



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ASPECTOS CONTROVERTIDOS NA DEFINIÇÃO DO LOCAL DE OCORRÊNCIA DO
FATO GERADOR DO IPVA

Philippe Silveira Carneiro da Cunha

Rio de Janeiro
2019

PHILIPPE SILVEIRA CARNEIRO DA CUNHA

ASPECTOS CONTROVERTIDOS NA DEFINIÇÃO DO LOCAL DE OCORRÊNCIA DO
FATO GERADOR DO IPVA

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadores:
Mônica C. F. Areal
Néli L. C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2019

ASPECTOS CONTROVERTIDOS NA DEFINIÇÃO DO LOCAL DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IPVA

Philippe Silveira Carneiro da Cunha

Graduado em Direito pela UNIRIO
– Universidade Federal do Estado
do Rio de Janeiro. Advogado.

Resumo–O presente artigo versa sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, e tem por objetivo discutir o local de ocorrência do fato gerador do IPVA. A análise desenvolve-se pelos aspectos jurídicos do tributo, conforme definido pela CRFB/88 e pelas leis estaduais que disciplinam o tributo no âmbito de cada ente federado. Além disso, examina-se alguns exemplos de casos de guerra fiscal e bitributação entre os Estados na arrecadação do IPVA. Por fim, apresenta-se as possíveis soluções para definição do local de ocorrência do fato gerador do IPVA.

Palavras-chave– Direito Tributário. IPVA. Domicílio. Guerra fiscal. Bitributação.

Sumário – Introdução. 1. A construção inacabada da tributação sobre a propriedade de veículo automotor. 2. A definição dos aspectos gerais do IPVA diante da falta de uniformidade nacional do tributo. 3. A controvérsia sobre o local de ocorrência do fato gerador do IPVA, guerra fiscal e bitributação. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 organiza o Estado Brasileiro em um federalismo ternário, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como entes autônomos. Para efeitos de autonomia, o sistema constitucional de repartição da competência tributária confere a cada um dos entes competências para instituir e arrecadar certos tributos, observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar. Entretanto, para os fins desta obra, importa apenas a competência tributária de que gozam os Estados e o Distrito Federal para instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, prevista no art. 155, III, CRFB. Com efeito, este trabalho busca contribuir para a discussão sobre a definição do aspecto territorial do IPVA, à luz das correntes doutrinárias e jurisprudenciais que debatem o tema.

Assim, as questões-problemas deste trabalho são as seguintes: A falta de lei complementar federal definindo as normas gerais do IPVA inviabiliza a arrecadação do tributo? A falta de resolução do Senado Federal definindo a alíquota mínima do IPVA, somada a falta de uniformidade nacional das normas gerais do tributo, possibilita a guerra fiscal entre os Estados? Pode o contribuinte escolher onde irá recolher o tributo?

Inicia-se o primeiro capítulo por uma análise crítica da evolução da tributação sobre a propriedade de veículos automotores. Além disso, expõe-se que apesar de a CRFB/88 impor a reserva de lei complementar federal para definição de normas gerais em matéria tributária e prever que compete ao Senado editar resolução fixando as alíquotas mínimas do IPVA, tais normas ainda não foram editadas, de modo que coube aos Estados, no exercício da competência plena, editar normas gerais do IPVA.

No segundo capítulo, busca-se a definição das regras gerais do tributo, fazendo-se o cotejo entre a conformação constitucional do IPVA e as leis estaduais que definem as normas gerais do tributo, ante a falta da lei complementar federal. Na análise são abordados apenas os exemplos mais pertinentes das legislações estaduais, pois não serão analisadas todas as 27 leis estaduais que tratam da matéria.

Segue a pesquisa, no terceiro capítulo, sobre a análise das consequências da falta de resolução do Senado definindo as alíquotas mínimas do IPVA somada a falta de uniformização nacional das normas gerais do tributo. Procura-se explicitar a necessidade de uniformização do local do fato gerador do tributo, a fim de evitar a guerra fiscal entre os entes.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que pretende-se eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita-se serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto adota-se bibliografia pertinente à temática em foco para sustentação da tese defendida.

1. ACONSTRUÇÃO INACABADA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR

Os movimentos iniciais para a tributação da propriedade de veículo automotor despontam dos anos 1960, época marcada pelo rápido crescimento da frota nacional de veículos terrestres e que impôs ao Poder Público o desafio de expandir a malha rodoviária nacional¹. Os entes federativos, diante da demanda por infraestrutura, criaram

¹ MONTEIRO, Lilian. *Expansão da frota de veículos não acompanha crescimento da população*. Jornal Estado de Minas. Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/gerais/2014/12/06/interna_gerais,596938/planejamento-como-solucao.shtml> Acesso em: 05 mar. 2019.

as chamadas “taxas rodoviárias”, que foi um tributo cuja receita arrecadada era vinculada diretamente ao custeio de projetos e obras de construção e restauração de ruas, estradas e rodovias².

O marco inicial da tributação da propriedade de veículo automotor se deu com a Taxa Rodoviária Federal – TRF –, criada pela União por meio do Decreto-Lei nº 397/68³. A taxa era devida pelos os proprietários de veículo automotor que transitassem sobre o território nacional e era recolhida anualmente na ocasião do licenciamento do veículo em 0,5% (meio por cento) sobre o valor venal do veículo. Contudo, além da União, os Estados e Municípios também criaram as suas próprias taxas rodoviárias, de modo que os contribuintes tinham que recolher múltiplos tributos a título de taxa rodoviária anualmente, caracterizando uma situação de manifesta bitributação.

Diante desse cenário, a União editou o Decreto-Lei nº 999/69⁴, que extinguiu a multiplicidade de taxas rodoviárias dos diversos entes federados e criou uma única taxa, a qual denominou Taxa Rodoviária Única – TRU –, que era semelhante a TRF, porém, tinha a sua receita partilhada entre o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios⁵. A TRU foi um avanço em relação a TRF, porque trouxe uniformidade nacional ao tributo, estabelecendo que o fato gerador se dá no local de licenciamento do veículo, eliminando as hipóteses de bitributação. Contudo, ao manter *onomem iuris* “Taxa Rodoviária”, repetiu o mesmo erro conceitual da TRF, pois a natureza jurídica desse tributo nunca correspondeu à contraprestação de um serviço público, mas sim a de imposto sobre a propriedade.

Com efeito, à luz do art. 77 do CTN⁶, é possível concluir que taxa é espécie tributária que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível. A propósito, Leandro Paulsen leciona que a taxa é um tributo de caráter sinalagmático, que traz em si a noção de prestação e contraprestação, inspirada na noção de justiça comutativa. Assim, o sujeito passivo da taxa deve pagar pela prestação do serviço público divisível ou pela

² MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O perfil do imposto sobre a propriedade de veículos automotores: IPVA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1935- (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 857.

³ BRASIL. *Decreto Lei nº 397*, de 30 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0397.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

⁴ BRASIL. *Decreto Lei nº 999*, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

⁵ Ibid.

⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

fiscalização, na exata medida do custo da atividade estatal prestada⁷. Por outro lado, imposto, consoante o art. 16 do CTN⁸, é o tributo devido pelo contribuinte em razão da prática de um fato que revela capacidade contributiva e que não tenha nenhuma relação com atividades estatais específicas. Com efeito, o imposto tem finalidade meramente arrecadatória para custear as despesas gerais do Estado.

No entanto, a conceituação da TRU como sendo uma taxa, ao invés de um imposto, teve o propósito vincular a receita arrecadada ao fomento de projetos e obras de conservação, restauração, e expansão da malha rodoviária, o que não poderia ocorrer com um imposto, pois a receita arrecada seria revertida para as despesas gerais do Estado, em razão do princípio da não afetação. Ademais, a definição de “taxa” nunca foi adequada, porque a circulação de veículos, a exceção do pedágio em certas rodovias, a conservação de todas as rodovias não pode ser dimensionada em relação à um único usuário. Assim, nunca houve o sinalagma para se cogitar a contraprestação de serviço público de manutenção das rodovias por meio de taxa rodoviária.

Todavia, a Emenda Constitucional nº 27 de 1985⁹ corrigiu o erro quanto a natureza jurídica do tributo ao criar a competência dos Estados para instituir o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e vedar a cobrança de outros impostos e taxas sobre a propriedade de veículos, implicando na extinção da TRU. Além disso, foi instituída a repartição obrigatória de 50% da receita arrecadada pelos Estados para os Municípios onde estiverem licenciados os veículos automotores.

Entretanto, a EC nº 27/85 se deu ainda sob a égide da Constituição de 1967¹⁰, a qual não exigia lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária. Assim, coube a todos os Estados e ao Distrito Federal editarem as suas próprias normas gerais para o IPVA. Em decorrência disso, foram editadas no total 27 leis estaduais definidoras do fato gerador do IPVA, local de sua ocorrência e o seu sujeito passivo. Portanto, se a criação do IPVA foi de um lado um progresso conceitual a revelar a real natureza jurídica da tributação sobre a propriedade de veículo automotor, do outro lado foi um retrocesso em relação a uniformização nacional do tributo, mormente em relação ao local de ocorrência do fato gerador, possibilitando o surgimento

⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 68.

⁸ BRASIL, op. cit., nota 6.

⁹ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 27*, de 28 de novembro de 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_ant_1988/emc26-85.htm> Acesso em: 05 mar. 2019.

¹⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 05 mar. 2019.

de novas hipóteses de bitributação, como ocorreu com a pluralidade de taxas rodoviárias antes da TRU.

Todavia, a Constituição Federal de 1988, visando evitar a bitributação, inovou ao trazer no seu art. 143, III, a reserva de lei complementar federal para tratar normas gerais de direito tributário¹¹, o que, em tese, implicaria na invalidade das leis estaduais que estabeleceram as normas gerais do IPVA, pois estas não teriam sido recepcionadas pela nova ordem constitucional.

Ocorre que, desde a promulgação da CRFB/88 até a edição desta obra, ainda não foi editada a lei complementar definidora das normas gerais do IPVA. Assim, ainda em 1996, a validade das leis estaduais foi questionada perante o Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 203.301, de relatoria do Ministro Neri da Silveira¹², e o STF entendeu que a disciplina das normas gerais do IPVA por lei estadual tem amparo constitucional, pois, deixando a União de editar as normas gerais do IPVA, como reza o art. 143, III, da CRFB/88¹³, coube aos Estados, no exercício das suas respectivas competências legislativas plenas, na forma do § 3º do artigo 24, da CRFB/88¹⁴, editarem as suas próprias normas necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, conforme prevê o §3º do art. 34 do ADCT/88¹⁵.

Portanto, são válidas as normas gerais editadas pelos Estados. Aquelas editadas antes da CRFB/88 entrar em vigor foram por ela recepcionadas, por força do princípio da recepção, previsto no §5º do art. 34 do ADCT/88¹⁶. Contudo, manteve-se uma situação precária que dá ensejo a hipóteses de bitributação e guerra fiscal na arrecadação do IPVA.

A mais recente alteração legislativa do tributo, a nível constitucional, foi a Emenda Constitucional nº 42 de 2003¹⁷, que introduziu ao art. 155 da CRFB/88 o seu §6º, criando a competência para o Senado fixar as alíquotas mínimas do IPVA, a fim de evitar a guerra fiscal entre os Estados; e autorizou a edição de alíquotas diferenciadas

¹¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. <disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE. nº 203.301/SP*. Relator: Ministro Neri da Silveira. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=203301&origem=AP>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

¹³ BRASIL, op. cit., nota 11.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ BRASIL. *Emenda Constitucional nº. 42*, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 02 abr. 2019.

em razão do tipo e utilização do veículo automotor. Contudo, até o presente momento o Senado ainda não editou a resolução que fixa as alíquotas mínimas do IPVA.

Consequentemente, é possível que a construção normativa do IPVA seja imperfeita, ou mesmo inacabada. A omissão, tanto da União, quanto do Senado, em editarem, respectivamente, a lei complementar definindo as normas gerais do tributo e a resolução fixando as alíquotas mínimas do tributo, cria um cenário de falta de uniformidade nacional do IPVA, o que pode possibilitar guerra fiscal entre os Estados.

2. A DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS GERAIS DO IPVADIANTE DA FALTA DE UNIFORMIDADE NACIONAL DO TRIBUTO

No capítulo anterior foi exposta a falta de uniformidade nacional ao IPVA resultante da falta de lei complementar definidora dos aspectos gerais do tributo, de modo que cada Estado editou a sua própria lei ordinária definindo tais aspectos gerais em questão. Não obstante, nesta parte do trabalho busca-se definir os aspectos gerais do tributo à luz da sua conformação constitucional, destacando-se os pontos de possíveis convergências e divergências entre os aspectos gerais definidos pelas legislações estaduais sobre o IPVA.

Inicialmente, impende destacar que incidem sobre o IPVA os princípios constitucionais elencados no art. 150, da CRFB¹⁸, tais como: princípio da legalidade, princípio da isonomia, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade nonagesimal, princípio da anterioridade de exercício, princípio da vedação ao confisco, princípio da vedação a limitações ao tráfego de pessoas ou bens. Além disso, incide também o princípio da vedação à diferenciação tributária de bens ou serviços em razão da procedência ou destino, previsto no art. 152 da CRFB¹⁹. Ademais, o art. 150, §1º, da CRFB²⁰ excetua a incidência da anterioridade nonagesimal sobre a atualização da base de cálculo do IPVA.

Em regra, a relação tributária do IPVA tem como sujeito passivo o proprietário do veículo automotor e sujeito ativo o Estado-membro ou o Distrito-Federal, no qual ocorrer o fato gerador. Além disso, há, ainda, a figura do responsável tributário, que pode variar a depender do Estado.

¹⁸ BRASIL, op. cit., nota 11.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor, o que revela a sua natureza jurídica de imposto sobre o patrimônio, por se tratar de uma manifestação de riqueza auferível e tributável. O aspecto territorial do fato gerador é controvertido, há Estados que o definem como sendo o local de licenciamento do veículo e outros que o definem como sendo o domicílio tributário do contribuinte, contudo, essa questão será tratada com maior profundidade no capítulo 3 desta obra.

Em regra, a periodicidade do IPVA é anual e ocorre no dia 1º de janeiro de cada exercício. Porém, impende destacar que as leis estaduais costumam prever outras hipóteses para a ocorrência do fato gerador. Por exemplo, a Lei Fluminense nº 2.877/1997²¹, adota como fato gerador: a data em que o veículo for encontrado no território do Estado do Rio de Janeiro, sem o comprovante de pagamento do IPVA; a data da primeira aquisição do veículo por consumidor final, no caso de veículo novo; na data do desembarço aduaneiro; no primeiro dia do exercício subsequente à transferência do registro de veículos de outros Estados para o Rio de Janeiro. Já a Lei Paulista nº 13.296/2008²², prevê como uma das suas hipóteses a data em que veículo de locadora vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no Estado de São Paulo, caso esteja registrado anteriormente em outro Estado.

Discute-se se a hipótese de incidência do IPVA estaria limitada apenas a propriedade de veículos automotores terrestres, ou, se alcançaria outros veículos movidos a propulsão própria. Por exemplo, o Estado do Rio de Janeiro definiu que o IPVA incidiria sobre veículos terrestres, embarcações e aeronaves²³. Contudo, ao julgar o RE. nº 379.572/RJ²⁴, o STF decidiu que a tributação somente incide sobre os veículos terrestres, pois são os únicos veículos automotores que possuem registro com base Municipal, o licenciamento. Com efeito, há uma obrigatoriedade constitucional prevista no art. 158, III, da CRFB²⁵ de repasse de 50% da arrecadação do IPVA para o Município em quem está licenciado o veículo. Ademais, o acórdão consignou as aeronaves, que estão sujeitas ao registro aeronáutico brasileiro, não se vinculam a

²¹ RIO DE JANEIRO. *Lei Estadual. nº 2.877*, de 22 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

²² SÃO PAULO. *Lei Estadual nº 13.296*, de 23 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>. Acesso realizado em: 02 set. 2019.

²³ RIO DE JANEIRO, op. cit., nota 21.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE. nº 379.572/RJ*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2103607>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

²⁵ Ibid.

qualquer Estado ou Município, bem como, com as embarcações, que são registradas diretamente no Tribunal Marítimo, ou nas Capitânicas dos Portos, que podem abranger mais de um Estado e, inequivocamente não se restringem a qualquer Município, de modo que inviabilizam a repartição constitucional da arrecadação do IPVA.

A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo automotor. No caso de veículo novo, será considerado o valor constante do documento fiscal. No entanto, como há uma natural depreciação do veículo com o decurso do tempo, cabe ao Poder Executivo manter uma tabela oficial devidamente atualizada, que deve ser divulgada antes do início do ano, informando o valor dos automóveis. Por exemplo, no Estado do Rio de Janeiro, o art. 7º da Lei Estadual nº 2.877/1997²⁶, impõe ao Secretário de Estado de Fazenda o dever de baixar a tabela anual com os valores venais dos veículos. Uma controvérsia que surgiu é se a tabela poderia ser atualizada no ano da cobrança. Assim, o STF, ao julgar o AI nº 169.370 AgR/SP²⁷, decidiu que a correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não implica violência aos princípios insculpidos na Constituição Federal, desde que não haja alteração do fato gerador, da base de cálculo e das alíquotas previstas na legislação estadual.

Além das imunidades constitucionais, as leis estaduais apresentam hipóteses de isenção do IPVA que variam conforme o ente federativo. Por exemplo, no Rio de Janeiro²⁸, há isenção para veículos de missão diplomática ou consulado; veículos que ingressarem no país conduzidos por estrangeiros não residentes no Brasil, em prazo não superior à um ano, desde que haja tratamento recíproco no país de origem; tratores e máquinas agrícolas; veículos de pessoas com deficiência ou do seu representante legal; veículos com mais de 15 anos de fabricação; ambulâncias pertencentes à instituições de saúde sem fins lucrativos; veículos de associações representativas de pessoas portadoras de deficiência; veículos pertencentes às Cooperativas destinadas à transporte complementar de passageiros – vans e kombis–; assim como os veículos de transporte escolar.

A alíquota do IPVA pode ser diferenciada em função do tipo e utilização, conforme autoriza o art. 156, §6º, II, da CRFB²⁹. Contudo, o que se observa, na prática, é falta uniformidade na fixação das alíquotas em geral. Cada Estado, ao instituir o IPVA

²⁶RIO DE JANEIRO, op. cit., nota 21.

²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI nº 169.370 AgR/SP*, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610562>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

²⁸RIO DE JANEIRO, op. cit., nota 21.

²⁹BRASIL, op. cit., nota 11.

nos seus limites territoriais, fixa as alíquotas no percentual que entender conveniente. Por exemplo, os Estados do Rio de Janeiro³⁰, São Paulo³¹, Minas Gerais³² adotam a alíquota de 4% para carros de passeio, ao passo que o Estado do Espírito Santo³³ adota uma alíquota bem inferior, de 2% sobre o valor venal do veículo.

Por fim, em relação ao lançamento, conforme dispõe o art. 142 do CTN³⁴, é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação”. Além disso, é no lançamento que se identifica o sujeito passivo, determina a matéria tributável e se calcula o montante devido. Leandro Paulsen sintetiza “o lançamento como sendo a formalização da existência e liquidez do crédito tributário, documentando-o.”³⁵ No que importa ao IPVA, Gladston Mamede assevera que é cabível o “lançamento de ofício, com a emissão de uma guia elaborada a partir das informações mantidas em cadastro”³⁶, contudo, é também possível a realização do lançamento por homologação, no qual, segundo o autor, “o proprietário do veículo preenche o formulário próprio e faz o recolhimento na rede bancária”³⁷. Com efeito, no Estado do Rio de Janeiro, incumbe à Secretaria de Estado de Fazenda realizar as atividades relacionadas a fiscalização do imposto³⁸, incluindo a homologação do lançamento, ou a realização do lançamento de ofício quando o contribuinte deixar de recolher o imposto no prazo.

3. A CONTROVÉRSIA SOBRE O LOCAL DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IPVA, GUERRA FISCAL E BITRIBUTAÇÃO

O local de ocorrência do fato gerador do IPVA é uma questão de grande relevância, pois tem influência sobre dois relevantes problemas tributários, a saber: a guerra fiscal e a bitributação do contribuinte. Também não há consenso doutrinário sobre questão do local do fato gerador do tributo, de modo que há duas correntes divergindo

³⁰ RIO DE JANEIRO, op. cit., nota 21.

³¹ SÃO PAULO, op. cit. nota 22.

³² MINAS GERAIS. *Lei Estadual 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 realizado em 02 set. 2019.

³³ ESPÍRITO SANTO. *Lei Estadual nº 6.999*, de 27 de dezembro de 2001. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html>> Acesso realizado em: 02 set. 2019.

³⁴ BRASIL, op. cit., nota 6.

³⁵ PAULSEN, op. cit., p. 330.

³⁶ MAMEDE, Gladston. *IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p., 68;

³⁷ *Ibid.*, p. 68;

³⁸ RIO DE JANEIRO, op. cit., nota 21.

sobre a matéria, ambas com fundamentos pertinentes, sobre qual seria o critério para fixação do domicílio fiscal para fins de arrecadação do IPVA.

A primeira corrente tem por fundamento a interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, em atenção a regra de repartição da receita do tributo com os entes Municipais, prevista no art. 158, III da CRFB³⁹, que dispõe que pertencem aos Municípios “cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”. Assim, sustenta-se que o local de ocorrência do fato gerador do IPVA, e o Estado-membro competente a sua arrecadação, seria inexoravelmente definido pelo Município no qual o veículo objeto da tributação estiver licenciado. Nesse sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva⁴⁰, Gladston Mamede⁴¹, Rita de Cássia Andrade⁴² e Rogério Lindenmeyer Vidal Granda da Silva Martins⁴³.

Soraya David Monteiro Locatelli⁴⁴, destaca que há Estados que, visando evitar a evasão de divisas, têm definido o local do fato gerador como sendo o local do domicílio do proprietário do veículo automotor, destoando assim da definição do local do fato gerador apontado pela primeira corrente. A autora assevera que a definição do local do fato gerador com base no domicílio do contribuinte, ou onde o automóvel habitualmente circula, seria inconstitucional à luz da repartição obrigatória da receita do IPVA com o município no qual o veículo está licenciado. Em igual sentido é o entendimento de José Jayme de Macêdo, que sustenta que “não é relevante o fato de o automóvel ser usado mais tempo dentro ou fora do Estado, para o efeito da incidência do imposto; basta que seja nele registrado (licenciado)⁴⁵.”

³⁹ BRASIL, op. cit., nota 11.

⁴⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Perfil constitucional da hipótese de incidência do IPVA. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 4, n. 23. Belo Horizonte, 2006.

⁴¹ MAMEDE, op. cit.

⁴² ANDRADE, Rita de Cassia Martins. IPVA: violação de princípios constitucionais pela legislação ordinária dos estados e do Distrito Federal, ausência de lei complementar de caráter geral, manifesta deformação de inconstitucionalidade. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 4, n. 22, p. 44-63., set. 2010.

⁴³ MARTINS, op. cit.

⁴⁴ LOCATELLI, Soraya David Monteiro. Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1935-; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 582 - 600.

⁴⁵ OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD e IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009.

A segunda corrente é fundada na interpretação do art. 120 do CTB⁴⁶, que diz que o veículo deve ser registrado no local de domicílio do proprietário, em conjunto com os dispositivos do art. 127 do CTN⁴⁷, cuja inteligência considerara como domicílio tributário a residência habitual das pessoas naturais e a sede da pessoa jurídica, permitindo ao fisco recusar o domicílio eleito, quando este impossibilitar ou dificultar a fiscalização do tributo. Com base nisso, há autores como Cláudia Freze da Silva⁴⁸, Onofre Alves Batista Júnior⁴⁹ e Renato Bernardi⁵⁰, que sustentam que o imposto é devido no local em que o proprietário do veículo está domiciliado, pois seria esse o local onde o veículo deveria ter sido originalmente registrado e licenciado, sob pena de se permitir uma situação na qual o contribuinte manipule o local do licenciamento, escolhendo em qual Estado irá recolher o tributo, frustrando a arrecadação pelo ente competente por meio de evasão de divisas.

Na prática, ambas as correntes não apresentam uma resposta definitiva ao problema da guerra fiscal, nem a questão da bitributação. Com efeito, a guerra fiscal ocorre quando se verifica uma disputa marcada pela intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação⁵¹. A guisa de exemplo de guerra fiscal, tem-se a fixação de alíquotas muito baixas comoum atrativo para que contribuintes domiciliados em certo Estado, visando economizar com a contribuição, licenciem os seus veículos em outro Estado, no qual as alíquotas são mais baixas, gerando evasão de divisas para aquele, em detrimento do deste, caracterizando, assim, a guerra fiscal entre os Estados pela arrecadação do IPVA.

Para além da guerra fiscal, pode surgir o conflito de competência tributária, situação na qual dois ou mais entes federados se julgam competentes, simultaneamente, para exigirem o mesmo tributo sobre idêntico fato gerador, ensejando a bitributação do IPVA de um mesmo contribuinte.

⁴⁶ BRASIL. *Código de Trânsito Brasileiro*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm> Acesso realizado em: 2 set. 2019.

⁴⁷ BRASIL, op. cit., nota 6.

⁴⁸ SILVA, Cláudia Freze da. O imposto sobre a propriedade de veículos automotores: IPVA. In: SOUTO, Marcos Jurueña Villela; MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar (coord.). *Direito público estadual*. Rio de Janeiro, RJ: APERJ, 2015. p. 923 - 961.

⁴⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre A. Entendimento do supremo sobre ipva pode gerar guerra fiscal entre os estados. In: *Revista Consultor Jurídico*, nov. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-nov-01/onofre-batista-decisao-stf-ipva-gerar-guerra-fiscal>> Acesso realizado em: 2 set. 2019.

⁵⁰ BERNARDI, Renato. Domicílio tributário do IPVA. *Revista Magister de Direito Empresarial, Concorrencial e do Consumidor*, Porto Alegre, v. 2, n. 8, p. 65-68., abr. 2006.

⁵¹ FERNANDES, André E. S.; WANDERLEI, Nélio L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, v. 37, n. 148 out./dez; 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2019.

Exemplificando, o art.10, III, da Lei Mineira⁵² prevê que os veículos pertencentes a locadoras de automóveis que estejam licenciados no Estado de Minas Gerais submetem-se a alíquota de 1% sobre o valor venal do veículo a título de IPVA. Em outras palavras, o Estado de Minas Gerais coopta as locadoras de outros Estados-membros para licenciarem as suas frotas em Minas Gerais, gerando evasão de divisas para os outros Estados, que acabaram sendo prejudicados por tal prática concorrencial.

Em contrapartida, o Estado de São Paulo, que prevê alíquota de 4% para veículo automotor em geral, criou para as locadoras uma alíquota diferenciada, com redução de 50% do valor, desde que os veículos estejam registrados no Estado de São Paulo. Impende destacar que, até aqui, a disputa pelo local de registro dos veículos, com base no oferecimento de alíquotas menores, caracteriza apenas a guerra fiscal pelo IPVA.

Porém, ainda nesse exemplo entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais é possível encontrar hipóteses de bitributação. Com efeito, o Estado de São Paulo ao editar a Lei nº 13.296/08⁵³, previu no seu art. 3º, X, b, uma nova hipótese de fato gerador do IPVA, segundo a qual, incide IPVA devido ao Estado de São Paulo sobre “veículos de locadoras colocados à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado”. Ou seja, a Lei Paulista criou uma hipótese de indisfarçável bitributação, uma vez que o veículo licenciado em outro Estado deverá recolher IPVA naquela unidade da federação, mas ao ser posto a locação em São Paulo, terá também que recolher o mesmo tributo a este Estado, fazendo o duplo recolhimento do mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador no mesmo exercício financeiro. Destaca-se, ainda, que o dispositivo da Lei Paulista está sendo questionado na ADI nº 4.376-SP⁵⁴, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que ainda está pendente de julgamento.

Contudo, não tardou para que outros Estados imitassem São Paulo, como foi o caso de Santa Catarina, que plasmou *ipsi litteris* o mesmo dispositivo da Lei Paulista no art. 2º, §1º, IV, da Lei Estadual nº 7.543/88⁵⁵, com a redação dada pela Lei Estadual nº

⁵² MINAS GERAIS, op. cit., nota 32.

⁵³ SÃO PAULO, op. cit., nota 22.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI. nº 4.376/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3826881>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

⁵⁵ SANTA CATARINA. Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://legislacao.sef.s.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7543.htm> Acesso em: 12 out. 2019.

15.242/2010⁵⁶. Contudo, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina de julgou parcialmente procedente a Representação de Inconstitucionalidade nº 0089767-60.2010.8.24.000⁵⁷, a fim de declarar a inconstitucionalidade do referido dispositivo, por ter reconhecido que a alteração legislativa trazia uma nova hipótese de bitributação do IPVA.

Pois bem, a questão sobre o local de ocorrência do fato gerador do IPVA está longe de ser pacífica, e voltará em breve a ser debatida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.016.605-MG⁵⁸. Embora o julgamento ainda não tenha sido concluído, já se formaram duas correntes sobre o tema⁵⁹. A primeira, encabeçada pelo relator Min. Marco Aurélio, sustenta que o tributo deve ser recolhido ao Estado no qual o veículo se encontra licenciado. A segunda, inaugurada pelo Min. Alexandre de Moraes, sustenta que o veículo automotor deve ser licenciado perante o órgão executivo de trânsito do Estado, no Município de domicílio do proprietário, de modo que seria possível que o Estado arrecadasse o tributo não com base no local de licenciamento de fato, mas sim no local no qual o veículo deveria por lei – art. 120 do CTB⁶⁰ – estar licenciado, ou seja, no local em que o contribuinte está domiciliado, ignorando-se, para fins de arrecadação do IPVA, o licenciamento feito em local diverso do domicílio de fato. Como se percebe, ambas correntes apresentam posicionamentos diametralmente opostos e fundamentos pertinentes. Porém, nenhuma delas soluciona integralmente o problema integralmente.

CONCLUSÃO

Ao buscar o critério definidor do local de ocorrência do fato gerador do IPVA, esta pesquisa constatou a que a construção normativa do tributo ainda está incompleta, inacabada. A União ainda não editou a lei complementar definindo as normas gerais do tributo, nem o Senado editou a resolução fixando as alíquotas mínimas que podem ser cobradas pelos Estados e Distrito-Federal a título de IPVA.

⁵⁶ SANTA CATARINA. *Lei nº 15.242*, de 27 de junho de 2010. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2010/lei_10_15242.htm> Acesso em: 12 out. 2019.

⁵⁷ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *RI. nº 008976760.2010.8.24.000*, Relator: Desembargador Rodrigo Collaço. Disponível em: <<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/open.do>> Acesso em 15 out. 2019.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 1.016.605-MG*, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>>. Acesso em: 02 set. 2019.

⁵⁹ BATISTA JÚNIOR, op. cit.

⁶⁰ BRASIL, op. cit., nota 46.

Essa situação de imperfeição normativa gera fenômenos como a guerra fiscal, que é nociva a economia dos Estados e Municípios, pois afeta a arrecadação tributária. Assim como a bitributação, que impõe sobre o contribuinte uma situação de violação a repartição constitucional da competência tributária, mediante o duplo recolhimento do mesmo tributo, porém, por Estados diversos, afetando a economia da pessoa natural ou jurídica. Determinar com segurança o local de ocorrência do fato gerador é uma das soluções para o problema da bitributação. Contudo, a doutrina e a jurisprudência ostentam duas correntes divergentes sobre o tema.

A primeira corrente apresenta o entendimento mais alinhado ao texto constitucional ao definir o local de ocorrência do fato gerador com base no local de licenciamento do veículo. Esse posicionamento tem o mérito de impedir a bitributação. Mas não impede que o contribuinte escolha o domicílio no qual irá licenciar o seu veículo, assim, persiste a possibilidade de cooptação do contribuinte por outros Estados que ofereçam alíquotas mais baixas, gerando a guerra fiscal.

A segunda corrente é a mais pragmática, busca evitar a evasão de divisas e, assim, proteger a economia dos Estados ante as práticas predatórias empregadas na guerra fiscal pelo IPVA. Se o mérito desse entendimento é impedir a evasão de divisas na guerra fiscal, o seu ponto fraco é justamente abrir as portas para que o contribuinte seja submetido à bitributação, sem efetivamente pôr fim à guerra fiscal.

Destaca-se que a matéria ainda está *sub judice* perante o STF. Porém, a decisão da Suprema Corte que irá decidir entre uma corrente ou outra, irá afetar casos isolados de leis estaduais, sem conferir uniformidade nacional ao IPVA. O problema persistirá e somente poderá ser resolvido com a edição de lei complementar pela União.

Esta pesquisa, porém, pretende sustentar que a primeira corrente parece conter o melhor critério para definição do local do fato gerador do IPVA, inclusive sem a edição de lei complementar para tanto, pois apresenta-se um critério que está explícito na própria Constituição Federal. Contudo, para que seja possível cogitar o fim da guerra fiscal entre os Estados, continua sendo indispensável a edição de resolução pelo Senado, fixando as alíquotas mínimas do IPVA.

Enfim, independentemente da decisão do STF, ou do entendimento doutrinário prevalecente, a melhor solução para os casos de guerra fiscal e bitributação do IPVA consistem na concretização dos mandamentos constitucionais que impõe a União editar as normas gerais do tributo, limitando o poder dos Estados em criar novas hipóteses de incidência do tributo, e do Senado em editar a resolução fixando as alíquotas mínimas,

impedindo que os Estados pratiquem concorrência para cooptar contribuintes uns dos outros.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rita de Cassia Martins. IPVA: violação de princípios constitucionais pela legislação ordinária dos estados e do Distrito Federal, ausência de lei complementar de caráter geral, manifesta deformação de inconstitucionalidade. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 4, n. 22, p. 44-63., set. 2010.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Código de Trânsito Brasileiro*. Promulgado em 3 de setembro de 1997. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm> Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Decreto Lei nº 397*, de 30 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0397.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Decreto Lei nº 999*, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm>. Acesso em: 05 mar. 2019.

_____. *Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dez. 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 02 de abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI. nº 4.376/SP*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3826881>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *AI. nº 169.370 AgR/SP*, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610562>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE. nº 203.301/SP*. Relator: Ministro Neri da Silveira. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=203301&origem=AP>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE. nº 379.572/RJ*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2103607>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE. nº 1.016.605-MG*, Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>>. Acesso em: 02 set. 2019.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ESPÍRITO SANTO. *Lei nº 6.999*, de 27 de dezembro de 2001. Disponível em: <<http://ww3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html>> Acesso realizado em: 02 set. 2019.

FERNANDES, André E. S.; WANDERLEI, Nélio L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, v. 37. n. 148 out./dez; 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2019.

BATISTA JÚNIOR, Onofre A. Entendimento do supremo sobre ipva pode gerar guerra fiscal entre os estados. In: *Revista Consultor Jurídico*, nov. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-nov-01/onofre-batista-decisao-stf-ipva-gerar-guerra-fiscal>> Acesso realizado em: 2 set. 2019.

LOCATELLI, Soraya David Monteiro. Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1935-; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 582 - 600.

MAMEDE, Gladston. *IPVA: imposto sobre a propriedade de veiculos automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O perfil do imposto sobre a propriedade de veículos automotores: IPVA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, 1935- (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 857 - 885.

MINAS GERAIS. *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 02 set. 2019.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Impostos estaduais: ICMS, ITCD e IPVA*. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

RIO DE JANEIRO. *Lei nº 2.877*, de 22 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://alerj1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

SANTA CATARINA. *Lei nº 7.543*, de 30 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7543.htm> Acesso em: 12 out. 2019.

_____. *Lei nº 15.242*, de 27 de junho de 2010. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2010/lei_10_15242.htm> Acesso em: 12 out. 2019.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *RI. nº 008976760.2010.8.24.000*, Relator : Desembargador Rodrigo Collaço. Disponível em: <<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/open.do>> Acesso em 15 out. 2019.

SÃO PAULO. *Lei nº 13.296*, de 23 de dezembro de 2008. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>.> Acesso em: 02 set. 2019.

SILVA, Claudia Freze da. O imposto sobre a propriedade de veículos automotores: IPVA. In: SOUTO, Marcos Juruena Villela; MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar (coord.). *Direito público estadual*. Rio de Janeiro, RJ: APERJ, 2015. p. 923 – 961.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Perfil constitucional da hipótese de incidência do IPVA. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 4, n. 23. Belo Horizonte, 2006.