

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas⁰) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

O SUPREMO PODER DE INTERPRETAR E DECIDIR NO IPVA THE SUPREME POWER TO INTERPRET AND DECIDE IN IPVA

Simone Cruz Nobre ¹

Lise Tupiassu ²

Resumo

A tributação sempre representou um campo minado, propício ao conflito, uma vez figurar interesses contrapostos. No caso do IPVA, como a Constituição se limitou a outorgar a competência aos Estados, mas silenciou em relação ao local de sua cobrança, o que se verifica é um emaranhado de legislações estaduais que ora elegem o local de licenciamento do veículo como critério espacial da obrigação tributária ora o domicílio ou sede do proprietário. Diante deste cenário, o STF fixou o entendimento que a Constituição autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Acrescentou, contudo, que o tributo deve observar não apenas a relação do titular com o bem, mas também a sua utilização. No entanto, este entendimento mostra-se razoável às locadoras e empresas de transporte de cargas, com pluralidade de domicílios? É o que o artigo, adotando uma metodologia jurisprudencial, convida o leitor a refletir.

Palavras-chave: Ipva, Domicílio fiscal, Federalismo assimétrico, Repercussão geral, Guerra fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation has always represented a minefield, conducive to conflict, since opposing interests appear. In the case of IPVA, as the Constitution limited itself to granting competence to the States, but remained silent regarding the location of its collection, what is verified is a tangle of state laws that now elect the vehicle licensing location as a spatial criterion of the tax liability or the domicile or headquarters of the owner. In view of this scenario, the STF established the understanding that the Constitution authorizes the collection of IPVA only by the State in which the taxpayer has its headquarters or tax domicile. He added, however, that the tax must observe not only the holder's relationship with the good, but also its use. However, is this understanding reasonable for rental companies and cargo transport companies with multiple domiciles? It is what the article, adopting a jurisprudential methodology, invites the reader to reflect on.

¹ Doutoranda no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA). Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Estado do Pará.

² Doutora e Mestre em Direito Público pela Université Toulouse. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris 1 Sorbonne. Professora da Universidade Federal do Pará e do Centro Universitário do Pará.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Ipva, Tax domicile, Asymmetric federalism, General repercussion, Tax war

INTRODUÇÃO

Desde o século XVIII, Adam Smith já pontuava: “Não existe uma só arte que um governo aprenda do outro com maior rapidez do que a de tirar dinheiro dos bolsos das pessoas.” (SMITH, 2009, p. 669)

De lá pra cá, o mundo passou por mudanças radicais. As relações sociais vêm sendo influenciadas por uma dinâmica digital que modificou sensivelmente a interação entre Estado e sociedade. No entanto, a percepção social sobre a atuação do Estado em matéria tributária mantém a afirmação de Smith ainda atual.

Isso porque, a tributação sempre representou um campo minado, propício ao conflito, uma vez figurar interesses contrapostos. De um lado está o Governo, dada as atribuições que lhe são exigidas, é incansável na missão de arrecadar; do outro, o contribuinte, nem sempre convicto da justa imposição e divisão do ônus tributário, intenta o mínimo pagar.

De forma simplista, pode-se dizer que grande parte das lides tributárias que abarrotam o judiciário e as instâncias administrativas, cingem-se dentro deste contexto. Contudo, não raro, conflitos federativos também dividem espaço no cenário nacional.

É o que ocorreu no caso paradigmático extraído no Recurso Extraordinário 1016605/Minas Gerais, onde o recurso, com repercussão geral reconhecida, buscava perquirir acerca do local a ser pago o IPVA, se em favor do Estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o proprietário do bem ou a unidade federada na qual foi licenciado e registrado o veículo automotor.

No caso concreto, a empresa sediada em Uberlândia, Estado de Minas Gerais, apesar de não possuir filiais ou estabelecimentos em outra unidade da federação, registrou e licenciou seu veículo e efetuou o recolhimento do IPVA para o Estado de Goiás.

Alegou em sua defesa que, diante de ausência de lei complementar para dispor sobre conflito de competência e estabelecer normas gerais em matéria tributária, coube aos Estados exercer sua competência tributária com base nas diretrizes estabelecidas pela nossa Carta Magna.

Dentro desta linha, com base no inciso III do art.158 da Constituição Federal, para a definição critério espacial da incidência do IPVA, o Estado deve adotar o licenciamento, posto ser este o indicado como a repartição do referido imposto.

Logo, uma vez licenciado o seu veículo em Goiás, este fato mostrava-se suficiente para sustentar a legalidade do registro e licenciamento realizado ao Estado de Goiás.

Por sua vez, a Lei n.º 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais, em consonância com o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro¹, estabelece ser devido o IPVA para o seu território, se o proprietário estiver domiciliado em seu Estado.

Em verdade, como a Constituição se limitou a outorgar a competência aos Estados, mas silenciou em relação ao local de sua cobrança, o que se verifica é um emaranhado de legislações estaduais que ora elegem o local de licenciamento do veículo como critério espacial da obrigação tributária relativa ao IPVA, independentemente do domicílio ou sede do proprietário; ora o domicílio ou sede do proprietário, ainda que licenciado em outra unidade.

Ademais, quando não há uma norma geral que trace os contornos dessa competência, nem a fixação de alíquotas mínimas e, considerando a possibilidade de ser o contribuinte tributado por diversos entes distintos pelo mesmo fato, não é difícil imaginar que muitos conflitos certamente surgirão e tendem a desaguar na esfera judicial.

Dado esse contexto, no Recurso Extraordinário 1.016.605, por maioria de votos, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a seguinte tese: “A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”.

Já na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.612 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), contra a Lei n.º 7.543/88 do Estado de Santa Catarina, o STF entendeu que, no caso de locadoras, ainda que tenha filiais em várias unidades da federação, não mostra legítimo optar por registrar e licenciar os veículos em apenas um Estado e disponibilizá-los em todo o país.

O entendimento extraído do julgado é que o IPVA é devido onde o automóvel é disponibilizado.

¹O art. 120 da Lei n.º 9.503, de 23 de setembro de 1997 preceitua: “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.”

Diante da votação apertada nos dois julgados, dúvidas surgem em relação à aplicabilidade do entendimento diante da atividade de locação ou da prestação de serviço de transporte de cargas, na qual a própria dinâmica sugere a necessidade de utilização do veículo em mais de uma unidade da federação. Seria razoável exigir a cada mudança de Estado as empresas procedam à alteração do seu registro e licenciamento para destinar parcela do imposto a determinado ente federado?

É dentro deste contexto, adotando uma metodologia jurisprudencial, que convidamos o leitor a refletir.

1. O FEDERALISMO ASSIMÉTRICO E O ACIRRAMENTO DA GUERRA FISCAL NO IPVA

Inobstante as especificidades e diversidades locais, o Federalismo traz como monte a preservação política da unidade de objetivos comuns, que é compatibilizada por meio de um pacto constitucional onde são definidas as competências e limitada suas soberanias.

Dentro deste comando, a Constituição traça o campo de atuação de cada ente, dentro dos objetivos que os devem nortear, garantindo-lhes tratamento igualitário e autonomia.

No entanto, a ausência de hierarquia não elimina as diferenças entre as unidades que o compõem.

Assim, ao buscar um equilíbrio entre as populações, de forma a promover um desenvolvimento harmônico entre seu território, são outorgados mecanismos de captação de recursos, de forma a propiciar receitas financeiras suficientes para que os entes desempenhem suas funções.

Sabe-se que os entes subnacionais contam com um sistema misto de captação de receitas tributárias. Além do mecanismo de captação direta de receita, oriundo da sua competência tributária privativa, os mesmos recebem receitas advindas da repartição do produto da arrecadação de tributos alheios (CONTI, 2001, p.38).

Sob esse contorno, temos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), tributo cuja competência para a sua instituição, arrecadação e fiscalização pertence privativamente ao Estado, mas que, seguindo o fluxo de transferências fiscais traçado desde a Constituição de 1946, metade de sua arrecadação é

transferida para os seus Municípios onde os veículos foram licenciados, nos termos do inciso III do art. 158 da Constituição Federal de 1988².

O fato é que a preservação da igualdade formal e a assimetria real no âmbito dos Estados federados, onde o compartilhamento de competências desatrelado do olhar sobre a desproporção entre os recursos recebidos proporciona um terreno fértil para germinar tensões políticas e um acirramento na disputa por receitas.

Cabe à União a tarefa de apaziguamento, coordenação, a elaboração de normas gerais e regular as limitações ao poder de tributar³.

No entanto, a semelhança do que hoje ocorre com o ITCD, não existe lei complementar⁴. Não há regra que defina seus elementos essenciais, o seu fato gerador, a base de cálculo, o seu contribuinte.

Embora a Constituição traga regra expressa da necessidade de traçar o contorno do imposto por meio de lei complementar, no momento em que o IPVA passou à competência estadual, esta exigência não estava em vigor, o que propiciou aos Estados disciplinar o imposto, com base no § 3º do art. 24 da Constituição Federal e § 3º do art. 34 do ADCT⁵.

A partir da nova ordem constitucional, questionamentos foram levados ao Poder judiciário suscitando a impossibilidade em sua cobrança diante da ausência legislativa.

Sem dúvida, a lei complementar exerce uma importante tarefa de calibrar e ajustar as produções normativas em sintonia com os contornos da Constituição Federal.

Como bem pondera Ives Gandra Martins e Paulo de Barros, a lei complementar atua de dois modos diferentes:

- (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, isto é, introduzindo aqueles preceitos que regulam as

²Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

³ Art. 146, incisos I, II e III da Constituição federal de 1988.

⁴Sem previsão deste imposto no Código Tributário Nacional, apenas com a Constituição Federal de 1988 é que, por disposição expressa no inciso III do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar definir elementos essenciais, como o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes, as obrigações, lançamento.

⁵Nos termos do § 3º do art. 24 da Constituição Federal: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”; ADCT - Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 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.

limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias (MARTINS; BARROS, 2014,p.52)

Contudo, a tese não logrou êxito. O Supremo Tribunal Federal entendeu que a referida exigência não se aplicava ao IPVA, uma vez que este já estava regulado pelos Estados e Distrito Federal no regime Constitucional anterior.

Assim, por não existir essa exigência no momento de sua instituição e por haver sido recepcionado pela nova ordem constitucional, a lei complementar ficou dispensada⁶.

A verdade é que a origem de muitos conflitos no IPVA está diretamente relacionada com a correta exegese quanto ao fundamento do tributo e ausência do conceito de propriedade, para fins de tributação. Tal situação leva a ponderações acerca do Estado competente à sua cobrança.

Um pequeno giro entre as leis instituidoras do IPVA nos Estados brasileiros é possível perceber que o pólo passivo tributário é ocupado pelo proprietário do veículo automotor e tem no pólo ativo o Estado de domicílio do seu proprietário. Mas, considera-se, também, contribuinte, os proprietários de veículos automotores sujeitos a registro e/ou licenciados em órgão federal, estadual ou municipal no referido Estado⁷. Ou seja, ainda que não proprietário não seja domiciliado no Estado, mas se obrigado ao licenciamento, passa a ser exigível o recolhimento do IPVA.

A Lei 6.348/9, que institui o IPVA no Estado da Bahia, por exemplo, estabelece que o veículo, ainda que registrado em outro Estado da Federação, mas utilizado de forma não eventual em seu território, será exigido o imposto.

Por sua vez, o Estado do Pará cria a figura do domicílio presumido na hipótese de o veículo estar registrado em órgão competente do território paraense.

Ademais, a inércia quanto à fixação das alíquotas mínimas do IPVA pelo Senado Federal⁸ também acaba por fomentar guerra fiscal entre os Estados federais.

⁶RE 236.931-8/SP, STF, 1ª turma Rel. Ministro Ilmar Galvão, DJU 29.1099; AgRg no RE 191.703/SP, STF 2ª T, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU 12.04.02

⁷ Lei nº 8.115/85 do Estado do Rio Grande do Sul; Lei 1.810/97 do Mato Grosso do Sul; Lei 14.937/03 de Minas Gerais; Lei 6.017/96 do Estado do Pará.

⁸ Inciso I do § 6º do art. 155 da Constituição Federal.

Sem as amarras para fixar suas alíquotas, os Estados travam verdadeiras batalhas para atrair receitas para seu território. Assim, é possível perceber que não há uma uniformidade entre as alíquotas do IPVA em relação aos tipos de veículos.

Percebe-se a dimensão do problema ao verificar que as alíquotas estabelecidas para os veículos automotores variam de 0,5% a 6%, a depender da unidade da federação. Por exemplo, os automóveis ou utilitários podem ser tributados por alíquotas de 2,5% ou 3% nos Estados da Bahia a depender se for movido a óleo diesel ou a outro tipo de combustível⁹. Sendo proprietário do mesmo veículo e estiver domiciliado no Estado do Pará¹⁰ sua alíquota será de 2.5%, mas será de 3% se for licenciado no Estado do Rio Grande do Norte¹¹ ou no Rio Grande do Sul¹². No entanto, este mesmo veículo terá a alíquota majorada para 4% se for licenciado e domiciliado em Minas Gerais¹³ e, para 5% se este for licenciado em qualquer Município do Estado do Mato Grosso do Sul¹⁴.

Em verdade, cada unidade tende a maximizar o seu potencial arrecadatório e estimular o fluxo de investimentos na região de sua influência, a fim de melhorar a qualidade dos serviços públicos.

Portanto, a guerra fiscal é resultado de ausência de um contorno normativo geral, capaz de equalizar a natureza jurídica do tributo dentro da divisão de competência tributária outorgada, face ao federalismo assimétrico brasileiro.

2. ALGUNS CONTORNOS DO IPVA

A primeira forma de incidência tributária sobre a propriedade de veículos no Brasil foi a Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída pelo Decreto-Lei n.º 999, de 21 de outubro de 1969.

A TRU, por ser de competência da União, permitia o registro e licenciamento dos veículos em qualquer parte do território nacional, identificando-se o domicílio de seu proprietário pelas suas placas, já que a hipótese de incidência tributária era possuir veículo no território nacional.

⁹ art. 6º, I, da Lei 6.348/91

¹⁰ Inciso III, art. 10 da Lei 6.017/96

¹¹ art. 4º, III, da Lei 6.967/96

¹² art. 9º, II, da Lei 8.115/85

¹³ Art. 10, I da lei 14.937/03

¹⁴ art. 157, I, b, da Lei 1.810/97.

Por meio da Emenda Constitucional n.º 27, de 28 de novembro de 1985 passa a ser estadual a competência para a instituição e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O contribuinte do IPVA é o proprietário do veículo automotor. O proprietário tem o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, bem como de reavê-los de quem injustamente os possui.

Extraído do latim *proprietas*, a origem da expressão derivada de *proprius*, designando aquilo que pertence a uma pessoa.

No entanto, se recai sobre bens corpóreos, a definição de propriedade não se limita ao conceito de domínio, sendo este apenas espécie (MONTEIRO, 2003, p. 83).

Logo, presume-se que o termo “propriedade” deve ser entendido em sentido amplo, incluindo, desta forma, tanto às pessoas detentoras de posses legítimas, como o devedor fiduciário, o arrendatário, o promitente comprador na posse do bem e o adquirente com reserva de domínio.

Por outro lado, o fato de o IPVA tributar a propriedade de veículos automotores oferece uma dificuldade: a definição de onde ocorre o fato impositivo do tributo. Isso porque, uma vez que os veículos são, por definição e função, bens móveis, e a Carta Magna preceitua ser livre a locomoção em todo o território nacional de qualquer pessoa, podendo permanecer ou sair com seus bens¹⁵, sem que lhe seja limitada a liberdade de tráfego por meio de imposição tributária sobre seus bens, ressalvada apenas a cobrança de pedágios¹⁶, tem-se, em princípio, que o bem aqui tratado serve para suprir as necessidades de locomoção de seu proprietário.

No entanto, nada impede, por exemplo, que o indivíduo adquira um veículo e este sirva para atender às necessidades de um parente que está estudando em outra unidade da federação.

Portanto, definir o fato impositivo e a quem caberia o pólo ativo tributário requer que seja avaliado todos os elementos da regra matriz de incidência.

No IPVA sendo a hipótese de incidência o elemento descritivo que anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato e o seu consequente, elemento prescritivo, ao identificar o vínculo jurídico que nasce, permite apontar o sujeito portador de direito subjetivo, bem como, a quem foi cometido o dever de satisfazer a prestação tributária (CARVALHO, 2009, p.316).

¹⁵ Art. 5º, inciso XV da Constituição Federal.

¹⁶ Art. 150, inciso V da Constituição Federal.

A competência outorgada no art. 155, inciso III e a previsão da destinação da receita prevista no inciso III do art. 158, ambos da Constituição Federal nos direcionam a dois entendimentos preliminares: o critério a ser adotado deve levar em consideração a propriedade e a destinação do produto da arrecadação desta receita cabe ao Município do local de licenciamento do veículo. Senão vejamos:

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

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

Ocorre que, como dito alhures, a propriedade deve ser entendida de uma forma ampla e o veículo automotor por ser um bem móvel tem a liberdade de circular em todo o território nacional.

Contudo, em relação à competência tributária outorgada pela Constituição Federal, coube aos Estados legislar e, ao comparar os dispositivos normativos, percebe-se que, de uma forma geral, as legislações estaduais convergem no seguinte entendimento: a) o imposto é devido pelo proprietário do veículo; b) a propriedade é definida pelo domicílio do seu proprietário; c) o registro ou licenciamento é o local devido do imposto.

No entanto, o raciocínio nem sempre se mostra o mais correto por três motivos: primeiro que nem todos os veículos automotores dependem de licença para serem utilizados. Segundo, não se pode confundir a hipótese de incidência tributária que é fruto da competência outorgada pelo texto constitucional, com as regras de repartição do produto arrecadatório. Embora ambas sejam receitas públicas, a segunda identifica somente a destinação do produto arrecadado, sem atribuir participação ativa na relação jurídico-tributária. Ademais o imposto se dá em uma realidade federativa nem sempre de fácil identidade diante de grande diversidade.

Por fim, adotando-se o local de registro ou licenciamento, sem qualquer vínculo com o fato oponente permitiria acirrar a guerra fiscal, sem qualquer comprometimento com a *ratio* da tributação. Ou seja, a finalidade primordial da tributação é o financiamento do Estado para que este possa exercer suas atribuições

mínimas, inútil seria se todos os recursos fossem capitaneados à semelhança dos leilões, os entes que ofertassem maiores vantagens aos sujeitos passivos.

3. O SUPREMO PODER DE INTERPRETAR E DECIDIR

A prática jurídica, sem dúvida, é um exercício de interpretação, cuja prática não se perfaz de forma isolada.

No entanto, há quem defenda que a decisão judicial deve ser centrada na interpretação, exercida com base nas regras postas até que sofra alteração por parte do legislador. Ou seja, por essa concepção o direito deve ser interpretado segundo regras semânticas. Outros, por sua vez, entendem que os juristas podem e devem atuar como legisladores, embora apenas nos interstícios de decisões já tomadas pelo legislativo¹⁷.

Em verdade, interpretar é observar a norma como fruto de um projeto legislativo que, ao ingressar no ordenamento jurídico, passa a se relacionar com os precedentes, princípios e outros elementos do arcabouço normativo e jurisprudencial.

Como bem ressaltou Eros Grau (GRAU, 2002, p.34):

não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele do texto até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado algum.

Ademais, como ressalta Dworkin, o direito válido não é uma descrição neutra da prática jurídica, posto ser representativo de uma teoria política de fundo (DWORKIN, 2002, p.5).

Em mesma linha argumentativa, Carvalho pontua que “as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei.”¹⁸

Ocorre que nem todas as demandas judiciais revelam um direito dentro de um juízo dedutível, do tipo verdadeiro ou falso. Ou seja, nem todas as demandas judiciais são simples assim.

¹⁷ Na visão britânica oficial do *Common law* vigora a interpretação semântica; por sua vez, na visão norte-americana progressista, a segunda corrente.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.266

Certamente a decisões judiciais não agradam a totalidade das partes. Será aprovada e enaltecida por um grupo, mas, provavelmente, desaprovada por outro. Mas como diz o filósofo o direito é um conjunto de regras atemporais prontas para serem descobertas pelos juízes (DWORKIN, 2002, p.26).

Sabe-se que entre os princípios da jurisdição está a inércia. Mas se o Judiciário precisa ser acionado por atores externos, pode-se afirmar que sua participação como árbitro entre instituições políticas dependerá não apenas de suas próprias forças, mas dos padrões de disputa política. Dentro desta lógica, estudos apontam que eles agem em três dimensões descritas como hobbesiana, smithiana e madisoniana¹⁹.

Nossa Corte Suprema apreciou o Recurso Extraordinário nº 1.06.605/Minas Gerais, onde o recurso, com repercussão geral reconhecida, buscava perquirir acerca do local a ser pago o IPVA, se em favor do Estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o proprietário do bem ou a unidade federada na qual foi licenciado e registrado o veículo automotor.

De fato, como pontuou o Min. Alexandre de Moraes, a legislação do IPVA está estruturada dentro da lógica de que o imposto cabe ao Município onde irá circular o veículo, tendo em vista que este precisará de recursos para recuperação das vias públicas que sofrem com o desgaste maior. Justificando, assim, a Constituição Federal ter previsto que 50% do IPVA deverão ser repassados pelo Estado ao município onde está licenciado.

Isso porque, se o veículo é meio de transporte, soa como natural que deve servir pra uso de seu proprietário no local de seu domicílio e, se não fossem por alíquotas mais atrativas em outros Estados, certamente neste mesmo local seria licenciando.

Dentro deste raciocínio, o Código de Trânsito Brasileiro não permite licenciamento de veículo fora do domicílio do proprietário. Logo, a regra seria existir uma coincidência entre domicílio e local de licenciamento.

Contudo, nem sempre isso ocorre. Sendo o veículo um bem móvel nem sempre a sua utilização irá coincidir com o domicílio fiscal de seu proprietário, contrariando

¹⁹Na dimensão Hobbesiana o tribunal atua no campo voltado à segurança pública; na Smithiana, nas questões norteadoras de economia de mercado e, por sua vez, na Madisoniana, assumindo uma atuação compartilhada de políticas públicas com os demais poderes. Para maior compreensão, consultar TAYLOR, Matthew M. O Judiciário e as Políticas Públicas no Brasil. Revista Dados, Vol. 50, nº 2, 2007 p.230.

toda a razão normativa posta. Neste sentido, não raro o licenciamento se efetiva em outra unidade da federação.

Diante desta situação, pelo entendimento exarado no processo, licenciar um veículo fora do domicílio de seu proprietário contraria o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB)²⁰, cometendo fraude quem assim o faz.

Em linha divergente, o Min. Marco Aurélio, acompanhando o posicionamento do Ministério Público Federal, em face da ausência de lei complementar, defende ser o local do licenciamento o aspecto material para a exigência do IPVA, posto único critério a figurar no texto constitucional.

Diante das manifestações apresentadas, resta indagar qual Estado dispõe de capacidade ativa para a cobrança do IPVA? O Estado do local do domicílio fiscal do seu proprietário ou onde é realizado o licenciamento do veículo?

Segundo os entendimentos dos ministros Marco Aurélio, Édson Fachin, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Celso de Melo o imposto cabe ao Estado em que foi licenciado o veículo.

Por sua vez, com base nas manifestações exaradas pelos ministros Alexandre de Moraes, Rosa Weber, Carmén Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux (em voto reajustado) e acompanhado pelo ministro Gilmar Mendes, o STF fixou o seguinte entendimento que a cobrança do IPVA somente pode ser realizada pelo Estado onde o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

A votação apertada em um caso relativamente simples já sinaliza a dificuldade que a matéria suscita.

Como pondera o Min. Dias Toffoli, a Constituição admite que o legislador eleja como critério material de hipótese de incidência do IPVA não só a propriedade, mas também o domínio útil e a posse a qualquer título de veículo automotor, mas considera que a autorização para registrar toda a frota em um único Estado fomentaria a guerra fiscal.

Isso porque, basta imaginar uma locadora de veículos ou uma transportadora, com a matriz localizada em um determinado Estado, mas com várias filiais espalhadas pelo no território brasileiro.

²⁰ Preceitua o Art. 120 da Lei nº 9.503, de 1997 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.”

Em razão do ambiente de negócio estabelecido pela locadora, no qual é disponibilizada ao locatário a opção de entregar o veículo em local diverso do contratado, ou, até mesmo, diante de um evento artístico ou cultural, no qual a demanda possa, de maneira eventual, exigir o remanejamento da sua frota para um município específico, com a decisão do STF causará embaraços e interferência na liberdade comercial.

Indo mais além, se uma transportadora que presta serviço de transporte e entrega de mercadoria no sistema porta a porta, de maneira não eventual, mediante contrato, para empresas que têm sede em outras unidades da federação, em que local deverá recolher o IPVA: na sede da matriz ou nas localidades com base nos contratos estabelecidos com seus clientes?

Nesta situação, onde será devido o IPVA? Seria somente o Estado da sede ou do domicílio tributário do contribuinte que poderá efetivar a cobrança do imposto sobre a sua frota?

Em verdade, diante da pluralidade de domicílios, muitas locadoras registram sua frota na sede da empresa²¹, o mesmo ocorrendo ao segmento de transporte de cargas.

Justifica-se tal indagação em razão de a regra do inciso II do art. 127 do CTN possibilitar a eleição livre pelo contribuinte do seu domicílio tributário. Facultando ao fisco o definir, em caso de ausência de eleição por parte do contribuinte.

Em verdade, em princípio, possuindo domicílio em diferentes unidades da federação, o contribuinte poderá efetuar o registro e o licenciamento do veículo em qualquer um deles.

Contudo, em relação ao IPVA, a dinâmica tributária parece exigir um novo olhar.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.612 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), contra a Lei n.º 7.543/88 do Estado de Santa Catarina, o STF entendeu que, no caso de locadoras, ainda que tenha filiais em várias unidades da federação, não mostra legítimo optar por registrar e licenciar os veículos em apenas um Estado e disponibilizá-los em todo o país.

²¹ Em dados elaborado pela Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis (ABLA), 68,8% dos veículos disponibilizados para aluguel estão registrados no Estado de Minas Gerais, dada a sua proximidade geográfica com uma das maiores empresas do setor no país. Disponível em: www.abracaf.com.br. Acessado em: 20.04.2023.

O entendimento extraído do julgado é que o IPVA é devido onde o automóvel é disponibilizado.

A regra do domicílio no IPVA há de observar os contornos constitucionais, considerando que este imposto possui uma dupla finalidade: ser instrumento direto e indireto de receitas públicas.

Assim, no caso levado à Corte Suprema, sujeito à repercussão geral, a recorrente era uma pessoa jurídica de direito privado, com sede em Uberlândia, Estado de Minas Gerais, e sem filiais em outras unidades da federação. Fato suficiente a justificar a cobrança do IPVA pelo Estado mineiro e a inexistência de justificativa legal válida para que o recolhimento relativo ao período de 2005 a 2008 tenha sido realizado para o Estado de Goiás.

Assim, valendo-se de uma interpretação teleológica quanto à finalidade do tributo e, principalmente, a necessidade de preservação do pacto federativo, entende o STF, em votação apertada, que “A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”. O tributo observa não apenas a relação do titular com o bem, mas também a sua utilização.

Se é certo que o tributo observa não apenas a relação do titular com o bem, mas também a sua utilização; de outro lado, não é possível desconsiderar que, nos termos do art. 24, § 3º da Constituição Federal, na ausência de norma geral os Estados e o Distrito Federal têm competência plena para disciplinar o imposto.

Certamente na decisão de uma demanda o juiz estuda inúmeros julgados sobre casos semelhantes que podem nortear o caminho a ser trilhado para redigir seu voto. No entanto, o intérprete funciona como um romancista que:

ao decidir o novo caso, cada juiz deve considerar-se como parceiro de um complexo empreendimento em cadeia, do qual essas inúmeras decisões, estruturas, convenções e práticas são a história; é seu trabalho continuar essa história no futuro por meio do que ele faz agora. (DWORKIN, 2000, p. 238)

Assim, cada intérprete funciona como um romancista que deve escrever um capítulo de um livro que já vem sendo escrito. Consequentemente, quem tiver que escrever o segundo capítulo terá mais liberdade do que quem tiver que escrever os capítulos seguintes, quando muitos outros elementos já limitaram sua liberdade interpretativa.

CONCLUSÃO

A fragilidade do pacto federativo decorrente das assimetrias nacionais e a ausência de uma lei complementar que ponha termo às controvérsias no que tange ao IPVA acabam por fomentar a guerra fiscal entre os Estados brasileiros.

Em verdade, diante da ausência de definição do conceito de propriedade para fins da tributação desse imposto, o legislador estadual encontrou espaço aberto para regulamentar de forma ampla.

Dentro deste contexto, desde a promulgação da Constituição, o STF vem contribuindo decisivamente para remarcar as fronteiras de sua atuação junto aos outros poderes.

No campo da tributação, o Supremo Tribunal Federal vem decidindo temas de grande repercussão como o direito à restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo da operação for inferior à presumida (tema 201), a não incidência do ICMS na composição da base de cálculo de PIS e COFINS (Tema 69); a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimento da mesma empresa (Tema 1099), a constitucionalidade da glosa (estorno) do crédito do ICMS incidente em operação oriunda de outro ente federado que concede, unilateralmente, benefício fiscal sem autorização do CONFAZ (Tema 490), a incidência de ICMS na venda de veículos com menos de um ano por locadoras (Tema 1012) e o alcance da imunidade do ITBI na integralização de imóveis na sociedade (Tema 796)

As decisões em repercussão geral exercem, sem dúvida, uma constrição no poder decisório dos juízes, mas buscam, por outro lado, harmonizar as soluções de conflito em questões relevantes sobre o aspecto econômico, político, social ou jurídico.

Adotando uma interpretação teleológica quanto à finalidade do tributo, entendeu o STF que “A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”.

Por sua vez, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.612 o STF entendeu que, no caso de locadoras, ainda que tenha filiais em várias unidades da federação, o IPVA é devido onde o automóvel é disponibilizado.

Se é certo que o tributo observa não apenas a relação do titular com o bem, mas também a sua utilização; de outro lado, não é possível desconsiderar que, nos termos do

art. 24, § 3º da Constituição Federal, na ausência de norma geral os Estados e o Distrito Federal têm competência plena para disciplinar o imposto.

Ademais, as decisões judiciais buscam adequar a legislação dentro das diretrizes constitucionais estabelecidas, não criar obstáculos à própria dinâmica de certas atividade que diante da modelos comerciais requer outras ponderações.

Não se mostra razoável exigir a cada mudança de Estado as empresas procedam à alteração do seu registro e licenciamento para destinar parcela do imposto a determinado ente federado. Contudo, não se pode negar que os julgados conseguem apaziguar a guerra fiscal instalada no IPVA.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.316.

CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. P.38.

DWORK, Ronald. Uma Questão de Princípio. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.5

DWORKIN, Ronald. Levando o Direito a Sério. Trad. Nelson Boeiras. São Paulo: Martins Fontes, 2002, P.26

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. GUERRA FISCAL – reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014, P.52

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil Brasileiro. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 V. 3, p.83.

SMITH, Adam. A Riqueza das Nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Tradução Getúlio Schanoski Jr. São Paulo: Madras, 2009. P. 669

TAYLOR, Matthew M. O Judiciário e as Políticas Públicas no Brasil. Revista Dados, Vol. 50, nº 2, 2007 p.230.