

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

EVILÁZIO VITOR DE SOUZA SANTOS

**GUERRA FISCAL NO IPVA: A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL NO
IMPOSTO**

BRASÍLIA,
JUNHO DE 2017

EVILÁZIO VITOR DE SOUZA SANTOS

**GUERRA FISCAL NO IPVA: A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL NO
IMPOSTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Escola de Direito de Brasília –
EDB/IDP como requisito parcial para obtenção de
título bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Ivan Allegretti

**BRASÍLIA,
JUNHO DE 2017**

EVILÁZIO VITOR DE SOUZA SANTOS

**GUERRA FISCAL NO IPVA: A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL NO
IMPOSTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Escola de Direito de Brasília –
EDB/IDP como requisito parcial para obtenção de
título bacharel em Direito.

Brasília-DF, de junho de 2017.

Prof. Me. Ivan Allegretti

Professor Orientador

Profª. Janete Ricken Lopes de Barros

Membro da Banca Examinadora

Prof. Daniel Gustavo Falcão Pimentel dos Reis

Membro da Banca Examinadora

Dedico este trabalho primeiramente a Deus e à Nossa Senhora que sempre iluminaram o meu caminho. A minha família, Evilazio José, Leni e Ligia que não mediram esforços para que eu chegasse ao fim dessa caminhada. Por fim, agradeço ao Movimento Escalada de Brasília que em 10 anos me mostrou como eu poderia ser uma pessoa melhor.

GUERRA FISCAL NO IPVA: A DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL NO IMPOSTO

IPVA'S TAX WAR: THE DEFINITION OF THE TAX'S LOCAL CRITERION

EVILÁZIO VITOR DE SOUZA SANTOS

SUMÁRIO: Introdução; Resumo; Abstract; 1 O imposto sobre a propriedade de veículo automotor, 1.1 A regra matriz de incidência tributária no IPVA, 1.1.1 Critério material, 1.1.2 Critério temporal, 1.1.3 Critério espacial 1.1.4. Critério pessoal, 1.1.5 Critério quantitativo, 2 Limitação do poder de tributar 2.1 Lei complementar em matéria tributária, 2.2 Ausência de lei complementar no IPVA, 2.3 Ausência de resolução do Senado Federal; 3 A guerra fiscal no IPVA, 3.1 A escolha do domicílio, 3.2 O tratamento diferenciado às locadoras de automóveis; Conclusão; Referências.

RESUMO

Estudo do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) e a ausência de balizamento por meio de normas gerais (Lei Complementar e Resolução do Senado Federal). Atualmente ocorre uma verdadeira guerra fiscal entre os entes Federados, na escolha do critério espacial deste tributo, quando se poderia utilizar as regras estabelecidas no Código de Trânsito Brasileiro (CTB), respeitando-se o direito do contribuinte em optar, quando ele possuir mais de um domicílio. Mesmo ocorrendo decisões do Supremo Tribunal Federal nos casos que chegaram àquela Corte, a controvérsia somente terá fim no momento em que o Congresso Nacional editar lei complementar estabelecendo com clareza os critérios materiais, espaciais e temporais do imposto.

PALAVRAS-CHAVE: IPVA; Guerra Fiscal; Lei Complementar; Critério Espacial.

ABSTRACT

Study of Motor Vehicle Property Tax (IPVA) and the absence of beaconing by means of general rules (Supplementary Law and Resolution of the Federal Senate). Currently, there is a real tax war between the Federated entities, in the choice of the spatial criterion of this tax, when one could use the rules established in the Brazilian Traffic Code (CTB), respecting the right of the taxpayer to opt, when he has more than A domicile. Even if there is a decision of the Federal Supreme Court in cases that have reached that Court, the controversy will only end when the National Congress issues a complementary law establishing clearly the material, local and temporal criteria of the tax.

KEYWORDS: IPVA; Tax War; Supplementary law; Local Criterion.

INTRODUÇÃO

O presente artigo científico analisa as principais características do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) e dos impactos que a ausência de lei complementar traz para o ordenamento jurídico e o mundo prático no âmbito do direito tributário.

Um dos fenômenos ocorrido nos últimos tempos é, sem dúvida, o crescimento da frota de veículos automotores adquiridos por pessoas físicas e jurídicas.¹ Com esse aumento, cresce também a importância do IPVA para arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.²

Ocorre que a definição do local onde acontece a incidência deste tributo vem causando uma verdadeira guerra fiscal entre os entes da Federação, o que se agrava quando combinada com a concessão de alíquotas reduzidas para grandes frotistas, como é o caso das locadoras de automóveis.

A problemática decorre de como a falta de edição de normas gerais reclamadas pela própria Constituição Federal para efeitos de prevenir conflitos e delimitar o âmbito da competência tributária no IPVA pode causar bitributação para o contribuinte.

Assim, o artigo científico foi dividido em três capítulos, nos quais serão tratados: 1) as principais características e critérios do referido imposto; 2) o papel da lei complementar e da resolução do Senado enquanto normas gerais de direito tributário que limitam o poder de tributar, além da ausência de norma geral em relação ao IPVA; e 3) a guerra fiscal e as questões que estão pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

No primeiro capítulo serão realizadas as considerações iniciais sobre os tributos, dando atenção especial aos impostos. Após essa fase preliminar, o IPVA será tratado de forma específica, analisando-se sua regra matriz de incidência tributária.

¹ BRASIL. Departamento Nacional de Trânsito. Segundo números atualizados em abril de 2017, a frota de veículos no Brasil é de 94.812.640 veículos registrados, sendo que, somente no Distrito Federal são de 1714963. Conforme dados retirados do site do DENATRAN. Disponível em: <<http://www.denatran.gov.br/index.php/estatistica/610-frota-2017>>. Acesso em: 01 jun. 2017.

² DISTRITO FEDERAL (DF). Secretária de Estado da Fazenda. No ano de 2016, o Distrito Federal arrecadou R\$ 918.686,30, conforme dados disponibilizados pelo Governo de Brasília. Disponível no link: <http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=1421>. Acesso em: 15 jun. 2017.

No segundo capítulo será reportada a limitação do poder de tributar, a importância da lei complementar em matéria tributária e as implicações de sua ausência sobre as questões relativas ao IPVA, além da ausência de fixação de alíquotas mínimas e máximas, bem como a forma como os entes tratam este imposto por meio das legislações estaduais.

No terceiro e último capítulo, analisa-se a guerra fiscal relativa ao imposto, a possibilidade de escolha do domicílio, a questão das locadoras de veículos e dois casos concretos que aguardam julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, os quais materializam a problemática.

Dessa forma, o trabalho tem por objetivo estudar o instituto do IPVA, a limitação do poder de tributar e os problemas ocasionados pela ausência de lei complementar e resolução do Senado Federal, analisando-se, por fim, as questões que vem ocorrendo entre os Estados, inclusive apresentando uma possível solução.

Para a sua elaboração, recorre-se à doutrina para embasar o estudo acerca do tributo aqui discutido, além dos processos que chegaram ao Supremo Tribunal Federal e ainda carecem de julgamento de mérito, os quais poderão amenizar as principais controvérsias.

1 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – estabelece que “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

Do conceito citado é possível identificar as características deste instituto: i) o seu caráter pecuniário, devendo ser prestado em moeda corrente; ii) a compulsoriedade da prestação, isto é, o pagamento dos tributos é um dever jurídico por parte do contribuinte; iii) a sua natureza não sancionatória de ato ilícito, o que afasta a natureza de tributos das multas previstas no Código Penal; iv) a origem legal, pois os tributos são oriundos de lei específica e não pela vontade das partes; v) por fim, a sua natureza vinculada ou não discricionária da atividade.

³ BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - art. 3º.

Assim, deve-se analisar tributo como um gênero que pode ser dividido nas seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições, pedágio e empréstimos compulsórios. Dentre estas, serão destacados os impostos, por ser o objeto do presente trabalho.

O CTN prevê que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”⁴ Em outras palavras, o fato gerador dessa espécie não consiste em uma atuação estatal, mas sim uma situação vinculada ao contribuinte.

A Constituição Brasileira preocupou-se em instituir meios para que cada um dos Estados e os Municípios possam arcar com suas próprias despesas, sendo que os impostos representam a principal fonte de arrecadação.

A competência tributária é “a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. Todos tem, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.”⁵

A doutrina⁶ divide a competência tributária em: privativa, quando apenas um ente da Federação detém a exclusividade para criar determinado tributo; comum, quando um ou mais entes possuem esta competência; ou residual, quando a União possui a competência para instituir outros impostos, diferentes dos descritos no texto constitucional.

A Constituição confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículo automotor, sendo vedada a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos.

Inicialmente, pode-se destacar como características primordiais que o IPVA é um imposto real, isto é, incide sobre a propriedade que o contribuinte exerce sobre a coisa, não havendo qualquer elemento subjetivo, além de não estar sujeito a qualquer tipo de progressividade.

Os impostos estão sujeitos ao princípio da não afetação, isto é, o valor arrecadado não pode estar vinculado a uma finalidade específica. Ao estipular tal regra, o legislador visa que

⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. *Op. Cit.* art. 16.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 115.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 874.

as unidades da Federação possam cobrir todas as suas despesas, sem vincular a aplicação das receitas a uma determinada área. Ou seja, os governos podem utilizar o valor arrecadado no IPVA nas despesas relativas a Saúde, por exemplo.

O critério da partilha nos impostos, por não depender de uma atividade estatal específica, apoia-se no fato gerador do tributo, servido de suporte para a sua incidência. No caso específico do IPVA nota-se que a previsão Constitucional prescreve que os Estados e o Distrito Federal serão competentes para instituí-lo (art. 155, inciso III), enquanto outro dispositivo determina que 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação deste imposto pertence aos Municípios nos quais os veículos automotores tenham sido licenciados em seu território (art. 158, inciso III).

Nota-se ainda que o CTN foi publicado no Diário Oficial da União de 27/10/1966 e retificado em 31/10/1966, ou seja, uma norma anterior à Constituição Federal de 1988, não fazendo menção ao IPVA, uma vez que o seu histórico de nascimento se deu com a promulgação da Emenda nº 27, de 1985, à Constituição de 1967, substituindo a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU).

Portanto, pode-se perceber uma lacuna legislativa acerca da matéria, haja vista que não existe Lei Complementar que trate sobre este tributo de forma específica, conforme previsto no art. 146, III, “a” da Constituição, gerando grandes problemas na ordem federativa.

1.1 A regra matriz de incidência tributária do IPVA

A regra matriz de incidência tributária é uma estrutura lógica por meio da qual se busca analisar em abstrato a norma que institui determinado tributo, disciplinando a relação jurídica-tributária entre o fisco e o contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho divide a norma jurídica tributária nos elementos antecedentes e consequentes, explicando:

Ora, a regra de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-se a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontramos uma pessoa

(sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.⁷

O antecedente é responsável por descrever a norma, estabelecendo as diretrizes do tributo, composta pela hipótese na qual estão presentes os critérios material, temporal e espacial.

Por sua vez, o consequente refere-se à relação jurídica-tributária e subdivide-se nos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e valores das alíquotas).

O estudo e análise desses institutos aplicados ao IPVA mostram-se de suma importância para o entendimento da problemática aqui trabalhada, pois eles delimitam o campo de atuação dos entes federativos em relação a esse imposto.

1.1.1 Critério material

O critério material é o núcleo da descrição fática positivada, nele pode-se encontrar a referência de um determinado comportamento e o detalhamento objetivo de uma prática que, segundo a norma, seja capaz de gerar uma obrigação tributária.

Assim como os demais critérios, é de extrema importância que o aspecto material seja descrito de maneira objetiva, para que não existam dúvidas de onde o tributo incidirá nos casos concretos.

Dessa forma, o critério material do IPVA é descrito no art. 155, inciso III, da Constituição, isto é, os Estados e o Distrito Federal somente poderão exercer sua competência de cobrar o tributo desde que respeitada a condição de ser proprietário de veículo automotor.

Contudo, devido à generalidade do dispositivo constitucional, que afirma apenas “propriedade de veículo automotor”, alguns Estados tentaram estender a incidência para a propriedade sobre aeronaves e embarcações. No entanto, ao ser provocado, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidiu que a norma constitucional apenas autoriza a tributação

⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição (2ª tiragem). São Paulo: Saraiva, 2014. p. 333.

de veículos de circulação terrestre, ressaltando que o IPVA foi criado em substituição a Taxa Rodoviária Única (TRU).⁸

A antiga TRU incidia sobre a propriedade de veículo automotor, sendo vedado a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículo.

No voto vencido, o Ministro Relator, Marco Aurélio, entendeu que veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, tendo a sua fabricação e a circulação destinada ao transporte de pessoas, bens e mercadorias. Dessa forma, no seu entendimento, o imposto deveria incidir também em relação aos veículos de natureza hídrica e aérea.

Todavia, este posicionamento não prevaleceu na Corte Suprema, o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que o IPVA somente deve incidir sobre a propriedade de veículos terrestres, pois ainda que a atual constituição não limite a esse entendimento, o IPVA é um imposto que possui um histórico derivado da antiga TRU, que assim o limitava.

Por se tratar de um Recurso Extraordinário, no qual o controle constitucional é feito de maneira incidental, a decisão não possui efeito *erga omnes*⁹, dessa forma, o que se nota, na prática, é que alguns entes da federação continuam a cobrar imposto sobre a propriedade de aviões e barcos, como é o exemplo do Distrito Federal e do Estado do Ceará.

Recentemente, no dia 7 de fevereiro de 2017, o Procurador-Geral da República ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5654 em desfavor das Leis Cearenses nºs 12.025/1992 e 15.892/2015, questionando a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações, bem como o critério utilizado para diferenciar as alíquotas.

A ação ainda está pendente de julgamento, mas se o STF mantiver o entendimento firmado no Recurso Extraordinário citado, certamente declarará a inconstitucionalidade das referidas leis estaduais, limitando a hipótese de incidência do IPVA aos veículos terrestres.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 134509, do Tribunal de Justiça do Amazonas, Brasília, DF, 29 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+134509%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+134509%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c529kkn.>> Acesso em: 25 mai. 2017.

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 1080.

Portanto, apesar da atual Constituição, a princípio, possuir um texto diferente do dispositivo que tratava da TRU, pode-se concluir que o imposto deve incidir apenas para veículos terrestres, ou seja, ambos os tributos correspondem a um mesmo critério material.

Sobre este critério, o art. 110 do CTN¹⁰ estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos. Por isso, a norma estadual não pode ampliar o conceito estabelecido pela Constituição à propriedade de veículo automotor, para abranger outros meios de locomoção, como por exemplo as bicicletas.

No âmbito do Distrito Federal, o IPVA é regido pela Lei Federal nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985, e regulamentado pelo Decreto Distrital nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA.

O aspecto material é facilmente identificado no art. 2º do referido diploma legal, nos seguintes termos:

Art. 2º O IPVA é o tributo incidente sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, que se caracteriza por prestação pecuniária independente de atividade estatal específica que não constitui contraprestação de serviços públicos específicos e divisíveis relativos ao contribuinte.

O Decreto Distrital conceitua como sendo veículo automotor toda estrutura destinada a transporte ou locomoção de pessoas, mercadorias ou bens, por via terrestre, aquática ou aérea, em virtude de autopropulsão por meio de motor. Portanto, a norma abrange até mesmo embarcações e aeronaves.

Porém, conforme já ressaltado, expandir o fato gerador para aviões e barcos não nos parece a interpretação mais adequada para o IPVA, visto que a atual jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que a norma constitucional apenas autoriza a tributação de veículos de circulação terrestre.

¹⁰ 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.

1.1.2 Critério temporal

Por sua vez, o critério temporal da hipótese de incidência diz respeito ao momento em que ocorre a subsunção do fato jurídico à norma tributária, desencadeando uma obrigação tributária. É necessário destacar que este critério não se confunde com o vencimento da obrigação, pois este se relaciona com a data do pagamento, enquanto o aspecto material se refere ao nascimento da relação tributária.

No caso específico do IPVA, devido à natureza permanente do objeto (veículo automotor), o aspecto temporal do tributo possui um tratamento diferente dos demais impostos. Dessa forma, o constituinte deixou a cargo do legislador estadual para estabelecer este critério em cada ente federativo.

Em geral, os Estados e o Distrito Federal estabelecem o critério temporal segundo as seguintes regras básicas: a) nos casos de automóveis novos, o imposto será devido no momento do registro do veículo, pela pessoa física ou jurídica; b) em caso de veículos importados, será considerando o dia do desembaraço aduaneiro; e c) no caso de aquisição de veículos usados, deverá ser considerado como marco o ano civil¹¹.

Em regra, o aspecto temporal não tem gerado grandes problemas na legislação estadual, mas algumas considerações são necessárias para melhor entendimento do funcionamento do IPVA.

Em primeiro lugar, nos casos das montadoras de automóveis que fabricam para revenda, o IPVA não é devido, haja vista que não ocorreu o nascimento da obrigação tributária, pois essas empresas fabricam para revender. Dessa forma, apenas o consumidor final, isto é, o proprietário do veículo licenciado é que deverá arcar com o imposto.

Na hipótese “b”, veículos importados, considera-se como critério temporal o “desembaraço aduaneiro”, nos termos da sua própria definição, conforme art. 571 do Decreto

¹¹DISTRITO FEDERAL (DF) Secretaria de Fazenda. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34024&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=>> Acesso em: 15 mai. 2017.

nº 6.759¹², de 5 de fevereiro de 2009, que trata do Regulamento Aduaneiro (Ministério da Fazenda).

No Distrito Federal, por exemplo, o critério temporal está previsto inicialmente na Lei Federal nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985, que institui no DF o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, e melhor detalhado no art. 4º e incisos do Decreto Distrital nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, que consolida e regulamenta aquela legislação.

Desse modo, a citada legislação dispõe que o fato gerador ocorre, no caso de veículo importado do exterior, por consumidor final, diretamente ou por meio de terceiros, na data do desembarço aduaneiro.

Tratando-se de veículo usado, o fato gerador ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano, quando se trate de automóvel licenciado no Distrito Federal, ou na data de seu licenciamento no Distrito Federal, quando licenciado anteriormente em outra unidade federada.

No caso de veículos anteriormente contemplados com imunidade, não incidência ou isenção, o fato gerador se dará na data em que ocorrer o evento que der ensejo à obrigação do pagamento do imposto.

Em relação a veículo que foi roubado, furtado ou sinistrado, o fato gerador voltará a ocorrer na data de sua recuperação ou de seu reparo.

E quando se tratar de veículo de fabricação nacional novo, o fato gerador do imposto ocorrerá na data da emissão do documento translativo da propriedade ou da posse legítima do veículo para consumidor final.

1.1.3 Critério espacial

O critério espacial diz respeito ao âmbito de vigência que a norma terá no território nacional, estabelecendo assim o alcance da regra.

¹² Art. 571. Desembarço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 51, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2o).

Como se pode notar, o princípio da territorialidade está diretamente relacionado com o aspecto espacial deste tributo, afinal, embora este princípio não esteja expressamente citado pela Constituição, é “pressuposto da própria exigência da República Federativa do Brasil”¹³.

Analisando sob a ótica tributária, é pela territorialidade que se estabelece os limites na divisão das competências de instituir e cobrar os tributos, garantindo-se, assim, a existência de uma Federação.

Paulo de Barros acrescenta que “a observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.”¹⁴

Contudo, o critério espacial é o mais difícil de se identificar no IPVA, pois aqui reside a grande controvérsia que este trabalho pretende abordar. Ou seja, trata-se de um imposto estadual, sem regulamentação geral em uma lei complementar, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer suas próprias diretrizes, desse modo, nos resta apenas os dispositivos constitucionais para serem analisados.

Além disso, outro obstáculo encontrado para se definir o critério espacial do IPVA é a natureza móvel do veículo automotor, pois este pode ser adquirido e registrado em um determinado ente federativo e circular por todo o território nacional, como por exemplo, um determinado indivíduo que é residente no Estado de Goiás mas trabalha em Brasília. Neste caso, qual ente é competente para cobrar o tributo? O local do registro ou onde há efetiva circulação do automóvel? Esta é uma das questões que o presente trabalho visa responder.

Em face da ausência de lei complementar sobre o assunto, que será melhor detalhado adiante, não deve haver uma total liberdade para as unidades federativas, sob pena de eleição de critérios espaciais distintos umas das outras, ocasionando uma guerra fiscal e uma insegurança jurídica. Dessa forma, mesmo com a falta de norma geral, deve existir uma padronização entre os entes federados, visando sempre a escolha de critérios objetivos para instituir a cobrança do imposto.

¹³ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA e Guerra Fiscal**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestrado em Direito, 2014. p. 129. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa%20Cristina%20Miranda%20Carneiro.pdf>> Acesso em: 25 mai. 2017.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op Cit* p. 177.

O Código de Transito Brasileiro (CTB) - Lei nº 9.503 de 23 de setembro de 1997 - trata do licenciamento de veículo no art. 120, disciplinando que “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”.

Portanto, após se fazer uma interpretação sistemática da Constituição Federal com a legislação infraconstitucional, constata-se que o legislador estadual deve eleger como critério espacial o lugar onde ocorre o exercício de propriedade do veículo automotor, devendo existir relação com o lugar de registro e licenciamento do automóvel, não sendo cabível estabelecer critério diferente, como por exemplo, o local de circulação do veículo.

Neste ponto, no Distrito Federal, por exemplo, a Lei Federal nº 7.431/1985 estabeleceu à época que são contribuintes do IPVA as pessoas físicas ou jurídicas residentes e ou domiciliadas no Distrito Federal, proprietárias, a qualquer título, de veículo automotor sujeito a licenciamento pelos órgãos competentes; titulares do domínio útil do veículo, nos casos de locação e arrendamento mercantil; e detentoras de posse legítima do veículo, inclusive quando decorrente de alienação fiduciária em garantia, ou gravado com cláusula de reserva de domínio.

Porém, posteriormente, o Decreto Distrital nº 34.024/2012, que consolida a legislação de IPVA no DF, em seu art. 3º, estabeleceu que “o fato gerador do IPVA é a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, registrado e licenciado, inscrito ou matriculado no Distrito Federal, perante as autoridades de trânsito nas vias terrestres, aquáticas ou aéreas.”

Ou seja, percebe-se que no âmbito do Distrito Federal adotou-se o critério espacial em consonância com o disposto no CTB, no entanto, alguns Estados estabelecem critério distinto, conforme será ressaltado adiante, o que pode ocasionar situações de bitributação horizontal.

1.1.4 Critério pessoal

O aspecto pessoal é dividido em dois polos da obrigação tributária, o polo ativo e o polo passivo. “No polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária, principal ou acessória,

figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é o sujeito ativo”¹⁵, isto é, a pessoa jurídica de direito público que tem legitimidade para cobrar determinado tributo.

O CTN¹⁶ estabelece que o “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Assim, poderá figurar no polo positivo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Como ressaltado anteriormente, a Constituição Federal¹⁷ estabelece que o IPVA tem competência estadual, portanto, os Estados e o Distrito Federal figuram como sujeito ativo deste tributo.

Enquanto isso, o sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, que deve efetuar o pagamento ao sujeito ativo, à medida que esteja inserido na obrigação tributária, conforme previsto no art. 121 do CTN.

Aplicando-se este conceito ao IPVA, o sujeito passivo é o proprietário de veículo automotor, podendo ser pessoa física ou jurídica (locadoras de automóveis, por exemplo), presumindo-se ser a pessoa que registrou o veículo em seu nome.

1.1.5 Critério quantitativo

Após definidos os sujeitos da obrigação tributária, isto é, quem deverá pagar o tributo ao fisco, deve-se definir quanto será o valor patrimonial devido.

Para se definir esta quantia deve-se analisar o último critério da regra matriz de incidência tributária, que é o quantitativo.

Esse aspecto quantitativo irá estabelecer quanto o sujeito passivo deve pagar para o sujeito ativo, referente a determinado tributo, e deve ser quantificado pela adoção de dois institutos: base de cálculo e alíquota.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a base de cálculo:

[...] se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se com a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério

¹⁵ AMARO, Luciano. *Op cit.* p. 319.

¹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 art. 119.

¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1998), art. 155, inciso III.

material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: ‘a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.¹⁸

Aplicando-se este conceito para o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor é possível concluir que a sua base de cálculo será sobre o valor venal do veículo, podendo variar de acordo com a situação em que se encontra.

Por exemplo, quando se trata de um veículo novo, normalmente os entes federados estabelecem que a base de cálculo será o valor pago no momento da aquisição daquele bem, ou seja, o valor da nota fiscal.

Por sua vez, quando se trata de um veículo usado a situação é um pouco mais complexa, visto que deve se utilizar o valor de venda em condições normais de mercado. Normalmente os Estados utilizam de valores médios para os diferentes tipos de veículos e suas especificações, dados pela tabela FIPE¹⁹.

Associada à base de cálculo, a alíquota é responsável por quantificar qual o valor o sujeito ativo cobrará do contribuinte. Em outras palavras, é o percentual fixo aplicado ao valor da base de cálculo.

A Constituição também estabelece no art. 155, § 6º, inciso I, que o Senado Federal é o responsável por fixar alíquotas mínimas acerca do IPVA, todavia, na prática, nota-se que tal competência ainda não foi exercida, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal atribuir seus próprios percentuais.

Esta liberdade dos entes federativos contribui para a ocorrência de uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados, visto que, cada unidade possui total liberdade para fixar as alíquotas que desejar, com a finalidade de atrair os contribuintes para registrarem seus veículos naqueles Estados. Além disso, a jurisprudência do STF²⁰ sinaliza no sentido de que

¹⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. *Op cit.* p. 327.

¹⁹ BRASIL. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. TABELA FIPE: Disponível em: <<http://veiculos.fipe.org.br/>> Acesso em: 24 mar. 2017.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 2301/RS, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Brasília, DF, 27 nov. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2301%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2301%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ar3sjnd>> Acesso em: 19 mai. 2017.

os Estados possuem competência para determinar benefícios fiscais, como descontos do IPVA em caso de ausência de infração de trânsito, por exemplo.

O inciso II do § 6º do art. 155 da Constituição estabelece que o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo, ocorrendo assim uma seletividade do tributo, pois é possível a incidência de uma alíquota menor para veículos destinados ao transporte de carga e de passageiros em relação aos veículos de passeio.

Contudo, apesar da previsão constitucional de poder haver tratamento diferenciado segundo a função do veículo, o legislador não pode aplicar uma distinção segundo a sua origem, ou seja, os Estados não podem cobrar alíquotas diferenciadas entre automóveis nacionais e importados ou que sejam produzidos em um outro Estado, de acordo com o entendimento da Suprema Corte.²¹

2 LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Como foi visto no capítulo anterior, por intermédio da competência tributária, a Constituição Federal confere à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios a aptidão de criação dos tributos. Contudo, essa outorga de poder deve ser vista com algumas restrições.

A Constituição prevê outras maneiras de atuação da norma tributária, sendo que para o caso aqui apresentado pode-se destacar as normas infraconstitucionais, isto é, a lei complementar e resoluções do Senado Federal, que atuam com a finalidade de limitar e adequar o poder do legislador tributário na criação ou alteração do imposto.

Neste sentido, Luciano Amaro afirma:

Em suma, o exercício legítimo da competência para criação de tributos é balizador não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia, e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material onde poderá ser exercida validamente a competência tributária a de definir o modo pelo qual se deve dar esse desenho.²²

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 367785 AgR, Tribunal do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 09 mai. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+367785%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+367785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ateyc6j>> Acesso em: 18 mai. 2017.

²² AMARO. Luciano. *Op cit* p. 131.

Assim, pode-se concluir que a lei complementar, em conjunto com a resolução do Senador Federal, atuam como normas gerais em matéria tributária, exercendo uma limitação ao poder de tributar. Hipóteses que serão tratados especificamente em relação ao IPVA.

1.2 Lei complementar em matéria tributária

A Constituição Federal difere a Lei Complementar da Lei Ordinária por dois elementos básicos. O primeiro é o seu quórum de aprovação, que deve ser de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional (Câmara e Senado), conforme estabelece o art. 69²³ do texto constitucional, o que resulta em um processo mais rígido, sendo necessário o voto de 41 senadores e 257 deputados. A votação no Senado é feita em turno único, mas na Câmara realiza-se em dois turnos²⁴.

O segundo elemento consiste no domínio normativo, visto que só será caso de norma complementar quando a Constituição estabelecer de maneira expressa, desse modo, quando a Carta Magna se limita a estabelecer a previsão de “lei”, está se referindo a matéria que deverá ser tratada por lei ordinária.

A doutrina majoritária²⁵ entende não haver hierarquia entre as leis ordinárias e complementar, o que existe é uma diferenciação, feita pela Constituição, do âmbito material específico para cada espécie normativa.

O art. 146 da Constituição cuida do cabimento e das funções da lei complementar em matéria tributária. O Constituinte estabeleceu que esta espécie normativa deverá dispor sobre as seguintes matérias:

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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

²³Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²⁴ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/lei-complementar>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

²⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 874.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A lei complementar a que se refere o texto constitucional é o próprio Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pela atual Constituição como a mais relevante norma infraconstitucional reguladora da matéria tributária no Brasil²⁶. Porém, conforme ressaltado no Capítulo, o CTN foi publicado no ano de 1966, ou seja, é uma norma anterior à Carta de 1988, não prevendo, desse modo, o IPVA.

O inciso III do citado dispositivo detalhou como devem ser as normas gerais da legislação tributária, devendo esta tratar sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; além de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Em relação aos impostos discriminados na Constituição, cabe à lei complementar disciplinar os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes.

O fato gerador é a situação fática, prevista em lei previamente, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na vida real, faz com que ocorra o nascimento da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

A base de cálculo do imposto é seu elemento monetário, sobre a qual incide a respectiva alíquota, enquanto o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, pessoa física ou jurídica que se sujeita, por previsão legal, ao pagamento do imposto.

Percebe-se que a lei complementar possui a função de detalhar o desenho do imposto já previsto na Constituição, adentrando o modelo constitucionalmente prefigurado de certos

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 672.

impostos²⁷. Pode-se concluir que a lei complementar possui um papel fundamental para o direito tributário, pois detalha e uniformiza os conceitos que serão empregados pelos diversos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) quando do exercício da competência tributária para instituir impostos, com isso solucionando e prevendo diversos conflitos.

O texto constitucional é sucinto, usando poucas palavras para descrever a materialidade dos impostos, sendo função da lei complementar apresentar o detalhamento das especificidades. Ou seja, essas leis visam auxiliar e complementar a eficácia que a Constituição deseja em seu comando normativo.

Como ressaltado, o dispositivo constitucional refere-se à expressão “normas gerais”, contudo, acerca deste assunto, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, autor de um dos artigos da obra organizada por Ives Gandra, ressalta:

Por sua vez, ao tratar do estabelecimento de normas gerais, a matéria se projeta na estipulação dos parâmetros normativos a serem seguidos pelo legislador ordinário. Deverá assim conformar as linhas mestras do sistema positivo, de forma a permitir a perfeita integração dos comandos constitucionais à legislação inferior, sem perda do sentido originalmente plasmado no texto supremo. Fatos Geradores, base de cálculo e contribuintes das espécies tributárias hospedadas na Constituição (impostos, taxas, contribuições de melhoria empréstimos compulsórios e contribuições especiais) típicas, matérias atinentes a normas gerais, deverão ser objeto regulamentação por lei complementar, ante de sua instituição pelo legislador ordinário.²⁸

Em síntese, a lei complementar também possui uma importante função em matéria tributária, que é de estabelecer normas gerais para os tributos, isto é, regras básicas que os legisladores estaduais devem seguir para que determinado tributo seja cobrado segundo o balizamento estabelecido na Constituição Federal.

1.3 Ausência de lei complementar no IPVA

Não existe uma lei complementar que estabeleça as normas gerais no IPVA, conforme prevê o art. 146 da CRFB. Esta lacuna legislativa não inviabiliza a sua cobrança conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, contudo, evitaria diversos problemas, principalmente em relação ao critério espacial e o polo passivo da relação jurídica.

²⁷AMARO, Luciano. *Op cit.* Página 193.

²⁸MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 14ª edição, 2013. p. 106.

No julgamento do AI-AgR 167.777/SP, a 2ª turma do STF, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental e assim declarou constitucional a disciplina do IPVA mediante norma local. Em seu voto, o Ministro Relator, Marco Aurélio, afirmou:

Quando à matéria envolvida na própria lide, fiz ver que a legitimidade constitucional da cobrança do IPVA, pelo Estado-membro, decorreu do disposto no §3º do artigo 24 da Constituição Federal: Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.²⁹

Ademais, o art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias³⁰, determina que promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional.

Face a situação de ausência de lei complementar instituindo as normas gerais do IPVA, juntamente com o disposto no ADCT e o atual entendimento do STF, os entes políticos possuem competência legislativa plena, em conformidade com o art. 24, § 3º, da Constituição³¹.

Vale lembrar que, apesar da competência legislativa plena, os Estados devem exercer esta função segundo os moldes constitucionais, devendo ser respeitados os critérios materiais, espaciais e temporais descritos no capítulo anterior deste trabalho. É claro que o fato de cada ente poder editar suas próprias normas confere a estes uma certa liberdade legislativa, todavia, não podem as legislações estaduais irem de encontro aos parâmetros descritos na Constituição.

1.4 Ausência de resolução do Senado Federal

O Senado Federal ainda não exerceu a atribuição de editar alíquotas mínimas para o IPVA, conforme lhe confere o art. 155, § 6º, inciso I da CRFB³². Circunstância que prejudica

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI-AgR 167.777/SP, 2ª Turma, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 04 mar. 1997. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+167777%2ENUME%2E%29+OU+%28AI%2EACMS%2E+ADJ2+167777%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b66vv4eRel>. Min. Marco Aurélio, j. 04-03-1997. > Acesso em: 18 mar. 2017.

³⁰ Art. 34 (...) § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

³¹ Art. 24 (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

³² Art. 155 (...) § 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

ainda mais a disputa, uma vez que os entes da federação possuem total liberdade para estabelecer suas próprias diretrizes, por exemplo: o Estado A pode oferecer um determinado desconto para alguma situação específica, enquanto o Estado B estabelece valores diferentes para o mesmo caso.

Esta falta de regulamentação por lei complementar e resolução do Senado Federal faz com que existam problemas concretos entre os entes da Federação, pois apesar de os entes federados possuírem competência legislativa plena para instituir o IPVA, nota-se, na prática, que esta prerrogativa tem gerado grandes problemas, pois os Estados e o Distrito Federal, muitas vezes, utilizam critérios de constitucionalidade duvidosa.

Na prática, há uma verdadeira guerra fiscal se iniciando no país devido a grande variação de alíquotas que existem entre os Estados, as quais, de acordo com a função dos veículos, possuem uma enorme diferença, variando de 1% a 4,5%.

Em geral, os Estados tendem a fixar a alíquota em torno de 1% para caminhões e ônibus, sendo que para carros de passeio e uso pessoal estas são mais altas.

Ocorre que alguns Estados e o Distrito Federal estabelecem alíquotas menores (em torno de 1% a depender da região) para veículos destinados a locação, por exemplo, além do DF, os Estados do Ceará, Minas Gerais, Paraná, Rondônia e Roraima.

No Distrito Federal, as alíquotas do IPVA estão previstas no art. 10 e incisos do Decreto Distrital nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, e de acordo com a categoria do veículo, podem variar de 1% a 3,5%; sendo 1% para aqueles de carga com lotação acima de 2.000 kg, caminhões-tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos.

Também é de 1% a alíquota para os veículos destinados exclusivamente à locação, de propriedade de pessoa jurídica com atividade de locação de veículos (CNAE FISCAL 77.11-0-00 – Locação de automóveis sem condutor), devidamente comprovada junto à Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda, ou cuja posse está detenha em decorrência de contrato de arrendamento mercantil ou de alienação fiduciária, limitada ao período em que o veículo for efetivamente utilizado com a finalidade específica de locação.

Os ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadrículos e triciclos possuem alíquota de 2,5% ao passo que automóveis, caminhonetes, caminhonetes, utilitários e outros veículos não

discriminados, bem como embarcações, aeronaves e demais estruturas dotadas de autopropulsão, possuem alíquota de 3,5%.

Importante ressaltar que no Distrito Federal, os veículos novos, no ano de sua aquisição, são isentos do IPVA, condicionados ao atendimento de algumas condições, dentre as quais que o contribuinte não esteja inscrito na dívida ativa do Distrito Federal.

Contudo, nos três exercícios subsequentes ao da aquisição, as alíquotas são de 1,25% para veículos de carga com lotação acima de 2.000 kg, caminhões-tratores, micro-ônibus, ônibus e tratores de esteira, de rodas ou mistos; 2,5% para ciclomotores, motocicletas, motonetas, quadriculos e triciclos; e 3,5% para automóveis, caminhonetes, caminhonetes, utilitários e demais veículos.

Também há casos de Estados que atribuem as alíquotas considerando a potência e o valor venal dos automóveis.

No Estado do Ceará³³, por exemplo, a Lei Estadual nº 15.893, de 27 de novembro de 2015, estabelece para motocicletas, motonetas, ciclomotores e triciclos com potência de até 125 cilindradas, alíquota de 2%; superior a 125 e até 300 cilindradas, alíquota de 3%; e superior a 300 cilindradas, alíquota de 3,5%.

No caso de automóveis, camionetas, caminhonetes e utilitários, a referida lei estabelece alíquota de 2,5% para veículos de até 100cv; 3% para superior a 100cv e até 180cv; e 3,5% superior a 180cv.

Já no Estado do Maranhão³⁴, a Lei Estadual nº 10.488, de 14 de julho de 2016, fixa alíquota mais gravosa para veículos automotores com valor venal acima de cento e cinquenta mil reais, sendo neste caso 3%, enquanto para veículos com valor venal de até esse valor, a alíquota é de 2,5%.

Portanto, a ausência de lei complementar para dar tratamento sistemático e uniforme a certas situações específicas, acaba por deflagrar essa “guerra” entre os Estados, sendo que

³³ CEARÁ (Estado) Secretaria de Fazenda. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/IPVA/gerados/aliquotas_praticadas.asp> Acesso em: 14 abr. 2017

³⁴ MARANHÃO (Estado) Secretaria de Fazenda. Disponível em: <<http://www.stc.ma.gov.br/legislacao/documento/?id=4391>> Acesso em: 14 abr. 2017.

estes receberam da Constituição as competências, não para exercerem-nas em proveito próprio, mas para que atuem em prol da comunidade regional e local.

3 A GUERRA FISCAL NO IPVA

A guerra fiscal ocorre quando os governos estaduais tentam atrair mais investimentos e conseqüentemente mais riquezas, gerando assim, disputa entre os Estados, para que haja um fomento maior da atividade empresarial naquela região. Estes benefícios podem ser concedidos através das mais variadas formas possíveis, como por exemplo por meio de concessão de crédito, redução ou desconto sob a alíquota, dentre outras formas.

Em síntese, o que os Estados, Distrito Federal e Municípios procuram é aumentar os investimentos em sua região, mesmo que isso signifique uma diminuição da arrendação, como exemplo nos casos nos quais o ente Federativo oferece alíquotas reduzidas para situações específicas.

De fato, a guerra fiscal é um grande problema da federação brasileira, pois como se trata de um confronto, pressupõe-se que há um Estado “vencedor” e outro “perdedor”.

Contudo, na prática, o que se pode perceber é que em face da ausência de organização e colaboração entre os entes federados, o Brasil, como um todo, é o grande prejudicado nessa situação, além do próprio contribuinte, que acaba pagando, em muitas situações, alíquotas maiores.

Além desses fatores, também é possível identificar uma contínua desigualdade econômica e social entre os Estados. Pois, na prática, nota-se que há uma concentração maior das grandes indústrias em algumas regiões, favorecendo um desequilíbrio entre as riquezas nacionais. Em outras palavras, a guerra fiscal favorece a existência de estados “ricos” enquanto outros permanecem muito “pobres”.

Nos últimos anos, em nosso país, a guerra fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) vem sendo muito discutida, porém, esta realidade também se aplica ao IPVA, “na medida em que diversos Estados desoneram a tributação desse imposto nas pessoas físicas e jurídicas que optarem por registrar os veículos em seus territórios.”³⁵

³⁵ CARNEIRO. Luísa Cristina Miranda. *Op cit.* p. 166.

Roberto Ferraz³⁶ chama atenção para o fato de que apesar de não ter sofrido restrições constitucionais sobre a limitação dos Estados e do Distrito Federal em fixar base de cálculo e alíquotas diferenciadas, a procura por atrair contribuintes para o seu território gera uma guerra fiscal entre os entes federativos, em relação ao IPVA. Embora o pacto federativo vise uniformizar o tratamento entre os entes, procurando eliminar vantagens fiscais entre os Estados e Municípios, a autonomia para edição de suas próprias normas pelas unidades da Federação é grande. Dessa maneira, a falta de edição de alíquotas mínimas e máximas pelo Senado Federal, faz com que ocorra uma verdadeira disputa de alíquotas menores e incentivos entre os Estados.

Nesse contexto, trataremos a seguir com mais detalhes a dificuldade de se determinar o local onde o IPVA deverá ser pago, além do problema que as empresas do ramo de locação de automóveis enfrentam no momento de licenciar seus veículos.

3.1 Da escolha do domicílio

Alguns entes da Federação, ao instituírem o IPVA, passaram a cobrar o imposto sobre veículos cujo proprietário estava domiciliado em seu território, porém o licenciamento e registro havia sido efetivado em Estado diverso.

Por exemplo, o Estado A decide cobrar o IPVA de um indivíduo proprietário de um veículo automotor que possui domicílio em seu território, mas efetivou o registro e licenciamento do automóvel no Estado B. Questões semelhantes estão chegando no Supremo Tribunal Federal para que a Corte tome uma decisão de qual Estado é competente para cobrar o imposto, se o Estado onde o veículo se encontra licenciado ou o do domicílio do proprietário.

Tal mudança no critério espacial do imposto fica evidente nas legislações de alguns Estados, dentre ele, pode-se chamar a atenção para a Lei nº 14.260/2003, do Estado do Pará, que estabeleceu no art. 2º, § 5º que “em relação a veículo automotor registrado, matriculado ou inscrito neste Estado, o imposto incide independentemente do local de domicílio do proprietário.”

³⁶ FERRAZ, Roberto. **Aspectos controvertidos do IPVA**. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), fevereiro de 2005. ISSN 1413-7097. p. 113.

No Recurso Extraordinário com Agravo nº 784682³⁷ do Estado de Minas Gerais, a empresa UBER Representações Ltda. ingressou em Juízo³⁸ na tentativa de ver reconhecido o direito de recolher o IPVA no Estado em que realizou o registro e licenciamento do veículo, qual seja, o Estado de Goiás, embora estivesse sediada em Minas Gerais.

Em primeiro grau de jurisdição, em decisão de mérito, o Juízo concluiu pela inexistência do direito alegado e determinou o recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais, tendo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) confirmado a decisão.

Em síntese, a 7ª Câmara Civil do TJMG decidiu que nos termos da lei estadual nº 14.937/2003, o IPVA será devido ao Estado de Minas Gerais quando o veículo em questão estiver sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado, assim, tendo em vista que a parte autora (UBER) possui sede estabelecida no Município de Uberlândia, deve recolher o IPVA neste Estado, independentemente de o registro e licenciamento ter sido feito no Estado de Goiás, nos termos do art. 127, inciso II do CTN.³⁹

Inconformada, a empresa UBER interpôs recurso extraordinário, afirmando que apenas lei complementar poderia dispor sobre o conflito de competência e normas gerais em matéria tributária, desse modo, não poderia ser utilizado o Código de Trânsito Brasileiro, o qual dispõe que o licenciamento deve ser feito junto ao órgão de trânsito do Estado ou Distrito Federal, no município de domicílio do proprietário. Neste caso, no lugar onde a empresa está sediada. Sustentou, também, que a Lei nº 14.987/2003 de Minas Gerais altera o critério espacial e o sujeito ativo do imposto, fixados pela Constituição.

O STF reconheceu a repercussão geral do caso, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO –
ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 784682 RG / MG, Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Brasília, DF, 20 mar. 2014. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+784682%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EPRCR%2E+ADJ2+784682%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/olslaok>> Acesso em: 12 mar. 2017.

³⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Processo nº 070209550505-4 (NUMERAÇÃO ÚNICA: 5505054-78.2009.8.13.0702.) 3 nov. 2013. Disponível em:

<http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_movimentacoes.jsp?comrCodigo=702&numero=1&listaProcessos=09550505> Acesso em: 18 abr. 2017.

³⁹ BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer nº 2581/2014 ACJIV/SAJ/PGR. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=784682&classe=ARE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 18 abr. 2017.

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.

Naquela oportunidade, o Relator, Ministro Marco Aurélio, chamou a atenção para a existência de uma guerra fiscal de IPVA, destacando:

[...] 2. 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.

O Procurador-Geral da República apresentou parecer no caso, considerando que a situação levaria a uma bitributação horizontal, sendo que a Constituição, em seu art. 158, indicou o critério espacial para fins de partilha do IPVA: o local de licenciamento, de maneira que o mesmo critério deve ser adotado para a determinação do município competente. Ressalta o referido parecer:

[...] A situação acabou por gerar inúmeras situações de bitributação horizontal como a presente, na qual contribuintes recolheram o imposto no Estado onde licenciado o veículo e são cobrados pelo Estado onde estão domiciliados. Resta clara a necessidade de pronunciamento pacificador da Corte Suprema sobre a matéria.

Passando ao mérito da questão, é de resgatar aqui ponto já assinalado neste parecer. A Constituição, em seu art. 158, indicou critério espacial para fins de partilha do IPVA: o local de licenciamento. Esse elemento objetivo, aplicável à maioria dos veículos automotores, apresenta como vantagem a clareza na definição, visto que não se cogita de duplo licenciamento do mesmo automóvel. [...].

Dessa forma, o *parquet* opinou pelo provimento do recurso extraordinário para que fosse afastada a pretensão do Estado de Minas Gerais de tratar acerca de veículos não registrados, matriculados ou licenciados no Estado.⁴⁰

⁴⁰ Art. 1º da Lei 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais: o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA – incide, anualmente sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matriculado ou licenciado no Estado. Sendo interpretado pelo Estado no sentido de que poderia alcançar não apenas os veículos efetivamente registrados, mas qualquer um que se considere estar sujeito a licenciamento no Estado.

O recurso ainda carece de decisão de mérito, podendo-se considerar que o seu julgamento possui grande relevância para o mundo jurídico, podendo amenizar ou por fim na guerra fiscal no IPVA que ocorre em nosso país.

Desse modo, o recurso no STF visa solucionar o problema de definição do domicílio tributário do IPVA, isto é, o local onde o contribuinte (sujeito passivo) deve pagar o imposto. Como visto, o que se discute neste caso é para qual unidade da federação deve ser recolhido o imposto, em situações nas quais o registro do veículo tenha sido realizado em um Estado diferente daquele no qual a pessoa física encontra-se domiciliada ou a empresa proprietária do bem móvel esteja sediada.

Se a situação fosse analisada sob o ímpeto do bom senso, o IPVA deveria ser pago ao ente federado onde o veículo circula efetivamente ou na maior parte do tempo, afinal é no Estado onde o automóvel circula que existe um custo para o governo local, com pavimentação, tráfego, sinalização e etc.

Contudo, em matéria tributária, impera o princípio da não vinculação da receita dos impostos e a natureza da obrigação destes não se relacionar com qualquer atividade estatal específica, ou seja, o dinheiro arrecadado com o IPVA, não necessariamente será destinado para melhoria da qualidade do trânsito na região.

Determinar com exatidão este critério, na prática, faz-se com enorme dificuldade, devido à natureza móvel de um veículo, pois é fácil imaginar situações nas quais o veículo trafega em mais de um Estado no mesmo dia, como por exemplo, casos onde o indivíduo reside e trabalha em Estados diferentes.

Conforme ressaltado, a Constituição trata do IPVA de forma superficial e não determina uma regra clara para o critério espacial do imposto. Pode-se recorrer ao Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997), o qual dispõe acerca do registro e do licenciamento dos veículos automotores nos artigos 120 e 130, que estabelecem, respectivamente:

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.

§ 1º Os órgãos executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal somente registrarão veículos oficiais de propriedade da administração direta,

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de qualquer um dos poderes, com indicação expressa, por pintura nas portas, do nome, sigla ou logotipo do órgão ou entidade em cujo nome o veículo será registrado, excetuando-se os veículos de representação e os previstos no art. 116.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao veículo de uso bélico.

(...)

Art. 130. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica a veículo de uso bélico.

§ 2º No caso de transferência de residência ou domicílio, é válido, durante o exercício, o licenciamento de origem.

Observa-se que o CTB determina que o registro e licenciamento são obrigatórios, devendo ser realizados perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou Distrito Federal, no local de domicílio do proprietário.

Ou seja, o indivíduo fica impossibilitado de registrar o veículo em localidade na qual não possua residência e o próprio CTB qualifica como infração de trânsito gravíssima, sujeito a pagamento de multa, conforme o art. 242 do citado diploma legal:

Art. 242. Fazer falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação:
Infração – gravíssima;
Penalidade – multa.

Analisando o disposto na Constituição, no CTB e no CTN, pode-se então concluir que o critério espacial do IPVA deve ser, necessariamente, o lugar onde o veículo estiver registrado e licenciado, sendo obrigatório que o proprietário do bem móvel, seja pessoa física ou jurídica, esteja ali domiciliada ou sediada.

O Código Civil, ao tratar do domicílio (art. 71)⁴¹, prevê a possibilidade de a pessoa natural possuir mais de uma residência, podendo eleger qualquer uma delas para ser seu domicílio. O mesmo ocorre com as pessoas jurídicas (art. 75, § 1º)⁴², estabelecendo o CC que

⁴¹ Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

⁴² Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:
(...)

nos casos onde as empresas tiverem estabelecimentos em diferentes lugares, cada um deles será considerado domicílio para os atos praticados.

Não se defende que o contribuinte deva burlar o sistema, optando livremente por registrar seu veículo em uma unidade da federação onde a alíquota seja mais vantajosa, até mesmo porque tal prática é considerada uma infração de trânsito gravíssima, de acordo com o CTB. O que se defende é que o sujeito passivo do tributo, caso possua mais de um domicílio, tenha o direito de escolher em qual Estado irá registrar seu automóvel.

Em entendimento diverso ao TJMG, a 11ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo⁴³ analisou uma situação na qual um empresário residente em São Paulo, mas que também dedicava parte de seu trabalho a uma propriedade rural em Minas Gerais, possuía veículos registrados em Araxá (MG) que circulam também em São Paulo. E no entendimento do magistrado, esta situação permitiria que o contribuinte escolhesse o domicílio tributário, conforme os artigos 71 do CC e 127 do CTN.⁴⁴

Além do mais, se os dois Estados decidem cobrar o mesmo tributo para o mesmo fato gerador, como é o caso aqui descrito, tratar-se-ia de evidente bitributação, prática vedada por nosso ordenamento jurídico.

Em sua decisão, o Juiz Kenichi Koyama, que analisou a questão, ressaltou “reputo ser absolutamente certo e legítimo o planejamento fiscal, forma lícita de amparar os interesses do contribuinte, extraindo das normas tributárias o tratamento mais interessante para sua atividade.”⁴⁵

Portanto, o magistrado tratou este caso como uma espécie de planejamento tributário do contribuinte, que por ser domiciliado também no Estado de Minas Gerais, poderia escolher pagar na região que apresentava uma alíquota menor. Assim, não configura qualquer tipo de irregularidade esta prática.

§ 1o Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. (...)

⁴³ Processo: 0026944-26.2013.8.26.0053 (TJSP)

⁴⁴ CRISTO, Alessandro. **Contribuinte com dois domicílios pode escolher onde pagar IPVA**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-mar-05/contribuinte-dois-domicilios-escolher-onde-pagar-ipva-decisao>> Acesso: em 15 mai. 2017.

⁴⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Processo nº 0026944-26.2013.8.26.0053. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI002ZVA90000>> Acesso em: 10 mai. 2017.

Recentemente, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo⁴⁶ manteve essa mesma linha de entendimento e cancelou a cobrança dupla de IPVA de um proprietário de veículo licenciado no Estado do Paraná, que residia em Maringá-PR, porém, em razão de possuir domicílio também no Estado de São Paulo, estava sendo cobrado pelo imposto neste estado.

O Tribunal considerou que seria “descabido o registro do veículo no Estado de São Paulo, quando já registrado no Estado de Paraná, local em que o embargante também possui domicílio”.

Em seu voto, o Relator, Desembargador Rebouças de Carvalho, ressaltou que não se pode impor que pessoas físicas, que eventualmente comprovem a existência de duplo domicílio, não se beneficiem das disposições do CTB, que considera como local para registro do veículo automotor o município de domicílio ou residência de seu proprietário.

Analisando-se as questões judicializadas, constata-se ser adequado o entendimento segundo o qual, comprovada a existência de múltiplos domicílios pelo contribuinte, ele detém o direito de escolha de onde deve registrar seu veículo e conseqüentemente pagar o IPVA, salvo nos casos que ficar comprovada flagrante fraude por parte do indivíduo ou da empresa.

3.2 O tratamento diferenciado às locadoras de automóveis

Alguns Estados oferecem alíquotas menores para os veículos das empresas do ramo de locação, com a finalidade de atraí-las a registrarem os veículos em seus territórios.

Estados como o Ceará, São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rondônia, Roraima e o Distrito Federal, concedem alíquotas reduzidas para os automóveis destinados à locação, com a finalidade de incentivar que grandes empresas deste ramo estabeleçam suas sedes na região.

A Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, por exemplo, muda a forma como o imposto é cobrado das empresas locadoras de automóveis, prevendo a incidência do IPVA no local onde o veículo for colocado à disposição para locação, mesmo que esteja registrado em outra unidade federativa.

⁴⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Processo nº 1025799-10.2016.8.26.0053. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI008ZVA70000>> Acesso em: 15 mai. 2017.

O art. 4º, inciso II, alíneas “b” e “c”, da referida lei, estabeleceu que o domicílio tributário, para fins de incidência do IPVA, para locadoras de automóveis será 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; e 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.

Em outras palavras, o Estado de São Paulo será o ente competente para cobrar o imposto, mesmo que a empresa esteja sediada em outro Estado ou o automóvel seja registrado em unidade federativa diversa.

Assim, se uma empresa de locação sediada em outro Estado, no qual se encontra licenciada toda a sua frota de veículos, decide distribuir seus veículos para uma filial em São Paulo, haverá dois entes competentes para cobrar o IPVA em relação ao mesmo fato jurídico tributário, são eles: o Estado onde o carro foi licenciado e o outro onde o veículo está circulando, em razão do negócio de locação.

Dessa forma, pode-se perceber uma clara situação de bitributação, onde dois entes federativos estão cobrando simultaneamente o mesmo tributo (IPVA), sob o mesmo fato gerador. Ou seja, o legislador estadual estipulou que o IPVA incide em razão do local onde o veículo vier a ser colocado em circulação para locação, modificando assim, o critério espacial do tributo.

Visando solucionar o possível vício de inconstitucionalidade da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, a Confederação Nacional do Comércio de Bens e Serviços (CNC) ajuizou a ADI nº 4378/SP, cujo mérito ainda não foi julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, sendo que a liminar foi deferida.⁴⁷

Naquela ação, a Autora utiliza como principal argumento, a violação ao art. 22, inciso I, da Constituição, que estabelece que cabe privativamente à União legislar sobre matéria de direito civil, isso porque, ao definir o novo critério espacial do tributo, o legislador estadual desconsiderou e mudou o conceito de domicílio e a possibilidade de uma empresa possuir sede em mais de um Estado, conforme o art. 75 do Código Civil.

⁴⁷ Em desfavor dos artigos 2º, 3º, inciso X, 4º §1º, item 2, §§6º e 7º, incisos VIII, IX e X da Lei paulista.

Analisando-se a situação prática, pode-se concluir que a exigência imposta pela lei vem gerando grandes dificuldades para as locadoras, afetando o seu planejamento e elevando seus custos, uma vez que já podem ter pago o IPVA em outro Estado. Além disso, as empresas também estão sujeitas a serem consideradas devedoras de tal tributo, podendo assim gerar problemas no momento de obter certidão negativa de débitos, impossibilitando até mesmo a participação em licitações públicas.

É certo que o Estado de São Paulo tenta forçar, de forma indireta, as locadoras de automóveis a registrarem seus veículos em seu território, contudo, acreditamos que, para atrair as locadoras de automóveis, os Estados deveriam estabelecer alíquotas competitivas de maneira a fomentar a atividade empresarial na região e não editando normas que dificultem o exercício da atividade empresarial e onerem ainda mais a carga tributária.

Na falta de uma regulamentação federal, os Estados deveriam respeitar alguns limites no momento de instituir diretrizes para os impostos estaduais. Nos casos concretos apresentados, é possível verificar que o ente federativo tenta impor algumas condições com a finalidade de atrair o contribuinte a pagar o tributo para aquele Estado mas, por outro lado, prejudica a arrecadação em outro.

Enfim, vale ainda destacar que o julgamento as ações citadas no presente trabalho possuem grande relevância para nosso ordenamento jurídico, pois levantam o debate acerca das diferentes alíquotas estipuladas pelos Estados-membros, o que gera uma verdadeira guerra fiscal entre eles e contribui para que as empresas fixem seus domicílios fiscais não nos Estados que melhor atendem a sua atividade empresarial, mas sim naqueles que oferecem menores alíquotas e desoneração da carga tributária.

Porém, a Suprema Corte ainda não sinalizou com o julgamento das referidas ações, as quais, sem dúvida, ao serem apreciadas no mérito, contribuirão efetivamente para uma solução para a questão.

De qualquer forma, a solução definitiva poderia ser alcançada por intermédio da edição de lei complementar estabelecendo normas gerais, na qual houvesse definições claras e objetivas acerca do fato gerador, das alíquotas mínimas e máximas, bem como das limitações ao poder de tributar, para que os entes federados, ao invés de promoverem uma guerra fiscal entre eles, buscassem uma parceria justa e competitiva, com reais benefícios não só para as empresas locadoras de veículos mas para toda a sociedade.

CONCLUSÃO

A controvérsia relacionada ao local devido para o recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) inicia-se pela inércia do Poder Legislativo em editar normas gerais por meio de lei complementar ou por resolução do Senado. Afinal, diante desta omissão, os problemas existentes não serão solucionados e o debate permanecerá ocorrendo.

A lei complementar estabelecerá as normas gerais do imposto, definindo o fato gerador, base de cálculo e contribuinte, e principalmente determinando qual critério espacial os entes devem adotar para o referido impostos.

Se o Senado Federal exercesse a competência que lhe foi conferida pelo art. 155, § 6º, inciso I, da Constituição Federal, para estabelecer alíquotas mínimas para o IPVA, existiria um padrão entre as unidades da Federação, impedindo que os Estados concorressem entre si fixando percentuais menores como forma de atrair o contribuinte.

Em paralelo a isso, os julgamentos dos casos aqui expostos pelo Supremo Tribunal Federal também são importantes, pois as decisões poderão amenizar a guerra fiscal que ocorre entre os Estados em matéria de IPVA.

Em regra, nos casos onde o proprietário de veículo automotor possuir apenas um domicílio, deverá ser adotado como critério espacial o local de licenciamento e registro do veículo. Por sua vez, quando ficar comprovado que o contribuinte possui mais de um domicílio ele terá o direito de escolha em qual lugar irá registrar o bem.

Desse modo, o posicionamento adotado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) é o mais adequado, pois adota como o único critério espacial possível o local de licenciamento e registro do veículo.

Este é o entendimento mais seguro para se adotar, pois caso contrário, o contribuinte permanece sujeito a uma grande instabilidade jurídica, podendo até sofrer bitributação horizontal, isto é, entes de mesma hierarquia cobrando o mesmo imposto, como foi visto nos casos apresentados.

Observa-se na prática que o nos casos relatados o contribuinte é o grande prejudicado nesta guerra fiscal, pois com a falta de padronização na definição do critério espacial é

crescente o número de Estados que modificam suas legislações, definindo esse aspecto como o local de domicílio do proprietário ou circulação do veículo.

Portanto, devem ser utilizados os dispositivos do CTB para amparar e determinar o critério espacial do tributo, devendo ser o local de licenciamento e registro do veículo. Desse modo, caberia aos órgãos de trânsito estaduais fiscalizarem a regularidade dos domicílios dos contribuintes, aplicando, se for o caso, as sanções administrativas.

Mesmo que haja uma decisão do Supremo Tribunal Federal nos casos apresentados, a controvérsia somente terá fim no momento que o Congresso Nacional editar lei complementar estabelecendo com clareza os critérios materiais, espaciais e temporais, pois apenas uma norma complementar seria capaz de sanar todas as dificuldades e polêmicas jurídicas que hoje existem em torno do IPVA.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª edição (2ª tiragem). São Paulo: Saraiva, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 14ª edição, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 8ª ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 1080.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 672.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA e Guerra Fiscal**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestrado em Direito, 2014.<
<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa%20Cristina%20Miranda%20Carneiro.pdf>>

CRISTO, Alessandro. **Contribuinte com dois domicílios pode escolher onde pagar IPVA.** Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-mar-05/contribuinte-dois-domicilios-escolher-onde-pagar-ipva-decisao>> Acesso: em 15 mai. 2017.

FERRAZ, Roberto. **Aspectos controvertidos do IPVA.** Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), fevereiro de 2005. ISSN 1413-7097.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1998)

BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Departamento Nacional de Trânsito. Disponível em: <http://www.denatran.gov.br/index.php/estatistica/610-frota-2017>. Acesso em: 01 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 134509, do Tribunal de Justiça do Amazonas, Brasília, DF, 29 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+134509%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+134509%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c529kkn>> Acesso em: 25 mai. 2017.

BRASIL. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. TABELA FIPE: Disponível em: <<http://veiculos.fipe.org.br/>> Acesso em: 24 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 2301/RS, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Brasília, DF, 27 nov. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2301%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2301%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ar3sjnd>> Acesso em: 19 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 367785 AgR, Tribunal do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 09 mai. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+367785%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+367785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ateyc6j>> Acesso em: 18 mai. 2017.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/lei-complementar>>. Acesso em: 15 abr. 2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI-AgR 167.777/SP, 2ª Turma, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 04 mar. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+167777%2ENUME%2E%29+OU+%28AI%2EACMS%2E+ADJ2+167777%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b66vv4eRel>>. Min. Marco Aurélio, j. 04-03-1997. > Acesso em: 18 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 784682 RG / MG, Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Brasília, DF, 20 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+784682%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EPRCR%2E+ADJ2+784682%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/olslaok>> Acesso em: 12 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Processo nº 070209550505-4 (NUMERAÇÃO ÚNICA: 5505054-78.2009.8.13.0702.) 3 nov. 2013. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_movimentacoes.jsp?comrCodigo=702&numero=1&listaProcessos=09550505> Acesso em: 18 abr. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. Parecer nº 2581/2014 ACJCIV/SAJ/PGR. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=784682&classe=ARE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 18 abr. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Processo nº 0026944-26.2013.8.26.0053. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI002ZVA90000>> Acesso em: 10 mai. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Processo nº 1025799-10.2016.8.26.0053. Disponível em:

<<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI008ZVA70000>> Acesso em: 15 mai. 2017.

CEARÁ (Estado) Secretaria de Fazenda. Disponível em:
<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/IPVA/gerados/aliquotas_praticadas.asp> Acesso em: 14 abr. 2017.

DISTRITO FEDERAL (DF) Secretaria de Fazenda. Disponível em:
<[> Acesso em: 15 mai. 2017.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34024&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=.)

MARANHÃO (Estado) Secretaria de Fazenda. Disponível em:
<<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4391>> Acesso em: 14 abr. 2017.

MINAS GERAIS (Estado) Secretaria de Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003.
Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>
Acesso em 23 mai. 2017.