do Paraná:

Art. 1º - Fica estabelecido, através da presente lei, o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, instituído pela Lei nº 8.216, de 31 de dezembro de 1985, e mantido no âmbito de competência do Estado pelo art. 155, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

Parágrafo Único - Para efeito da incidência do imposto, *considera-se veículo automotor qualquer veículo terrestre dotado de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar, destinado ao transporte de pessoas e coisas* (sem grifo no original).

Os Estados da Paraíba e de São Paulo não utilizam de nenhum termo restritivo em suas respectivas legislações, contudo, analisando por completo as normas tributárias relativas ao IPVA, nenhuma faz referência a embarcações e aeronaves. Conforme será explicitado adiante, diversos outros Estados que utilizam de termos genéricos na determinação da incidência do IPVA, fazem, em algum momento, referência a embarcações e aeronaves, facilmente encontradas, geralmente, nas disposições acerca das alíquotas a serem utilizadas no cálculo do imposto.

Ademais, o Estado da Paraíba previa, no artigo 2º de sua Lei 7.131/2002, que tratava do IPVA, referência expressa à incidência do imposto sobre veículos aquáticos e aéreos⁸⁵. Esta, foi revogada pela Lei nº 11.007/2017, que em nenhum momento menciona embarcações ou aeronaves, restando clara a intenção do legislador estadual em restringir o alcance da norma tributária.

⁸¹ PARAÍBA. Governador do Estado da Paraíba. *Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 07 nov. 2017.

⁸² PARANÁ.

⁸³ RIO DE JANEIRO (Estado). Governador do Estado do Rio de Janeiro. *Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Rio de Janeiro, 22 dez. 1997.

⁸⁴ SÃO PAULO (Estado). Governador do Estado de São Paulo. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: DOE, 24 dez. 2008.

⁸⁵ “Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, disciplinado com base nesta Lei, incide sobre a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo, uma única vez em cada exercício” (PARAÍBA. Governador do Estado da Paraíba. *Lei nº 7.131, de 05 de julho de 2002*. Trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 05 jul. 2002).

Quanto ao Estado de São Paulo, vale lembrar que este teve sua antiga lei, que tratava do IPVA, declarada inconstitucional em relação à incidência de IPVA sobre aeronaves. Assim, a Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, que disciplina o IPVA atualmente, decidiu por não incluir em sua campo de incidência as aeronaves e embarcações⁸⁶.

Assim, tendo em vista que, no presente momento, dos vinte e sete entes federados competentes para a instituição do IPVA, vinte e três fazem uso do conceito amplo de “veículos automotores” em suas legislações estaduais, abarcando, desta forma, aeronaves e embarcações em seu campo de incidência, demonstra-se de extrema necessidade a edição de Lei Complementar Nacional dispendo sobre o IPVA, a fim de tornar homogêneo o critério material deste imposto.

O artigo 146 da Constituição Federal, ao determinar que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o fato gerador dos impostos, buscava, entre outros objetivos, evitar tal desigualdade no modo em que se realiza a atividade tributária nesta Federação.

De modo a pôr fim a tal discussão, tramita, atualmente, pela Câmara Legislativa Federal, a PEC nº 293/2004. Denominada de “Minirreforma Tributária”, à referida proposta de emenda à Constituição foi apensada a PEC 140/2002, que ficou conhecida como “PEC dos jatinhos” ao propor alteração ao inciso III do caput do artigo 155 da Constituição Federal, para constar, expressamente, a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, ampliando, deste modo, suas hipóteses de incidência.

⁸⁶ “Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas” (SÃO PAULO (Estado). Governador do Estado de São Paulo. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: DOE, 24 dez. 2008).

5 O DESARMÔNICO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL EM RELAÇÃO AO CRITÉRIO ESPACIAL DO IPVA

Recapitulando, foi demonstrado no capítulo inicial, que: (i) a competência para legislar sobre o direito tributário é concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal; (ii) tratando-se de competência legislativa concorrente, haverá de se estabelecer uma cooperação dos entes federativos, onde, a União deverá se limitar a estabelecer normas gerais, enquanto, os demais entes federados, deverão suplementá-las; (iii) a Constituição Federal confere especial atenção as normas gerais em matéria tributária, determinando que caberá à lei complementar estabelecer suas normas gerais, especialmente sobre os impostos; (iv) diante da inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades, o que ocorreu em relação ao IPVA;

Pois bem, tendo em vista tais noções introdutórias, passa-se, neste instante, à análise das legislações Estaduais acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, dando especial atenção, à assimetria na opção dos legisladores estaduais quanto ao critério espacial escolhido para a incidência do referido tributo, e suas consequências para o contribuinte.

Neste capítulo, a análise dos critérios espaciais adotados pelas legislações estaduais será feita de forma restrita aos veículos automotores terrestres. Optou-se por esta escolha, tendo em vista que a grande divergência existente, tanto nas legislações estaduais, quanto nas decisões do judiciário, são em relação a estes.

5.1 O CRITÉRIO ESPACIAL EM RELAÇÃO AOS VEÍCULOS AUTOMOTORES TERRESTRES

Relativamente ao critério espacial, foi exposto que este será o fator determinante para apurar o local onde constituiu-se a obrigação tributária. Deste modo, demonstra relação direta com a indicação do ente competente para cobrar referido tributo (sujeito ativo), a vista que a competência tributária obedece a limites territoriais.

Assim, no tocante ao IPVA, tratando-se de um imposto de competência estadual, deve haver certa uniformidade em relação ao critério espacial, uma vez que este é o definidor do ente federado competente, sob pena de criar-se um sistema juridicamente inseguro e propício ao desenvolvimento de guerra fiscal.

Entretanto, analisando as legislações locais das vinte e sete unidades federativas do Brasil (vinte e seis Estados e o Distrito Federal), descobre-se um sistema desconforme, onde, diante da liberdade criada pela inexistência de lei complementar, o critério espacial adotado difere de Estado para Estado.

De modo a simplificar a exposição do resultado deste estudo, tendo em vista o acentuado número de estados brasileiros, e, conseqüentemente, de legislações acerca do IPVA, tais entes federados serão divididos entre três grupos, de acordo com suas semelhanças em razão do critério espacial adotado em sua legislação estadual.

O primeiro grupo, composto pelos Estados do Acre⁸⁷, Bahia⁸⁸, Espírito Santo⁸⁹, Mato Grosso do Sul⁹⁰, Minas Gerais⁹¹, Piauí⁹², Paraná⁹³, Rio Grande do Norte⁹⁴, Roraima⁹⁵ e Santa Catarina⁹⁶, além do Distrito Federal⁹⁷, refere-se àqueles Estados que utilizam como critério espacial, em suas legislações reguladoras do IPVA, o fato de determinado veículo automotor terrestre estar sujeito a registro, matrícula ou licenciamento na referida unidade federativa.

De forma a exemplificar este primeiro grupo, destaca-se o artigo 17º da Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001, do Estado do Espírito Santo, que assim dispõe sobre a incidência:

Art. 17. *O Imposto é devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do Imposto (sem grifo no original).*

⁸⁷ ACRE. Governador do Estado do Acre. *Lei nº 845, de 12 de dezembro de 1985*. Institui no Estado do Acre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Rio Branco: DOE, 12 dez. 1985.

⁸⁸ BAHIA. Governador do Estado da Bahia. *Lei nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Salvador: DOE, 19 dez. 1991.

⁸⁹ ESPÍRITO SANTO. Governador do Estado do Espírito Santo. *Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001.

⁹⁰ MATO GROSSO DO SUL. Governador do Estado do Mato Grosso do Sul. *Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Campo Grande: DOE, 23 dez. 1997.

⁹¹ 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. Belo Horizonte, 24 dez. 2003.

⁹² PIAUÍ. Governador do Estado do Piauí. *Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Teresina: DOE, 30 dez. 1992.

⁹³ PARANÁ. Assembléia Legislativa do Estado do Paraná. *Lei nº 14.260, de 23 de dezembro de 2003*. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Curitiba: DOE, 23 dez. 2003.

⁹⁴ RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 6.967, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências.

⁹⁵ RORAIMA. Governador do Estado de Roraima. *Lei nº 59, de 28 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual. Boa Vista: DOE, 28 dez. 1993.

⁹⁶ SANTA CATARINA. Governador do Estado de Santa Catarina. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Florianópolis: DOE, 30 dez. 1988.

⁹⁷ DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985*. Institui no Distrito Federal o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Brasília: DOU, 18 dez. 1985.

Já os Estados de Alagoas⁹⁸, Amazonas⁹⁹, Ceará¹⁰⁰, Mato Grosso¹⁰¹, Maranhão¹⁰², Pará¹⁰³, Paraíba¹⁰⁴, Pernambuco¹⁰⁵, Rio de Janeiro¹⁰⁶, Rio Grande do Sul¹⁰⁷, São Paulo¹⁰⁸ e Sergipe¹⁰⁹, relacionam o fato gerador do IPVA com o fato de ser o proprietário de determinado veículo automotor domiciliado ou residente naquele Estado.

Para referidas legislações estaduais, o local onde o veículo automotor terrestre está licenciado não tem influência sobre a determinação do local de ocorrência do fato gerador, se diferenciando, desta forma, dos componentes do primeiro grupo.

Exemplifica-se este segundo grupo, através do artigo 1º da Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997, do Estado do Rio de Janeiro, que assim dispõe sobre o fato gerador do IPVA em seu território:

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres - IPVA, devido anualmente, *tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro* (sem grifo no original).

⁹⁸ ALAGOAS. Governador do Estado de Alagoas. *Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Maceió, 31 dez. 2004.

⁹⁹ AMAZONAS. Governador do Estado do Amazonas. *Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997*. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Manaus: DOE, 29 dez. 1997.

¹⁰⁰ CEARÁ. Governador do Estado do Ceará. *Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Fortaleza: DOE, 20 nov. 1992.

¹⁰¹ MATO GROSSO. Governador do Estado do Mato Grosso. *Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Cuiabá: DOE, 17 jul. 2000.

¹⁰² MARANHÃO. Governador do Estado do Maranhão. *Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. São Luís: DOE, 19 dez. 2002.

¹⁰³ PARÁ. Governador do Estado do Pará. *Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Belém: DOE, 31 dez. 1996.

¹⁰⁴ PARAÍBA. Governador do Estado da Paraíba. *Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 07 nov. 2017.

¹⁰⁵ PERNAMBUCO. Governador do Estado de Pernambuco. *Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Recife, 29 dez. 1992.

¹⁰⁶ RIO DE JANEIRO (Estado). Governador do Estado do Rio de Janeiro. *Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Rio de Janeiro, 22 dez. 1997.

¹⁰⁷ RIO GRANDE DO SUL. Governador do Estado do Rio Grande do Sul. *Decreto nº 32.144, de 30 de dezembro de 1985*. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Porto Alegre: DOE, 30 dez. 1985.

¹⁰⁸ SÃO PAULO (Estado). Governador do Estado de São Paulo. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: DOE, 24 dez. 2008.

¹⁰⁹ SERGIPE. Governador do Estado de Sergipe. *Lei nº 7.655, de 17 de junho de 2013*. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá providências correlatas. Aracaju: DOE, 19 jun. 2013.

Importante ressaltar que, dentro os componentes deste segundo grupo, os Estados de Alagoas, Maranhão e São Paulo, possuem, em suas respectivas legislações estaduais, dispositivos que trazem a presunção de domicílio no Estado, do proprietário de veículo registrado naquele Estado, ampliando, desta forma, sua competência tributária, de modo a abarcar os casos em que há dúvidas quanto ao lugar de domicílio do contribuinte. A título exemplificativo, tem-se a Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, do Estado de São Paulo:

Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

[...]

§ 5º - *Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado (sem grifo no original).*

O terceiro grupo e último grupo é composto pelos Estados do Amapá¹¹⁰, Goiás¹¹¹, Rondônia¹¹² e Tocantins¹¹³. Referidos Estados formam um grupo autônomo, uma vez que, não possuem em suas legislações, menção a nenhum fato definidor do critério espacial do IPVA, como, por exemplo, domicílio, residência, registro ou licenciamento, utilizando-se somente de conceitos genéricos e abertos na definição do fato gerador e contribuinte do referido imposto.

De modo a tentar exemplificar o exposto, destaca-se o artigo 97 do Código Tributário do Estado do Amapá¹¹⁴:

Art. 97. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data da primeira aquisição por consumidor final, no caso de veículo novo;

II - na data do desembaraço aduaneiro, ou em se tratando de veículo novo ou usado, importado do exterior pelo consumidor final;

III - no momento da arrematação em leilão;

IV - no primeiro dia do mês de janeiro de cada ano para veículos adquiridos em exercícios anteriores;

V - em relação aos veículos cuja propriedade deixe de estar ao abrigo da isenção ou não incidência, na data em que ocorrer a alteração que der ensejo à exigência do imposto.

¹¹⁰ AMAPÁ. Governador do Estado do Amapá. *Lei nº 400, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá. Macapá: DOE, 29 dez. 1997.

¹¹¹ GOIÁS. Governador do Estado de Goiás. *Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991*. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia: DOE, 26 dez. 1991.

¹¹² RONDÔNIA. Governador do Estado de Rondônia. *Lei nº 950, de 22 de dezembro de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Porto Velho: DOE, 26 dez. 2000.

¹¹³ TOCANTINS. Governador do Estado do Tocantins. *Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Palmas: DOE, 28 dez. 2001.

¹¹⁴ AMAPÁ. Governador do Estado do Amapá. *Lei nº 400, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá. Macapá: DOE, 29 dez. 1997.

§ 2º O imposto é vinculado ao veículo. No caso de sua alienação, o comprovante de pagamento será transferido ao novo proprietário, para efeito de registro ou averbação no órgão de trânsito.

§ 3º No caso de transferência de veículos regularizados em outra Unidade da Federação, não será exigido novo pagamento do imposto, respeitando-se o prazo de validade do recolhimento anterior.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovado o recolhimento do imposto na Unidade Federada de origem, este será devido ao Estado do Amapá, observado o disposto no parágrafo 3º do artigo 105.

§ 5º Em relação aos veículos novos, enquanto a propriedade for de concessionárias objetivando a revenda, não ocorre o fato gerador do IPVA.

No capítulo 2 foi exposto que a hipótese tributária, também chamada de fato gerador, é composta pelos critérios material, espacial e temporal. Aplicando tal teoria a norma acima exposta, destaca-se, conforma dito, a ausência de definição do critério espacial, enquanto encontra-se no *caput* o critério material (“propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos), e no parágrafo primeiro as hipóteses definidoras do critério temporal.

5.2 PROBLEMAS PRÁTICOS ADVINDOS DA DIVERGÊNCIA NA ADOÇÃO DOS CRITÉRIOS ESPACIAIS

Ante o exposto no subcapítulo anterior, fácil verificar que o Sistema Tributário Nacional em relação ao IPVA encontra-se estabelecido de um forma propícia ao desenvolvimento de conflitos. A ausência de Lei Complementar Nacional definidora de normas gerais, especialmente frente ao fato gerador de tal imposto, levou os Estados-membros à escolha de critérios materiais conflitantes.

Tratando-se de importante fonte de receitas, diante de um conflito de competência originado por duas legislações estaduais divergentes, os Estados brasileiros, quase todos em situação economicamente precária atualmente, tentarão, a todo custo, comprovar o seu direito à atividade tributária. Ademais, como foi exposto no início deste estudo, o conceito de tributo¹¹⁵ engloba sua cobrança mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”, deste modo, o ente competente para a cobrança de determinado tributo, fica impossibilitado de renunciar a esta de maneira discricionária, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia. Usando das palavras de Ricardo Alexandre:

¹¹⁵ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo; A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador¹¹⁶.

De forma a exemplificar esta vinculação da cobrança, imagine-se que um determinado Estado tenha ciência que um contribuinte já tenha pago o IPVA em Estado diverso, no qual seu veículo encontra-se licenciado, neste caso, se sua legislação interna utiliza o local de domicílio do contribuinte como critério espacial do fato gerador, tal Estado será obrigado a realizar o lançamento do crédito tributário. Neste caso hipotético, o contribuinte em questão estaria diante de uma bitributação.

Tendo em vista a relevância deste instituto ao Direito Tributário, assim como ao presente estudo, será trabalhado neste momento, de forma sucinta, o conceito de bitributação e sua diferença para o *bis in idem* no direito tributário.

Conforme exposto no capítulo 2, a obrigação tributária é originada da verificação de ocorrência dos fatos descritos na hipóteses de incidência, também chamado de “fato gerador”. Como destaca Ricardo Alexandre, “o natural é que a cada fato gerador nasça apenas uma obrigação tributária, de forma que as manifestações de riquezas ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias”¹¹⁷.

Entretanto, quando verificado que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, estar-se-á diante dos institutos da bitributação ou do *bis in idem*. Sublinha-se que referidos institutos são excludentes entre si, conforme será analisado adiante.

A Bitributação ocorre quando dois ou mais entes tributantes exigem de um mesmo contribuinte tributos decorrentes do mesmo fato gerador. Este é o instituto presente nos conflitos de competência do IPVA.

Deve-se frisar que, conforme destaca Ricardo Alexandre, a bitributação é proibida pelo ordenamento jurídico nacional:

Em face de a Constituição Federal estipular uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação está, como regra, proibida no Brasil e os casos concretos verificados normalmente configuram conflitos aparentes de competência, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais¹¹⁸.

¹¹⁶ ALEXANDRE. op. cit., p. 50.

¹¹⁷ *ibid.*, p. 259.

¹¹⁸ ALEXANDRE. op. cit., p. 260.

Assim, diante da ocorrência de bitributação, deve o contribuinte buscar no judiciário a fim de se identificar a cobrança ilegítima.

Há apenas uma exceção à proibição de bitributação, prevista na própria Constituição Federal. Trata-se do caso dos impostos extraordinários¹¹⁹. Assim, caso a União, na eminência ou no caso de guerra externa, institua imposto extraordinário compreendido na competência tributária estadual ou municipal, estar-se-á diante de um caso de bitributação (um fato gerador resultando em duas exigências tributárias), porém, neste caso, legítima.

Quanto ao *bis in idem*, este ocorrerá quando o mesmo ente tributante edita leis instituindo mais de um exigência tributária decorrente de um mesmo fato gerador.

Não há, no ordenamento jurídico brasileiro, proibição ao *bis in idem* em relação ao direito tributário. Sublinham-se, em referência a este tema, mais uma vez, as palavras de Ricardo Alexandre:

Apesar de não se coadunar com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo sistema tributário, não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao *bis in idem*. Assim, a União está autorizada a criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CF, art 195, I, b). No exercício de tal competência, a União Federal instituiu não somente uma, mas duas contribuições (COFINS e PIS), num cristalino exemplo de *bis in idem*. Apesar da inexistência de vedação genérica ao *bis in idem*, há de se recordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF, art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de *bis in idem*, porque impede a União de usar a competência para "clonar" um imposto que já se encontra na sua competência¹²⁰.

Deste modo, destaca-se que os problemas práticos advindos da divergência na adoção dos critérios espaciais nas legislações estaduais, estarão sempre ligados à bitributação, onde, dois ou mais Estados, na convicção de serem competentes, baseados em suas legislações locais, realizarão a cobrança frente ao contribuinte, independentemente de eventual conflito com outros entes federados.

¹¹⁹ “Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹²⁰ ALEXANDRE. op. cit., p. 260.

5.3 DECISÕES JUDICIAIS ACERCA DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IPVA

Demonstrado o conflito instaurado pela ausência de Lei Complementar definidora de normas gerais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, ou, de modo mais específico, pela falta de definição por Lei Complementar do fato gerador do referido imposto, passa-se, neste momento, a se analisar como os Tribunais estaduais vêm decidindo quando em face da situação explicitada.

De modo a exemplificar o caos existente no atual sistema tributário em relação ao IPVA, destacam-se dois julgamentos do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, ambos julgados pela Décima Quinta Câmara Cível.

O primeiro trata de mandado de segurança¹²¹ impetrado em face do Estado do Rio de Janeiro, em que o contribuinte alega que inicialmente, o veículo estava registrado em São Paulo e que o IPVA de 2012 foi devidamente pago a este Estado. Esclarece que adquiriu o veículo e o transferiu para o Estado do Rio de Janeiro, o que ocorreu no dia 28.01.2012. Alega, contudo, que, ao tentar agendar a vistoria ano de 2016, não o conseguiu, por lhe estar sendo cobrado o IPVA de 2012, que a seu ver, era indevido. Informa que o fato gerador do IPVA, na forma da legislação vigente à época, era o dia 01.01, data em que o veículo ainda estava registrado em São Paulo.

Entretanto, utilizando-se do artigo 1º da Lei 2.877/97 do Estado do Rio de Janeiro, que dispõe que o IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro, entendeu o Tribunal que, “da redação do texto legal, constata-se que o fato gerador do imposto se dá no dia primeiro de janeiro e que se constitui na propriedade de veículo por contribuinte domiciliado no Estado do Rio de Janeiro”¹²². Ademais, reforçando a ideia de que o critério espacial do IPVA estaria conectado ao local de domicílio do contribuinte, alegou que “para que não ocorresse o fato gerador no exercício de 2012, era necessário que a impetrante comprovasse que não era domiciliada neste Estado no dia 01.01”.

¹²¹ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. *Mandado de Segurança nº 0025631-82.2016.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 22 nov. 2016. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 25 nov. 2016.

¹²² Voto do Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. *Mandado de Segurança nº 0025631-82.2016.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 22 nov. 2016. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 25 nov. 2016.

Assim, referido mandado de segurança foi extinto sem resolução do mérito, por não ter, a impetrante, comprovado que não era domiciliada no Estado do Rio de Janeiro ao tempo de ocorrência do fato gerador.

De modo divergente, quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 0026255-97.2017.8.19.0000¹²³, interposto pelo Estado do Rio de Janeiro em face de decisão proferida pelo juízo de primeiro grau que, nos autos de determinada ação declaratória de inexistência de débito proposta pelo agravado em face do agravante, deferiu a tutela provisória de urgência para suspender a exigibilidade do IPVA, frente a alegação do contribuinte de já ter realizado o pagamento a outro ente federativo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, tendo como base para argumentação, o mesmo artigo 1º da Lei Estadual nº 2.877/97¹²⁴, decidiu que o IPVA é devido ao Estado onde está licenciado o veículo, e não ao do local de domicílio do proprietário, relacionando o dispositivo estadual ao artigo 158 da Constituição Federal¹²⁵.

Destaca-se, deste modo, parte retirada do voto do Desembargador Relator Horácio dos Santos Ribeiro Neto:

Com efeito, se previu a Carta Magna que aos Municípios caberão 50% da receita do IPVA recolhido e referente aos veículos licenciados em seu território é porque é devido o IPVA ao Estado não do domicílio do proprietário, mas do licenciamento do veículo. A norma estadual, portanto, que erigiu como critério o domicílio do contribuinte e não o licenciamento do veículo não está, sempre, numa primeira análise, em consonância com a Carta Magna¹²⁶.

Tendo em vista que os julgamentos aconteceram em novembro de 2016 e julho de 2017, respectivamente, fica evidente a existência de divergência na interpretação quanto ao critério espacial do IPVA, ainda quando em relação a um mesmo dispositivo.

¹²³ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 0026255-97.2017.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 25 jul. 2017. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 27 jul. 2017.

¹²⁴ “Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro” (RIO DE JANEIRO (Estado). Governador do Estado do Rio de Janeiro. *Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997).

¹²⁵ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹²⁶ Voto do Desembargador Relator Horácio dos Santos Ribeiro Neto. RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 0026255-97.2017.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 25 jul. 2017. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 27 jul. 2017.

Passando a Tribunais de outros Estados brasileiros, destaca-se que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais tem entendimento firmado no sentido de que o critério espacial do IPVA está relacionado com a escolha do domicílio tributário. Assim, havendo a prova de pluralidade de domicílios do contribuinte, este poderá eleger o local em que será realizado o licenciamento do veículo, sendo devido o tributo em questão àquele Estado.

Neste sentido, a ementa da Apelação Cível nº 0025211-37.2012.8.13.0145:

APELAÇÃO CÍVEL. RECURSO ADESIVO. DESERÇÃO. IPVA. LOCAL DO RECOLHIMENTO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. Nos termos do artigo 511 do CPC/73, a parte deve comprovar o recolhimento do preparo no ato de interposição do recurso, sob pena de deserção. *O domicílio tributário, para fins de recolhimento do IPVA, é o local onde o contribuinte estabelece sua residência com ânimo definitivo. Havendo duas residências, será qualquer delas - interpretação dos artigos 127 do CTN c/c 70 e 71 do CC*¹²⁷ (sem grifo no original).

Trata-se de recursos de apelação e adesivo interpostos contra a sentença que reconheceu a inexigibilidade do IPVA cobrado pelo Estado de Minas Gerais sobre o veículo licenciado no Estado do Espírito Santo.

Em seu voto, o Desembargador Relator ressaltou que artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro estabelece que todo veículo automotor deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário¹²⁸, e, que, em relação ao domicílio, o Código Tributário Nacional define que na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal a sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade¹²⁹.

Deste modo, como os documentos juntados ao processo indicariam prova de duas residências, “considera-se seu domicílio qualquer delas, devendo, por isso, ser mantida a sentença que reconheceu a regularidade dos recolhimentos feitos em favor do Estado do Espírito Santo”.

¹²⁷ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0025211-37.2012.8.13.0145*. Relator: Desembargador Albergaria Costa. Julgamento: 09 fev. 2017. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Publicação: 03 mar. 2017.

¹²⁸ “Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997).

¹²⁹ “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

No mesmo sentido, ressalta-se a ementa da Apelação Cível nº 0015957-66.2012.8.13.0359:

APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - PRELIMINAR - CERCEAMENTO DE DEFESA - REJEITADA - AÇÃO ANULATÓRIA - IPVA - DOMICÍLIO FISCAL - REGISTRO EM OUTRO ESTADO - DUPLICIDADE DE DOMICÍLIOS - AUSÊNCIA DE PROVA - JUSTIÇA GRATUITA - INDEFERIMENTO - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Apreciando o douto Magistrado singular todos os elementos necessários para a formação de seu convencimento acerca dos fatos expostos em juízo, indeferindo, de forma fundamentada, as provas inúteis ao julgamento do feito, não há que se falar em cerceamento de defesa. 2. O contribuinte tem a faculdade de eleger seu domicílio tributário, local onde estabelecerá a vinculação com o Fisco para o relacionamento voltado às obrigações e interesses de ambos, como permite o 'caput' do art. 127 do CTN, se restar comprovada a duplicidade de domicílios. 3. Contudo, na falta de prova de que o contribuinte possui domicílio habitual em outro ente da federação e restando incontroverso que este detém residência e domicílio em município mineiro, não lhe é dada a opção¹³⁰.

Desta forma, resta cristalino o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no sentido de que, diante de prova de dualidade de domicílios, a eleição do local de licenciamento do veículo automotor terrestre caberá ao contribuinte.

Comunga de entendimento semelhante, o Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, conforme ementa do processo 0035023-18.2011.8.11.0041:

REEXAME NECESSÁRIO DE SENTENÇA E RECURSO DE APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA C/C ANTECIPAÇÃO DE TUTELA – TRIBUTÁRIO - IPVA - PRELIMINARES DE FALTA DE INTERESSE DE AGIR E DE IMPOSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA EM FACE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PRELIMINARES REJEITADAS – VEÍCULOS AUTOMOTORES REGISTRADOS E EMPLACADOS NO ESTADO DO PARANÁ – FILIAL – PLURALIDADE DE DOMICÍLIO – FACULDADE DE ESCOLHA PARA REGISTRO, EMPLACAMENTO DOS VEÍCULOS E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO (IPVA) – AUTORIZAÇÃO LEGAL CONFERIDA PELO ART. 120 DO CTB – INEXISTÊNCIA DE ATITUDE ARDILOSA – ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO E COBRANÇA POR OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO – PROCEDÊNCIA DA AÇÃO – RECURSO DESPROVIDO - SENTENÇA RATIFICADA. 1 – É adequada a ação declaratória que visa a obter a declaração da ilegalidade de lançamentos indevidos na conta corrente fiscal do contribuinte, relativos à IPVA de veículos automotores registrados e emplacados em outro Estado da Federação (Paraná), cujo recolhimento do tributo (IPVA) foi oportunamente efetivado neste Estado. Essa atitude é autorizada pelo artigo 120 do CTB, o que torna ilegal novos lançamentos por qualquer outra unidade da federação, a pretexto de tratar-se de domicílio da sede matriz da empresa, porque tal fato constitui dupla cobrança (bis in idem), inadmissível pelo atual ordenamento jurídico, até porque, a nulidade dos supostos créditos tributários declarados nulos é consequência lógica. [...] 4 - “O artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro é norma cogente alternativa, facultando ao proprietário de veículo automotor, na

¹³⁰ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0015957-66.2012.8.13.0395*. Relatora: Desembargadora Hilda Teixeira da Costa. Julgamento: 11 out. 2016. Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível. Publicação: 21 out. 2016.

multiplicidade de residência, a eleição do domicílio de registro. Sem fraude no domicílio eleito, em que se realizou o registro do veículo automotor, não há ilegalidade do recolhimento do IPVA nem é possível cobrança do IPVA por outro Estado da federação, em face de residência que o proprietário do bem tem neste Estado” (TJMT – RAC 1022393/2013)¹³¹.

Assim, utilizando-se do mesmo artigo 120 do Código Brasileiro de Trânsito, o Tribunal entende que é facultado “ao proprietário do veículo automotor, na multiplicidade de residência, a eleição do domicílio de registro”.

Referidas decisões vão ao encontro ao conceito de elisão fiscal, que ocorre quando o contribuinte usa de meios lícitos para tornar a tributação menos onerosa. Vale frisar que a elisão é espécie de planejamento tributário, onde o contribuinte, em regra ocorrendo em momento anterior ao fato gerador, pratica determinado ato visando tê-lo enquadrado em hipótese que caracterizará isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo.

A elisão fiscal se contrapõe à evasão fiscal, hipótese em que o contribuinte, em regra, em momento posterior ao fato gerador, faz uso de meios ilícitos com a finalidade de evitar o conhecimento do nascimento da obrigação pela autoridade tributária, visando afastar a tributação.

Tratando-se de comportamento lícito, a elisão fiscal é permitida pelo Direito Tributário, e poderia ser aplicada como justificativa para a situação em que o contribuinte do IPVA, possuindo pluralidade de domicílios, resolve licenciar seu veículo no Estado com menor alíquota.

Retornando às decisões do judiciário acerca do tema, sublinha-se que as decisões Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também demonstram divergência de entendimentos entre si.

Antes de se analisar tais decisões, de suma importância ressaltar que a Lei Estadual nº 13.296/2008, que regula o tratamento tributário do IPVA no Estado de São Paulo, prevê uma série de peculiaridades para se utilizar na investigação do critério espacial do IPVA. Conforme seu artigo 4º:

Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º - Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 - se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

¹³¹ MATO GROSSO. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0035023-18.2011.8.11.0041*. Relatora: Desembargadora Maria Aparecida Ribeiro. Julgamento: 07 nov. 2016. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Publicação: 14 nov. 2016.

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

2 - se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

3 - qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

§ 2º - No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 - o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 - caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º - Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 4º - No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

§ 5º - Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º - Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 7º - Para os efeitos da alínea “b” do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

Além do parágrafo 5º que determina a presunção de domicílio naquele Estado do proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado, anteriormente já destacado, deve-se atentar para as disposições do parágrafo 2º, o qual estabelece que, diante de pessoa natural com pluralidade de residências, será presumido como domicílio tributário para fins da incidência do IPVA, o local onde exerce profissão o contribuinte, assim como o endereço constante em sua Declaração de Imposto de Renda.

Referido dispositivo tem sido utilizado pela Fazenda do Estado de São Paulo para a realização de lançamento de débito de IPVA em face de proprietários de veículos automotores licenciados em outro Estado da federação.

Destaca-se que ao estabelecer que o endereço constante na Declaração de Imposto de Renda do contribuinte como critério de presunção de domicílio tributário, a legislação estadual

foi além do previsto pelo Código Tributário Nacional¹³². O fato de ser a legislação estadual mais ampla, não revela nenhum abuso ou ilegalidade do legislador paulista. Nesse sentido, já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

Arguição de inconstitucionalidade - Lei do Estado de São Paulo n° 13.296/2008 que é impugnada por empresa locatária de veículos por possibilitar a sua responsabilidade na obrigação de recolhimento do IPVA – Não acolhimento - Não se vislumbra inconstitucionalidade na previsão da responsabilidade solidária da empresa que aluga veículos, mormente considerando-se que a lei prevê mecanismos para exclusão da obrigação (diante da prova de regular inscrição da locadora no Cadastro de Contribuintes e precedente pagamento do imposto), assim como prevê regras específicas para o caso de o tributo já ter sido recolhido em outra unidade da federação - *Especificações sobre o domicílio que não contrariam regras gerais civis ou tributárias e que representam inovação com intuito de combater guerra fiscal, fraudes e simulações que levam à perda de contribuições ao estado em que efetivamente acaba ocorrendo o fato gerador* - A ocorrência ou não de fraudes, de hipóteses de subsunção, de indevida bitributação e de óbice à livre iniciativa e alocação empresarial de recursos será avaliada em cada caso concreto – Arguição rejeitada, com remessa dos autos à 13ª Câmara de Direito Público, para que prossiga no julgamento do recurso¹³³ (sem grifo no original).

Entretanto, tendo em vista que trata-se de matéria de relevante interesse nacional, a qual, a própria Constituição Federal estabeleceu que deveria esta ser tratada por Lei Complementar Nacional, deve-se ter cuidado ao analisar tais legislações estaduais que se diferem da maioria pela especificidade de suas disposições. Os critérios estabelecidos por estas legislações, no caso em tela, buscam sempre atrair o fato gerador para o Estado em questão, entrando em conflito, deste modo, com as normas locais mais genéricas de outros entes federativos.

As divergências encontradas nas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, encontram-se vinculadas ao dispositivo destacado. Deste modo, enquanto

¹³² “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior” (BRASIL. Presidência da República. *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

¹³³ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Incidente de Inconstitucionalidade n° 0127403-35.2012.8.26.0000*. Relator: Desembargador Ênio Zuliani. Julgamento: 22 agosto 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial.

umas admitem a eleição do domicílio tributário pelo contribuinte, desde que esse comprove a pluralidade de residências, outras decidem pela competência do Estado onde o contribuinte possua residência e exerça profissão, e, caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

O primeiro julgamento a ser analisado é um Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, contra sentença que julgou procedentes os pedidos autorais, declarando a nulidade do lançamento do IPVA relativo ao veículo de propriedade do autor, e, determinando a sustação definitiva do título levado a protesto, com o seu consequente cancelamento. Tratava-se de ação declaratória de inexistência de dívida promovida por contribuinte, em face da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, objetivando a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, ao fundamento de que o veículo descrito na inicial estava licenciado no Estado do Paraná, local onde mantém domicílio e que recolheu o IPVA.

No voto do Desembargador Relator, foi sublinhado a comprovação de pagamento de IPVA ao Estado do Paraná, onde o veículo se encontrava licenciado. Assim como nas decisões previamente analisadas proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, neste julgamento também foi utilizado o artigo 120 do Código Brasileiro de Trânsito para demonstrar a possibilidade de escolha do local de licenciamento pelo contribuinte, desde que possua mais de uma residência. Nas palavras do Desembargador Relator, “observa-se que o dispositivo supramencionado utilizou-se da expressão ‘domicílio ou residência’ com o claro intuito de explicitar o caráter facultativo da norma”¹³⁴.

Por fim, afirmou ser este o entendimento desta Câmara, destacando os seguintes julgados:

MANDADO DE SEGURANÇA Extinção do débito tributário contido na CDA nº 1.214.469.064 IPVA do exercício de 2013 Alegação de possuir domicílio no estado de Paraná Elementos dos autos que indicam ter a impetrante pluralidade de domicílios, a permitir o registro do veículo e recolhimento do tributo no Estado do Paraná, em observância ao art. 120 do CTB. Segurança concedida. Recurso provido¹³⁵.

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO E ANULATÓRIA DE AIIM. IPVA. Exercícios 2007 e 2008. Proprietário do veículo que possui duplo domicílio. Lançamento do IPVA no Estado de São Paulo. Nulidade. Legítima opção do contribuinte pelo registro e licenciamento do veículo perante o

¹³⁴ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1009784-13.2015.8.26.0566*. Relator: Desembargador Camargo Pereira. Julgamento: 09 abr. 2019. Órgão Julgador: Terceira Câmara de Direito Público. Publicação: 10 abr. 2019.

¹³⁵ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1023664-88.2017.8.26.0053*. Relator: Desembargador Carlos Eduardo Pachi. Julgamento: 29 jan. 2019. Órgão Julgador: Nona Câmara de Direito Público. Publicação: 29 jan. 2019.

Estado do Paraná. Art. 127 do CTN, ar t. 120 do CTB e ar ts. 70 e 71 do CC. Imposto que foi devidamente recolhido. Sentença mantida. Recurso improvido¹³⁶.

Em sentido antagônico, tem-se o julgamento da Apelação Cível nº 1001620-05.2017.8.26.0529¹³⁷, interposta por contribuinte em face de sentença que, julgou improcedente demanda em que se buscava a declaração de nulidade do lançamento de Imposto sobre a Propriedade do Veículo Automotor realizada pelo Estado de São Paulo. O autor sustentou que possuía duas residências, uma no Estado de São Paulo e outra no Estado de Minas Gerais, tendo, deste modo, optado pelo domicílio mineiro para fins de pagamento de IPVA do veículo objeto. Entretanto, após o pagamento no Estado de Minas Gerais, onde o veículo estava licenciado, o contribuinte teve lançado contra si, débito de IPVA com o Estado de São Paulo referente ao mesmo exercício.

Segundo o Desembargador Relator, “é incontroverso nos autos que o autor é proprietário de um imóvel localizado na cidade de Uberlândia, no Estado de Minas Gerais e de outro, em Santana do Parnaíba, no Estado de São Paulo”, entretanto, este “indicou como endereço na declaração de imposto de renda da pessoa natural, o localizado na cidade paulista de Santana de Parnaíba”, assim, se utilizando do artigo 4º da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, foi negado provimento à Apelação do contribuinte, sob o fundamento de que, mesmo diante de pluralidade de residências, o contribuinte não tem a faculdade de eleger o local de recolhimento do IPVA, devendo este ser recolhido no local onde exerça profissão ou no mesmo endereço de sua Declaração de Imposto de Renda. No mesmo sentido:

Ação Declaratória de Inexigibilidade de Débito Tributário. IPVA. Autor objetiva desconstituir lançamento tributário do IPVA/2012, ao fundamento de que, dispondo de múltiplas residências, elegeu como domicílio tributário o Estado de Santa Catarina. Sentença de improcedência. Recurso do autor. Desacolhimento. No caso de pluralidade de residências, presume-se como domicílio tributário, para fins de recolhimento do IPVA, o local onde a pessoa natural, cumulativamente, possua residência e exerça profissão, ou, caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante de sua Declaração de Imposto de Renda (art. 4º, § 2º, “1” e “2”, da Lei estadual nº 13.296/08). Hipótese em que o autor não logrou sucesso em demonstrar que, ao tempo do fato gerador do IPVA/2012, exercia profissão em mais de um local, requisito exigido para que se presuma, como domicílio

¹³⁶ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0000368-14.2014.8.26.0650*. Relator: Desembargador Paulo Galizia. Julgamento: 20 ago. 2018. Órgão Julgador: Décima Câmara de Direito Público. Publicação: 21 ago. 2018.

¹³⁷ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1001620-05.2017.8.26.0529*. Relator: Desembargador Ricardo Dip. Julgamento: 28 mar. 2019. Órgão Julgador: Décima Primeira Câmara de Direito Público. Publicação: 28 mar. 2019.

tributário para fins de IPVA, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda. Recurso improvido¹³⁸.

Assim, apresentado referido entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, utilizando-se do artigo 4º da Lei nº 13.296/2008 daquele Estado, reconhece a possibilidade da Fazenda Pública do Estado de São Paulo efetuar o lançamento de débitos de IPVA de contribuintes que ali exerçam profissão ou usam de endereço paulista em sua Declaração de Imposto de Renda, ainda que o veículo esteja licenciado em outro Estado da federação, resta, neste momento, demonstrar o conflito gerado pela existência de legislações estaduais divergentes.

Recordando o que foi exposto no item 4.1 deste estudo, o Estado de Paraná utiliza o local onde está licenciado o veículo automotor terrestre, como critério espacial do fato gerador do IPVA, estando, deste modo, em conflito direto com a norma do Estado de São Paulo acima apresentada, que emprega o domicílio do proprietário como critério espacial.

De modo a exemplificar referido conflito de competência, destaca-se o julgamento da Apelação Cível nº 1.305-640-1 PR¹³⁹ pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Trata-se de recurso de Apelação Cível interposto por contribuinte, onde contende com a Fazenda Pública do Estado do Paraná. Argumentou, a contribuinte, que restou incontroverso que houve bitributação na cobrança de IPVA, que foi exigido pelo Estado do Paraná e pelo Estado de São Paulo. Registrou que o Estado de São Paulo editou a Lei Estadual nº 13.296/2008, estabelecendo que, na hipótese de múltiplas residências do proprietário, o IPVA é devido no “local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão”. Demonstrou que sua residência era no Estado de São Paulo, sendo lá também que exercia sua profissão. Assim, requeria a restituição dos valores pagos ao Estado do Paraná em razão do IPVA de seu veículo, alegando serem eles devidos ao Estado de São Paulo.

Em seu voto, o Desembargador Relator destacou que o veículo em questão encontrava-se licenciado no Estado do Paraná, e, que, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 14.260/03 do Estado do Paraná, “em relação a veículo automotor registrado, matriculado ou inscrito neste Estado, o imposto incide independentemente do local de domicílio do proprietário.”

¹³⁸ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1000272-84.2015.8.26.0152*. Relator: Desembargador Aroldo Viotti. Julgamento: 04 abr. 2017. Órgão Julgador: Décima Primeira Câmara de Direito Público. Publicação: 05 abr. 2017.

¹³⁹ PARANÁ. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 1.305-640-1 PR*. Relator: Desembargador Renato Braga Bettega. Julgamento: 27 jan. 2015. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Publicação: 05 fev. 2015.

Assim, negou provimento ao recurso do contribuinte, afirmando que “diante disso é evidente a competência do Estado do Paraná para a cobrança do IPVA do veículo de propriedade da autora, já que houve transferência do registro do veículo para o Paraná”.

5.4 O RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DO TEMA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante do conflito estabelecido pelas divergências existentes nas decisões do judiciário acerca do critério espacial do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 784.682/MG¹⁴⁰, a fim de que se estabeleça o local a ser paga o referido tributo.

REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo.

Destacam-se as palavras do Ministro Marco Aurélio, Relator do caso, sobre a relevância do presente tema:

O tema é passível de repercutir em inúmeras relações jurídicas. Conforme consignado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais assentou, com base no artigo 155, inciso III, da Carta Federal, o dever de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA em favor do estado no qual se encontrar sediado ou domiciliado, independente do local em que registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do imposto. A recorrente aponta ofensa ao aludido preceito, assim como ao artigo 146, incisos I e III, do Diploma Maior, presente conflito entre normas geral e especial, federal e estadual.

Embora menos conhecida se comparada à relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, está em curso no país uma guerra fiscal envolvendo o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA. Ante a autonomia dos estados para fixar as alíquotas do tributo, tornou-se prática comum contribuintes registrarem veículos em unidades federativas diversas daquela em que têm domicílio, porque o imposto devido é menor. Isso faz surgir verdadeiro conflito federativo. O fenômeno envolve diferentes segmentos econômicos e mesmo pessoas naturais.

Referido processo foi substituído para julgamento de tema de repercussão geral pelo processo nº RE 1016605.

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 784682 RG*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 março 2014. Publicação: 25 abr. 2014.

Até o presente momento, dia 21 de junho de 2019, os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, davam provimento ao recurso extraordinário para assentar a capacidade ativa, no tocante ao IPVA, do Estado em que licenciado o veículo, declarando inconstitucional o artigo 1º da Lei nº 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais. Enquanto os Ministros Alexandre de Moraes, Rosa Weber e Cármen Lúcia, que negavam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente).

6 CONCLUSÃO

O presente estudo almejou investigar as consequências da inexistência de Lei Complementar Nacional acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), destacando as particularidades advindas do exercício pleno da competência legislativa pelos Estados e Distrito Federal.

Analisando o histórico do referido imposto, demonstrou-se que este, em sua origem, buscou sanar um evidente equívoco legislativo ocorrido ao ser instituída a Taxa Rodoviária Federal, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967. Uma vez diferenciada as espécies de tributos, percebe-se as ilegalidades presentes na instituição de referida taxa, que seria devida por todo veículo motorizado que transitasse no território nacional, tendo o produto de sua arrecadação integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais. Como exposto, a vinculação de seus recursos a serviço público de caráter indivisível e sua base de cálculo típica de imposto configuravam ofensa direta à Constituição Federal.

Ao tratar do Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988 despendeu atenção necessária aos cuidados que se devem empregar a atividade tributária, a fim de se afastar a possibilidade de ofensas, tanto em relação ao pacto federativo, como aos princípios protetores dos contribuintes, estes de suma importância tendo em vista a característica de compulsoriedade do tributo.

Um desses cuidados está disposto no artigo 146 da Carta Magna. Localizado dentro da seção que arquiteta os princípios gerais do Direito Tributário Nacional, a Constituição Federal estabelece a exigência de edição de Lei Complementar Nacional que deverá, em relação aos impostos, estipular seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Restou demonstrado neste estudo que o não cumprimento de referida exigência estipulada pelo constituinte foi a origem problemas práticos encontrados hoje no território brasileiro acerca da tributação da propriedade de veículos automotores. A liberdade conferida aos legisladores dos vinte e sete entes federados competentes para a instituição do IPVA, se apresentou como uma “carta branca”. Ausentes de limitações, os textos foram concebidos de maneira isolada por cada Estado-membro, desconsiderando o fato de que estes formam uma Federação, e, assim, devem compor um sistema harmonioso.

A primeira problemática originada deste sistema de normas tributárias relativas ao IPVA se deu em relação ao critério material utilizado pelos entes federados na definição do fato gerador do referido imposto.

Como analisado, os Estados e o Distrito Federal, ao instituírem o IPVA em seus respectivos territórios, resolveram adotar interpretação ampla sobre a expressão “veículo automotor”, a fim de abranger em seu campo de incidência veículos automotores aquáticos e aéreos, além dos veículos automotores terrestres. Diante de tal fato, o tema foi levado ao judiciário em três oportunidades, a fim de se discutir sobre a constitucionalidade das referidas disposições.

Conforme destacado, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a cobrança de IPVA sobre aeronaves e embarcações é inconstitucional, determinando a modificação das legislações analisadas nos três Recursos Extraordinários citados. Os principais argumentos utilizados pela referida Corte, remontam a origem do referido tributo, como substituto da Taxa Rodoviária Única, assim como o fato de a expressão discutida se limitar a veículos terrestres em outros diplomas nacionais.

Não obstante a fixação de entendimento da Corte Suprema, demonstrou-se que vinte e três entes federados ainda possuem embarcações e aeronaves dentro do campo de incidência do IPVA em seus territórios.

Assim, a edição de Lei Complementar Nacional determinando os limites de abrangência do critério material do referido imposto demonstra-se de extrema necessidade, tendo em vista a divergência apresentada entre o judiciário e o legislativo estadual.

Outro tópico analisado por este estudo foi a forma com que foi tratado o critério espacial do IPVA pelas legislações estaduais e distritais. Os entes competentes, partindo de interesses arrecadatários, fixaram, em suas respectivas legislações, critérios espaciais assimétricos e conflituosos entre si.

O desarmônico sistema originado, que dependendo do Estado, ora se utiliza do domicílio do contribuinte, ora do local de licenciamento do veículo automotor, desenvolveu-se em campo fértil para o surgimento de conflitos de competência, que resultam na bitributação de contribuintes de boa-fé.

De forma a agravar a situação, o judiciário também se mostra indeciso sobre a caracterização do critério espacial do IPVA. Conforme exposto, as decisões dos Tribunais de Justiça estaduais entram em constante conflito entre si, enquanto algumas privilegiam os contribuintes, estabelecendo que, estes, diante da pluralidade de domicílios, são livres para

estabelecer seu domicílio tributário, conforme dispões o Código Tributário Nacional, outras focam na existente guerra fiscal, estabelecendo o ente competente para a cobrança de acordo com as legislações estaduais, retirando do contribuinte a opção pelo local de pagamento.

Tais divergências ocasionaram o reconhecimento de repercussão geral do tema pelo Supremo Tribunal Federal, a fim de que se estabeleça o entendimento do judiciário acerca deste objeto.

Mais um vez, referida problemática está diretamente ligada a ausência de legislação federal uniformizadora. Sendo o critério espacial um dos componentes necessários para o reconhecimento do fato gerador, este deveria ser tratado por lei complementar nacional, como estabelece a Constituição Federal.

O estabelecimento do fato gerador por Lei Complementar, levaria à suspensão da eficácia dos dispositivos estaduais que lhe forem contrários, conforme artigo 24, § 4 da Carta Magna, levando a necessidade de adequação dos Estados ao disposto, resolvendo os conflitos de competência acerca deste tema e afastando a bitributação que aflige os contribuintes.

REFERÊNCIAS

ACRE. Governador do Estado do Acre. *Lei n° 845, de 12 de dezembro de 1985*. Institui no Estado do Acre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Rio Branco: DOE, 12 dez. 1985. Disponível em: <<http://www.sefaz.acre.gov.br/lei-ordinaria-ipva/>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

ALAGOAS. Governador do Estado de Alagoas. *Lei n° 6.555, de 30 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Maceió, 31 dez. 2004. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. 865 p.

AMAPÁ. Governador do Estado do Amapá. *Lei n° 400, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá. Macapá: DOE, 29 dez. 1997. Disponível em: <http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=10488>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 499 p.

AMAZONAS. Governador do Estado do Amazonas. *Lei Complementar n° 19, de 29 de dezembro de 1997*. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Manaus: DOE, 29 dez. 1997. Disponível em: <<https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

AMAZONAS. Governador do Estado do Amazonas. *Decreto n° 26.428, de 29 de dezembro de 2006*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (RIPVA). Manaus: DOE, 29 dez. 2006. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202006/Arquivo/DE_26428_06.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BAHIA. Governador do Estado da Bahia. *Lei n° 6.348, de 17 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Salvador: DOE, 19 dez. 1991. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/LeidoIPVA.pdf>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. *Decreto-lei n° 397, de 30 de dezembro de 1968*. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília: DOU, 30 dez. 1968. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0397.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. *Decreto-lei nº 999, de 21 de outubro de 1969*. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 out. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 479.587*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 03 março 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20 mar. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703/SP*. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 março 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 14 abril 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509/AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002. p. 369.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 167.777/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 04 março 1997. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 09 maio 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 255.111/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 379.572/RJ*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 11 abril 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 01 fev. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo nº 784682 RG*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 março 2014. Publicação: 25 abr. 2014.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. *IPVA e guerra fiscal: A competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos*. São Paulo: 2014. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa%20Cristina%20Miranda%20Carneiro.pdf>>. Acesso em: 20 de janeiro de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva

Educação, 2018. 515 p.

CEARÁ. Governador do Estado do Ceará. *Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Fortaleza: DOE, 20 nov. 1992. Disponível em: <<https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/viacao-transportes-desenvolvimento-urbano/item/1093-lei-n-12-023-de-20-11-92-d-o-de-20-11-92>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985*. Institui no Distrito Federal o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Brasília: DOU, 18 dez. 1985. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=COMPLADO>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

ESPÍRITO SANTO. Governador do Estado do Espírito Santo. *Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001). Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

FIGUEIREDO, Cândido; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

GOIÁS. Governador do Estado de Goiás. *Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991*. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia: DOE, 26 dez. 1991. Disponível em: <<http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/pagina/ver/9496/consulta-legislacao-tributaria-estadual---lte>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

MARANHÃO. Governador do Estado do Maranhão. *Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. São Luís: DOE, 19 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4324>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

MATO GROSSO. Governador do Estado do Mato Grosso. *Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Cuiabá: DOE, 17 jul. 2000. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/62CE5995729DDCEA03256921006ED745>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

MATO GROSSO. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0035023-18.2011.8.11.0041*. Relatora: Desembargadora Maria Aparecida Ribeiro. Julgamento: 07 nov. 2016. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Publicação: 14 nov. 2016.

MATO GROSSO DO SUL. Governador do Estado do Mato Grosso do Sul. *Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Campo Grande: DOE, 23 dez. 1997. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf004d33a6?OpenDocument>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

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. Belo Horizonte, 24 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0015957-66.2012.8.13.0395*. Relatora: Desembargadora Hilda Teixeira da Costa. Julgamento: 11 out. 2016. Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível. Publicação: 21 out. 2016.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 0025211-37.2012.8.13.0145*. Relator: Desembargador Albergaria Costa. Julgamento: 09 fev. 2017. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Publicação: 03 mar. 2017.

PARÁ. Governador do Estado do Pará. *Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Belém: DOE, 31 dez. 1996. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1996_06017.pdf>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

PARAÍBA. Governador do Estado da Paraíba. *Lei nº 7.131, de 05 de julho de 2002*. Trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 05 jul. 2002. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/65-leis/ipva/675-lei-n-7-131-de-05-de-julho-de-2002>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

PARAÍBA. Governador do Estado da Paraíba. *Lei nº 11.007, de 06 de novembro de 2017*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 07 nov. 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

PARANÁ. Assembléia Legislativa do Estado do Paraná. *Lei nº 14.260, de 23 de dezembro de 2003*. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Curitiba: DOE, 23 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

PARANÁ. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 1.305-640-1 PR*. Relator: Desembargador Renato Braga Bettega. Julgamento: 27 jan. 2015. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Publicação: 05 fev. 2015.

PERNAMBUCO. Governador do Estado de Pernambuco. *Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Recife, 29 dez. 1992. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

PIAUI. Governador do Estado do Piauí. *Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Teresina: DOE, 30 dez. 1992. Disponível em: <<https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/5d19b5ca-a7de-4b8b-a6e6-6dd50b5127bd/lei+4.548.pdf?view=publicationpage1>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

RIO DE JANEIRO (Estado). Governador do Estado do Rio de Janeiro. *Lei n° 2.877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento n° 0026255-97.2017.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 25 jul. 2017. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 27 jul. 2017.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. *Mandado de Segurança n° 0025631-82.2016.8.19.0000*. Relator: Desembargador Horácio dos Santos Ribeiro Neto. Julgamento: 22 nov. 2016. Órgão Julgador: Décima Quinta Câmara Cível. Publicação: 25 nov. 2016.

RIO GRANDE DO NORTE. *Lei n° 6.967, de 30 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Natal: DOE, 31 dez. 1996. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=9>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Governador do Estado do Rio Grande do Sul. *Decreto n° 32.144, de 30 de dezembro de 1985*. Regulamenta o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Porto Alegre: DOE, 30 dez. 1985. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=65>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

RONDÔNIA. Governador do Estado de Rondônia. *Lei n° 950, de 22 de dezembro de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Porto Velho: DOE, 26 dez. 2000. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=160118>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

RORAIMA. Governador do Estado de Roraima. *Lei n° 59, de 28 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual. Boa Vista: DOE, 28 dez. 1993. Disponível em: <<https://www.sefaz.rr.gov.br/index.php/legislacao>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

SANTA CATARINA. Governador do Estado de Santa Catarina. *Lei n° 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Florianópolis: DOE, 30 dez. 1988. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/leis/1988/lei_88_7543.htm>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

SÃO PAULO (Estado). Governador do Estado de São Paulo. *Lei n° 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo: DOE, 24 dez. 2008. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível n° 0000368-14.2014.8.26.0650*. Relator: Desembargador Paulo Galizia. Julgamento: 20 ago. 2018. Órgão Julgador: Décima Câmara de Direito Público. Publicação: 21 ago. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1000272-84.2015.8.26.0152*. Relator: Desembargador Aroldo Viotti. Julgamento: 04 abr. 2017. Órgão Julgador: Décima Primeira Câmara de Direito Público. Publicação: 05 abr. 2017.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1001620-05.2017.8.26.0529*. Relator: Desembargador Ricardo Dip. Julgamento: 28 mar. 2019. Órgão Julgador: Décima Primeira Câmara de Direito Público. Publicação: 28 mar. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1009784-13.2015.8.26.0566*. Relator: Desembargador Camargo Pereira. Julgamento: 09 abr. 2019. Órgão Julgador: Terceira Câmara de Direito Público. Publicação: 10 abr. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível nº 1023664-88.2017.8.26.0053*. Relator: Desembargador Carlos Eduardo Pachi. Julgamento: 29 jan. 2019. Órgão Julgador: Nona Câmara de Direito Público. Publicação: 29 jan. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *Incidente de Inconstitucionalidade nº 0127403-35.2012.8.26.0000*. Relator: Desembargador Ênio Zuliani. Julgamento: 22 agosto 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 7 ed. Salvador: Saraiva Educação, 2018. 1949 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 1073 p.

SERGIPE. Governador do Estado de Sergipe. Lei nº 7.655, de 17 de junho de 2013. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá providências correlatas. Aracaju: DOE, 19 jun. 2013. Disponível em: <<http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/IPVA/Leis/lei7655-13.pdf>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

TOCANTINS. Governador do Estado do Tocantins. *Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001*. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Palmas: DOE, 28 dez. 2001. Disponível em: <<http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.