

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

LUÍSA CRISTINA MIRANDA CARNEIRO

IPVA E GUERRA FISCAL

A competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos.

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

MESTRADO EM DIREITO

LUÍSA CRISTINA MIRANDA CARNEIRO

IPVA E GUERRA FISCAL

A competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2014

Banca Examinadora

Aos meus pais, exemplos de vida, e ao Saulo, pelo apoio, força, carinho e alegria, sem os quais certamente não seriam possíveis os resultados aqui atingidos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Paulo de Barros Carvalho, mestre e orientador, pela oportunidade dada e por despertar em mim uma nova perspectiva no estudo do direito.

À Maria Leonor Leite Vieira, que exerceu papel fundamental, desde a inscrição para o processo seletivo do mestrado até a sua conclusão, pelo apoio sempre solícito e pela permanente fonte de inspiração intelectual, acadêmica e profissional.

Aos professores Robson Maia Lins e Fabiana Del Padre Tomé, pelas valiosas considerações tecidas na banca de qualificação e por toda a atenção no debate do tema.

A todos os demais professores do curso que participaram desta caminhada, compartilhando conhecimentos e contribuindo para a construção desta dissertação, em especial, Professores Roque Antônio Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza e Charles William McNaughton.

Às criteriosas e pacientes revisoras e críticas deste trabalho, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, Mariana Arita Soares de Almeida e Sandra Cristina Denardi, que lançaram boas luzes sobre a pesquisa proposta.

A todos os colegas do Escritório Barros Carvalho Advogados, pela receptividade com que me acolheram e pelo crescimento diário proporcionado.

RESUMO

A presente pesquisa tem por escopo o estudo dos limites da competência tributária atribuída aos Estados-membros e ao Distrito Federal para instituição e cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a partir da análise dos aspectos que compõem sua regra-matriz de incidência tributária, construída com fundamento em normas da Constituição Federal e de diplomas infraconstitucionais e sob a metodologia do Constructivismo Lógico-Semântico. O IPVA foi instituído em 1985 e é um imposto ainda carecedor de maiores lucubrações pela doutrina. Não obstante, vem assumindo crescente importância no cenário jurídico brasileiro, revelada no aumento de sua representatividade econômica para os Estados da Federação, no avanço das diversas controvérsias que passam a gravitar em torno desse tributo e na propagação da famigerada guerra fiscal, que compromete a integridade do pacto federativo, gera insegurança jurídica e prejudica tanto os Estados-membros, quanto os contribuintes de boa-fé.

Palavras-chave: Competência tributária. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Regra-Matriz de Incidência Tributária. Princípio Federativo. Guerra fiscal.

ABSTRACT

This research's purpose is studying the limits of the taxing competence granted to the States and the Federal District to legislate and impose the Vehicle Property Tax (IPVA), from the analysis of the aspects of the Matrix-rule of tax levy, built on the basis of constitutional provisions and infra constitutional rules, and under the methodology of Constructivism Logical-Semantic. IPVA was created in 1985 and is considered a simple tax by the doctrine. However, it has become increasingly important in the Brazilian legal scenario, which is revealed by the increase of its revenues, the growth of various disputes towards the tax, and the notorious "tax war" between States, which compromises the integrity the federal pact, creates legal uncertainty and undermine both the States and the taxpayers that act in good faith.

Keywords: Taxing competence. Vehicle Property Tax (IPVA). Matrix-rule of tax levy. Federal Principle. Tax war.

LISTA DE ABREVIATURAS

AgR	Agravo Regimental
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
CADIN	Cadastro de Informações dos Créditos de Órgãos e Entidades Federais Não Quitados
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CRV	Certificado de Registro de Veículos
CRLV	Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CR	Constituição da República
CTN	Código Tributário Nacional
DETRAN	Departamento Estadual de Trânsito
ICMS	Imposto Incidente sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF	Tribunal Regional Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS E SISTEMA DE REFERÊNCIA.....	15
1.1 O direito como sistema comunicacional: o Constructivismo Lógico-semântico ..	15
1.2 Delimitando conceitos: evento, fato e fato jurídico	21
1.3 A norma jurídica.....	24
1.4 Algumas possíveis classificações da norma jurídica.....	32
1.5 O sistema jurídico.....	35
1.6 O processo de positivação do direito e o fenômeno da incidência normativa	41
1.7 Demarcação do objeto de estudo.....	44
2 A ORGANIZAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO E A COMPETÊNCIA	
TRIBUTÁRIA DOS ENTES POLÍTICOS	46
2.1 Os princípios constitucionais como diretrizes do sistema jurídico	46
2.2 O Princípio Republicano	51
2.3 O Princípio Federativo	54
2.3.1 Conceito de Federação.....	55
2.3.2 O Estado Federal Brasileiro.....	58
2.4 O princípio da legalidade	63
2.5 As normas de competência no sistema de direito positivo.....	66
2.6 A repartição das competências dos entes políticos no sistema jurídico brasileiro	68
2.7 Competência tributária dos entes políticos.....	71
2.8 A competência tributária como garantidora da autonomia das pessoas políticas .	77
2.9 A discriminação das competências tributárias no Sistema Constitucional	
Brasileiro	79
2.10 O exercício da competência pelos entes tributantes	83
2.10.1 As fontes do direito e os veículos introdutores de normas no sistema do	
direito positivo.....	83
2.10.2 As normas gerais em direito tributário	88
2.10.3 A lei complementar em matéria tributária.....	90
2.10.3.1 A importância da lei complementar para disciplinar os conflitos	
de competência	96

2.10.4 A instituição dos tributos pelos entes competentes. A regra-matriz de incidência tributária.....	97
---------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

3 A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS MEMBROS E DO DISTRITO

FEDERAL PARA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO IPVA..... 101

3.1 O histórico da tributação da propriedade de veículos automotores no Brasil.....	101
3.2 A inexistência de lei complementar disciplinando o IPVA	104
3.3 A legislação de trânsito e o IPVA	107
3.4 A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade de veículos automotores	112
3.4.1 Critério Material	113
3.4.1.1 A expressão veículo automotor	116
3.4.1.2 Os institutos da “propriedade”, “posse” e “domínio” e a definição do critério material do IPVA	120
3.4.2 Critério Espacial	128
3.4.2.1 Considerações sobre o princípio da territorialidade	128
3.4.2.2 A importância do critério espacial do IPVA para definição do sujeito ativo	130
3.4.2.3 O local de registro e licenciamento do veículo automotor	133
3.4.2.4 O local de domicílio ou residência do proprietário	135
3.4.3 Critério Temporal	143
3.4.4 Critério Pessoal.....	149
3.4.4.1 Sujeito Ativo.....	149
3.4.4.2 Sujeito Passivo	150
3.4.4.2.1 A responsabilidade tributária e o IPVA.....	153
3.4.5 Critério Quantitativo.....	158
3.4.6 Síntese da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPVA.....	162

4 OS CONFLITOS FEDERATIVOS RELATIVOS AO IPVA 164

4.1 O fenômeno da guerra fiscal	165
4.2 A guerra fiscal do IPVA.....	166
4.3 Exemplos concretos de conflitos relativos ao IPVA.....	169
4.3.1 O caso das locadoras de veículos	169
4.3.1.1 A atribuição de responsabilidade solidária ao locatário	175

4.3.2	Os veículos objeto de arrendamento mercantil.....	183
4.3.3	O IPVA e a alienação fiduciária em garantia	187
4.3.4	O aspecto temporal e a transferência do veículo a outra unidade federada durante o exercício.....	194
4.3.5	As sanções políticas aplicadas pelo não pagamento do IPVA	197
4.4	A Guerra Fiscal do IPVA e o comprometimento da ordem jurídica nacional	207
CONCLUSÕES.....		211
REFERÊNCIAS		224

INTRODUÇÃO

A ordem jurídica brasileira pode ser concebida como um sistema de normas construído pelo homem para regular as condutas intersubjetivas no seio da sociedade. O sistema jurídico é organizado de modo que as normas se relacionam de várias maneiras, em vínculos de coordenação e subordinação, sendo que cada uma se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores, e todas elas convergem para um único ponto: a Constituição.

O primeiro artigo da Constituição de 1988 determina que o Brasil é uma República Federativa. Tal previsão, logo na abertura da Carta Magna, já demonstra a força dominadora dos princípios republicano e federativo no sistema jurídico brasileiro, influenciando de modo decisivo na interpretação dos demais princípios e regras constitucionais.

Com essa premissa, a Constituição da República trouxe, em seu texto, a estruturação do Sistema Tributário Nacional, delimitando a competência das pessoas políticas para instituir tributos e regular a sua cobrança. Nesse contexto, o legislador constituinte atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme prescreve o artigo 155, inciso III, da Carta Magna¹, tributo objeto de estudo na presente pesquisa.

Um dos fenômenos trazidos pela modernidade é o crescimento constante da quantidade de veículos automotores circulando por todo o território nacional. Em decorrência de fatores sociais, como o crescimento econômico, a facilidade de obtenção de crédito e a ascensão da classe média, a frota brasileira, em 2014,

¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] III - propriedade de veículos automotores”.

ultrapassou 81 milhões de veículos², tendo mais que dobrado nos últimos 5 anos, segundo dados do Departamento Nacional de Trânsito (DENATRAN)³.

Como consequência desse expressivo aumento, tem-se, também, o crescimento do montante arrecadado, pelos entes federados, a título de imposto sobre a propriedade de veículos automotores. O contribuinte brasileiro pagou, em 2013, mais de R\$ 29 bilhões em IPVA, conforme revela o “Estudo sobre arrecadação de IPVA e sua proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira”⁴, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Esse crescimento desperta a atenção dos Estados e do Distrito Federal, que têm se preocupado cada vez mais em controlar a frota que transita nos seus territórios, com o intuito de aumentar a receita proveniente do tributo em questão.

Embora pareça, à primeira vista, um imposto de critérios e parâmetros simples, na realidade, o IPVA é cercado de controvérsias. A maior liberdade que os Estados possuem para legislar a respeito do imposto, em razão da inexistência de uma legislação federal uniformizadora de seus aspectos, acaba por resultar em legislações estaduais conflitantes.

Tecidas essas considerações, surgem algumas problemáticas a serem analisadas pela presente pesquisa: apesar da inexistência de uma lei complementar que estabeleça limites objetivos para os Estados e para o Distrito Federal, quais são os parâmetros existentes hoje, no ordenamento jurídico brasileiro, balizadores da competência relativa à instituição e cobrança do IPVA? É possível ao legislador estadual exigir o IPVA em relação aos atributos ou desdobramentos do exercício da

² Da frota total do país, o estado de São Paulo lidera com 25,5 milhões de automóveis, seguido por Minas Gerais (9 milhões), Paraná (6,6 milhões), Rio Grande do Sul (6 milhões) e Rio de Janeiro (5,8 milhões).

³ DENATRAN. Frota de veículos. Frota Nacional (Outubro de 2014). *Frota por região*. Brasília, 2014.

⁴ O estudo aponta que somente o Estado de São Paulo concentra quase metade da arrecadação do imposto em todo o País, com um total de R\$ 12,5 bilhões. A segunda maior arrecadação do IPVA foi do Estado de Minas Gerais, com R\$ 3,5 bilhões; seguido do Rio de Janeiro, com R\$ 2 bilhões; e Paraná, com R\$ 1,9 bilhão (OLENIKE, João Eloi et al. Estudo sobre arrecadação de IPVA e sua proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira. *IBPT*, 15 fev. 2012).

propriedade do veículo automotor, isoladamente considerados (domínio ou posse)? Pode um Estado membro cobrar o imposto já pago em outra Unidade Federada em caso de transferência do veículo durante o exercício? Sendo o veículo, por excelência, um bem para locomoção, que pode ser utilizado em todo o território nacional, qual o local que se considera o exercício da propriedade, para fins da incidência do imposto em questão? Quais sujeitos podem ser responsabilizados pelo pagamento do tributo? Essas e outras questões vêm se tornando cada vez mais comuns para quem lida com o imposto ora em análise.

Firmados nessas considerações, podemos notar a relevância da presente pesquisa, que tem como eixo central o estudo dos aspectos trazidos pela Constituição Federal e pelas demais normas do ordenamento jurídico brasileiro a respeito do IPVA.

Para cumprir esse mister, no Primeiro Capítulo serão fixadas as premissas metodológicas que permearão todo o raciocínio desenvolvido no trabalho, juntamente com o desenho de algumas categorias de especial relevância para a tratativa do tema, com a devida delimitação do sistema de referência e do objeto do estudo.

Nesse primeiro momento será apresentada a Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, que, com os pressupostos da Filosofia da Linguagem, com o auxílio da lógica e amparada pela semiótica, propõe o estudo do direito como texto, para, decompondo-o em seus aspectos sintático, semântico e pragmático, atingir a construção de seus objetos de forma coerente e coesa.

No Capítulo Segundo, encontraremos as noções fundantes da organização do Estado Brasileiro e seus princípios balizadores, que conferem harmonia a todo o sistema jurídico. Ao traçar as linhas gerais informadoras do Estado, abordaremos a repartição das competências conferidas pela Carta Constitucional às pessoas políticas, dentre as quais está a competência tributária, fundamental à preservação da autonomia dos entes federados.

Adentraremos, ainda, na análise das fontes do direito e dos veículos introdutores de normas no sistema do direito positivo, para situar o papel da lei complementar em matéria tributária.

Com arrimo nessas ponderações, será possível traçar a norma de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição do IPVA, com a edificação de cada um dos critérios de sua regra-matriz de incidência tributária, assunto dedicado ao Capítulo Terceiro.

Ao final, no Capítulo derradeiro, serão profundamente examinados os pontos de controvérsia que permeiam o imposto em foco, como os casos de veículos objeto de locação, arrendamento mercantil, alienação fiduciária, dentre outros, em um cenário de guerra fiscal cada vez mais acirrada entre as unidades federadas. O corpo do Capítulo Quarto reúne a diversidade de legislações estaduais que conferem tratamentos diferentes aos institutos que compõem a norma de competência do IPVA, tudo isso em constante cotejo com o posicionamento jurisprudencial dos tribunais pátrios sobre os temas tratados.

1 PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS E SISTEMA DE REFERÊNCIA

Todo trabalho científico que se pretenda desenvolver deve demarcar as premissas metodológicas sobre as quais se baseará, para que seja possível a construção rigorosa do discurso, sempre pautado pela coerência. Isso porque não há ciência onde não houver precisão, onde o discurso for desconexo.

As propostas metodológicas possíveis de utilização pelo sujeito cognoscente, para se aproximar do seu objeto de estudo, são inúmeras, não havendo uma única maneira dita correta de se investigar o objeto de conhecimento. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o pensamento humano não cessa, não se detém, e “a linguagem apta para falar do mundo é inesgotável”⁵. Por essa razão, para conhecer é preciso promover cortes no mundo natural, delimitando e isolando o objeto da experiência.

O que se espera do cientista é que se mantenha fiel às premissas por ele escolhidas e aos valores que compuseram sua ideologia, para elaborar um sistema descritivo consistente. Por essa razão, abordaremos, a seguir, o sistema de referência e as premissas que basearão o desenvolvimento desta pesquisa.

Além disso, tendo em vista que o presente trabalho pretende analisar a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA, o que somente será possível a partir do estudo do sistema jurídico brasileiro, mostra-se indispensável a definição de alguns conceitos, tomando-se como ponto de partida a aceção de direito.

1.1 O direito como sistema comunicacional: o Constructivismo Lógico-semântico

Na busca do referencial filosófico a ser seguido para construir a concepção de direito, tem-se, de um lado, as teorias de hermenêutica jurídica tradicionais, pautadas

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 157.

na Filosofia da Consciência e, de outro, a hermenêutica jurídica moderna, pautada na Filosofia do Giro-Linguístico.

A Teoria do Conhecimento, ou Gnosiologia, ganhou expressividade com a Filosofia Moderna e buscava compreender o processo do conhecimento. Originalmente, ganharam forças os pensamentos de Aristóteles, que conferia grande destaque ao objeto a ser conhecido, considerando o conhecimento como o próprio objeto⁶.

A Filosofia da Consciência trabalha com a ideia de conhecimento como uma relação entre sujeito e objeto, na qual a linguagem serve como instrumento para expressar a ordem objetiva das coisas⁷. Como ensina Robson Maia Lins, por essa perspectiva, “o limite do conhecimento era imposto pelo pensamento e pela experiência, de modo que a linguagem aparecia em dois instantes, a linguagem era o instrumento que ligava o sujeito ao objeto do conhecimento”⁸.

No campo do direito, trabalha-se com a existência de sentidos pré-existentes nos textos jurídicos, a serem descobertos, revelados pelo intérprete.

A partir de meados do século vinte, houve uma virada linguística na filosofia, com o surgimento da chamada filosofia da linguagem. Um de seus principais representantes foi o Filósofo Ludwig Wittgenstein, que, em sua frase “os limites da minha linguagem são os limites do meu mundo”⁹, bem demonstrava a ideia trazida

⁶ LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 169-199.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

⁸ LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 176.

⁹ Citado por Aurora Tomazini de Carvalho (*Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13).

por essa corrente. Sua obra, *Tractatus Logico-Philosophicus*, de 1922, se tornou o marco inicial do movimento do Giro-Linguístico.

De acordo com a filosofia da linguagem, esta passou a ser reconhecida como constitutiva da realidade, como pressuposto do próprio conhecimento, deixando de ser somente um instrumento de comunicação. A partir deste momento, a linguagem, de passiva, se transforma em ativa, isto é, ela não apenas representa, ela cria. O conhecimento apenas existe a partir do momento em que o ser humano o constrói linguisticamente em seu intelecto. Como nos ensina Vilém Flusser, em sua obra *Língua e Realidade*, a linguagem forma, cria e propaga a realidade.

A linguagem deixa, pois, de ser mero instrumento de designação do mundo, uma representação da realidade, um instrumento secundário do conhecimento humano, para se tornar a própria condição de constituição do conhecimento. Ou seja, não há fato social sem linguagem, é ela que constrói o que conhecemos.

Da mesma forma, o conhecimento não representa mera tradução do objeto pela língua, não está a ele subordinado. O conhecimento pleno somente é possível por meio da linguagem em seu sentido objetivado, conforme lições da Professora Fabiana Del Padre Tomé¹⁰. O conhecimento é um processo interpretativo, e qualquer de suas formas de manifestação depende da atuação do homem para, através da linguagem, interpretar e exteriorizar sua percepção sobre as coisas¹¹. É por isso que dizemos que conhecer é “saber enunciar proposições sobre”¹², ou seja, um sujeito conhece um objeto na medida em que pode expedir enunciados sobre ele.

¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 5.

¹¹ Nesse sentido, Immanuel Kant propõe que o conhecimento é um processo interpretativo que empresta inteligibilidade às coisas, sendo o *mundo da vida* submetido à nossa percepção sensível (olfato, visão, audição, tato e paladar), num *caos de sensações*, organizado no nosso intelecto e interpretado na forma de linguagem, ingressando, então, no plano da realidade (KANT, Immanuel apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 7).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 8.

Como exemplo do papel da linguagem para o direito, verificaremos, no decorrer deste estudo, como é feita a prova do domicílio do proprietário do veículo automotor, aspecto relevante para a definição do local de recolhimento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.

Adicionalmente, comungamos do entendimento de que não existe conhecimento sem um sistema de referência¹³. Para que seja possível conhecer algo, é preciso partir de um ponto de referência do plano sintático com objetivo de delimitar os campos semântico e pragmático do objeto do conhecimento. É que a compreensão depende de um ponto de referência, pois se orienta por coordenadas de tempo e de espaço.

Nesse contexto, adotando-se o sistema de referência da filosofia da linguagem, afirmamos que o direito é um sistema comunicacional, o que significa reconhecer que o meio exclusivo de sua manifestação é a linguagem¹⁴. Sobre a Teoria Comunicacional do Direito, mostram-se valiosas as palavras de Gregório Robles Morchón:

[...] sua essência consiste em palavras, sem as quais não é nada. Retiremos as palavras do código civil: não sobra nada. Suprimamos as palavras da constituição: não sobre nada. Esqueçamos as palavras de um contrato ou de uma escritura pública: não sobra nada. E não se trata de uma prova contundente apenas em relação ao direito escrito, que é parte mais substancial de todo o direito moderno. Retiremos as palavras do costume: o que resta dele? Um comportamento carente de significado, porque o que configura o costume não é o comportamento habitual de uma comunidade, mas

¹³ Como afirma Fabiana Del Padre Tomé, “não existe conhecimento sem sistema de referência: este é condição sem a qual aquele não subsiste” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 8).

¹⁴ Nesse sentido expõe Gabriel Ivo: “O Direito, para cumprir a sua finalidade, que é alterar a conduta humana visando a solucionar conflitos, tornar a vida, dentro do possível, previsível, diminuir o azar, necessita estabelecer uma comunicação. Sem comunicação não há direito. A comunicação, por sua vez, impõe uma linguagem” (IVO, Gabriel. *O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 72-73).

o significado obrigatório de tal comportamento, e o significado só é possível mediante sua vinculação às palavras¹⁵.

Uma das implicações práticas dessa conclusão é que qualquer iniciativa de intensificar os estudos do direito deve levar em conta o conjunto, percorrendo o estudo dos elementos da comunicação: o emitente, a mensagem, o canal, o receptor, devidamente integrados e inseridos em um contexto.

Ressalta-se, ainda, que o direito se ocupa das normas jurídicas enquanto mensagens produzidas pela autoridade competente e dirigidas aos integrantes da comunidade social, com tom de juridicidade.

Assim, delimita-se o direito (positivo) como o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país, cuja função é a orientação das condutas inter-humanas e a proteção de valores caros à sociedade. E, reconhece-se somente é possível atingir essa função primordial do direito pelos mecanismos linguísticos de que se pode servir o universo jurídico.

A linguagem do direito positivo é eminentemente prescritiva, isto é, intervém nas relações intersubjetivas da comunidade social prescrevendo condutas. Adicionalmente, anotamos que a linguagem do direito positivo não chega a tocar materialmente os eventos e objetos por ela regulados, ou seja, o discurso jurídico-prescritivo possui autonomia com relação à “linguagem da realidade”¹⁶. E a investigação da linguagem jurídica com os recursos da semiótica¹⁷ possibilita à ciência do direito atingir níveis mais profundos de observação sobre seu objeto de estudo.

¹⁵ ROBLES, Gregório. O que é a Teoria Comunicacional do Direito. In: _____. *O Direito como Texto: bases para uma teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005, p. 71-77.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 162.

¹⁷ “Com relação a esse mundo de signos que é o direito (tanto o direito enunciado, como a língua do direito), a semiótica pode nos ajudar a compreendê-lo de uma forma mais lógica” (MCNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e Sistema Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 44).

Foi com essa concepção que surgiu a escola epistemológica denominada constructivismo lógico-semântico, que propõe o estudo do direito a partir das concepções da filosofia da linguagem, segundo estruturas lógicas e tendo em vista as três dimensões do conhecimento semiótico: sintática, semântica e pragmática¹⁸.

O constructivismo lógico-semântico pode ser considerado um método utilizado para garantir uniformidade e coerência na construção do discurso jurídico. A respeito desse método e de sua relação com a teoria comunicacional, são as palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

O Constructivismo mantém uma relação muito íntima com a Teoria Comunicacional do Direito. Esta tem abrangência maior, aproximando-se mais de uma concepção filosófica. Ambas, porém, tomam a linguagem como constitutiva da realidade, depositando no texto o objeto de todas as suas preocupações.¹⁹

A proposta metodológica do constructivismo lógico-semântico é estruturar as proposições jurídicas decompondo-as minuciosamente em seus âmbitos sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (de aplicação), para construção de seu objeto, de forma a conferir-lhe unicidade, coesão e coerência. Tal método é extremamente relevante em todos os campos do direito e, como não poderia deixar de ser, no estudo do direito tributário, em que a presente pesquisa pretende se aprofundar.

¹⁸ Como explica Clarice Von Oertzen de Araujo, “a segmentação dos processos semióticos ou da semiose (ação ou efeito gerado pelos signos) em três aspectos ou dimensões que podem ser abstraídos para o propósito de serem estudados isoladamente, e a denominação dos planos de investigação em ‘sintático’, ‘semântico’ e ‘pragmático’ foi inicialmente proposta em 1938, por Charles William Morris [...]. Charles acreditava na complementariedade de aspectos dos estudos empreendidos entre positivistas lógicos e pragmatistas, ambas as correntes tratando as questões do ‘significado’” (ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica e investigação do Direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 128).

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-semântico. In: _____ (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 6.

1.2 Delimitando conceitos: evento, fato e fato jurídico

Todas as palavras são vagas e, ao menos, potencialmente ambíguas. Um termo é vago quando não é possível verificar os exatos limites para sua aplicação, havendo uma área de incerteza quanto ao enquadramento de um objeto na denotação correspondente ao signo. A ambiguidade, por sua vez, se torna presente quando existem dois ou mais significados para um signo, havendo dúvidas sobre qual o seu âmbito de denotação.

Consideramos que conceituar é classificar, enquanto definir é precisar a classificação. As palavras têm uma denotação, que é o conjunto dos significados que, potencialmente, representam enquanto signo. Ao mesmo tempo, essas palavras classificam dicotomicamente, na medida em que estabelecem duas categorias: a dos objetos que representam e a dos objetos que não representam.

Definir implica não só isolar o conceito, demarcando as imprecisões da linguagem simbólica e restringindo sua vaguidade, mas, também, eleger uma entre as significações possíveis, libertando a palavra de sua ambiguidade. Consiste no ato de “eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional”²⁰.

Prosseguindo na demarcação dos conceitos e definições relevantes ao desenvolvimento do presente trabalho, analisaremos os significados que serão usados para as expressões evento, fato e fato jurídico, para, então, chegar à norma jurídica, elemento que compõe o sistema do direito positivo.

Fixa-se que o direito positivo é uma camada linguística, de tom prescritivo, que possui autonomia em relação à linguagem da realidade, sendo que a linguagem (seja qual for) não chega a tocar as situações e objetos a que se refere.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 55.

Nesse contexto, utilizamos o vocábulo *evento* para designar o acontecimento no mundo social, ou como muitas vezes chamado, mundo fenomênico. Trata-se de uma situação de ordem natural, pertencente ao mundo da experiência.

Já os fatos são os enunciados²¹ linguísticos sobre as coisas, acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. São as articulações linguísticas sobre os eventos, os relatos de situações pertencentes ao mundo da experiência, delimitadas no tempo e no espaço. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre o que emitimos enunciados. O fato nunca captura a completude do evento, pois este último se perde no tempo e no espaço de sua realização. O que fica são os enunciados linguísticos sobre os acontecimentos, os fatos, que são recortes sobre as situações existenciais²².

Com efeito, em conformidade com o raciocínio aqui exposto, é impróprio falarmos em correspondência entre o evento e o seu relato (o fato), uma vez que a linguagem não toca o mundo natural.

Exemplificando o que se entende por fato, cabível reproduzir lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, vazada nos seguintes termos:

É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por César é um evento. Todavia, ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubicão’, conferimos realidade ao evento. ‘Fato’ não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade.²³

²¹ Como ensina Aurora Tomazini de Carvalho, enunciado é a “expressão linguística, produto da atividade psicofísica de enunciação, são sentenças (frases) formadas pelo conjunto de fonemas e grafemas devidamente estruturados, que tem por finalidade transmitir um conteúdo completo num contexto comunicacional” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 185).

²² Conforme a proposta de classificação dos objetos proposta por Hursel e sintetizada por Carlos Cossio, “os fatos se qualificam entre os objetos culturais, já os eventos, entre os objetos reais. Os eventos são experimentados por meio de nossos sentidos e os fatos são compreendidos mediante a interpretação” (ibid., p. 531).

²³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 274.

O fato jurídico, por sua vez, é o relato, em linguagem competente, de um acontecimento relevante ao universo do direito. Jurídico é o fato que ingressa na ordem jurídica, alterando-a, por meio da linguagem própria, prevista pelo sistema. Isto é, a diferença entre um fato jurídico para outros fatos é a linguagem que o constitui.

Necessário, para tornar-se jurídico, que o fato seja relatado em linguagem competente, de acordo com as provas admitidas pelo ordenamento, e enunciado por um sujeito a quem o direito outorgue essa competência. Isso porque, ao ingressar no sistema do direito positivo, o fato irá alterá-lo, surtir efeitos, impactar os comportamentos intersubjetivos por ele regulados.

Com isso, reconhecemos a existência de uma linguagem social, constituidora da realidade que nos cerca, e, sobre essa camada, a linguagem do direito positivo como discurso prescritivo de condutas, constituidora dos fatos jurídicos²⁴.

Cada sistema de referência possui seus fatos próprios, constituídos de acordo com a linguagem por ele adotada. Dessa forma, ocorre com os fatos sociais, políticos, jurídicos e assim por diante, conforme lições da Professora Fabiana Del Padre Tomé:

[...] qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma linguística própria daquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, enquanto não constituído mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito. O mesmo se dá com o fato político, econômico, biológico, histórico, etc.: quaisquer desses, enquanto não constituídos em linguagem jurídica permanecem fora do campo de abrangência do direito positivo.²⁵

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145.

²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 36.

A título de exemplo da diferenciação entre as categorias aqui tratadas, é possível citar, como evento, o acontecimento de um particular adquirir seu veículo automotor em uma concessionária. Já o fato de que este particular adquiriu o veículo consubstancia-se quando o sujeito relata o acontecimento da compra do automóvel aos seus amigos. É um exemplo de fato jurídico relacionado à referida aquisição, por sua vez, surge ao ser efetivado o registro do veículo automotor perante o departamento de trânsito competente, expedindo-se o certificado (linguagem) que representa a propriedade do bem pelo sujeito.

Como a expressão *fato jurídico* comporta o problema da ambiguidade inerente aos signos, cumpre pontuar aqui a diferença entre fato jurídico em sentido amplo e em sentido estrito, utilizada por Fabiana Del Padre Tomé²⁶. O fato jurídico em sentido amplo denota qualquer enunciado jurídico que relate a ocorrência de um evento e que produza efeitos na ordem jurídica. Como exemplo, têm-se as provas ou os fatos alegados em uma petição inicial. Já o fato jurídico em sentido estrito é o enunciado que ocupa a posição sintática de antecedente de normas concretas, compondo a hipótese normativa. Como exemplo, pode-se citar o fato “ser proprietário de veículo automotor”, constante no documento de lançamento do IPVA. Os fatos jurídicos em sentido amplo são elementos de convicção que propiciam a construção do fato jurídico em sentido estrito.

Explanada a definição das categorias de evento, fato e fato jurídico, que serão usadas no decorrer de todo o trabalho que adiante segue, imprescindível analisar o que se entende como norma jurídica, que representa, como dito, a unidade do direito positivo.

1.3 A norma jurídica

Inspirados na teoria inicialmente proposta por Hans Kelsen²⁷, afirmamos que o direito positivo é o complexo das normas jurídicas válidas em um determinado

²⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 82.

²⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

país²⁸. Complementando tal assertiva com as premissas da filosofia do giro-linguístico e os ensinamentos da escola do constructivismo lógico-semântico, consideramos que as normas jurídicas são manifestações linguísticas dirigidas ao comportamento social. E o conhecimento (ou a interpretação) de toda manifestação de linguagem se dá pela investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe (âmbito estrutural), a semântica (campo significativo) e a pragmática (aspecto prático, de aplicação). Interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer esses três planos.

O objetivo do direito positivo é a orientação das condutas inter-humanas, através das normas jurídicas, de modo a propiciar a realização de valores eleitos como relevantes aos sentimentos sociais. Ao direito interessam as condutas intersubjetivas.

Gregório Robles Morchón define norma como “proposição linguística pertencente a um sistema de proposições que expressa um ordenamento jurídico, dirigido (por seu sentido), direta ou indiretamente, a orientar a ação humana”²⁹. Usa-se o vocábulo *proposición* para se referir ao conteúdo do *enunciado*, ao sentido que lhe é atribuído pelo intérprete. Os enunciados são dados materiais, enquanto as proposições são objetos conceituais, são os juízos construídos com a atividade interpretativa. Assim como as proposições, a norma jurídica encontra-se no plano das significações, correspondendo aos juízos que o intérprete constrói em sua mente a partir da leitura dos textos de direito positivo.

²⁸ Como explica Aurora Tomazini de Carvalho, são três as consequências metodológicas deste recorte feito para conceituar o direito positivo: com o primeiro critério (ser norma), “dividimos as classes de normas (linguagem prescritiva) das classes de não-normas (outras linguagens: descritiva, interrogativa, poética, etc.)”; com o segundo critério (ser jurídica), “separamos as normas entre jurídicas (postas perante ato de vontade da autoridade competente), das não jurídicas (morais, religiosas, éticas, etc.); com o terceiro critério (ser válida), “isolamos a classe das normas jurídicas em válidas (presentes – existentes) e não-válidas (futuras e passadas – não-existentes)” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 87-88).

²⁹ ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Teoría del derecho* (fundamentos de teoría comunicacional del derecho). Madrid: Civitas, 1998, p. 11.

Nesse contexto, considerando o direito um sistema comunicacional, as normas jurídicas são as mensagens, ou seja, as informações transmitidas pelos emitentes aos destinatários. Os emitentes, no caso, seriam os agentes competentes, credenciados pelo sistema para expedir normas jurídicas, e os destinatários, as pessoas integrantes da comunidade social submetidas aos ditames dessas normas.

O código adotado é o sistema de sinais, o quadro de regras de formação e transmissão de signos utilizado pela sociedade destinatária das normas. No caso do Brasil, as regras pertinentes à língua portuguesa.

Prosseguindo no estudo desse instituto, diante da ambiguidade da expressão *norma jurídica*, é relevante ponderar a distinção da utilização desse termo em sentido amplo ou em sentido estrito. Norma jurídica em sentido amplo, como explica Paulo de Barros Carvalho³⁰, se refere aos enunciados prescritivos (frases do direito posto), bem como seus conteúdos significativos isoladamente considerados. Já a norma jurídica em sentido estrito seria a composição articulada dessas significações, de forma a produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.

O intérprete percebe as sensações visuais, auditivas, tácteis, agrupa-as em seu intelecto, gerando juízos ou pensamentos, que se exprimem como proposições. As normas jurídicas *stricto sensu* estão na implicitude dos textos de direito, justamente por pertencerem ao campo das significações, resultado dos juízos construídos pelo intérprete.

O percurso gerador de sentido dos textos jurídicos lecionado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho³¹ parte do pressuposto de que norma jurídica *stricto sensu* é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo lhe desperta. Normalmente, a leitura de um único artigo do texto jurídico não é suficiente para a

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83 et seq.

compreensão da regra, pois as proposições que dão forma à norma, em sentido estrito, compõem uma estrutura lógica. As regras jurídicas não existem isoladamente, mas sempre num contexto de normas com relações particulares entre si.

Nessa trajetória interpretativa, o estudioso trilha o percurso gerador de sentido, que se completa em quatro etapas, assim discriminadas: S1 (plano dos enunciados); S2 (plano das proposições); S3 (plano das normas em sentido estrito); S4 (plano da sistematização).

Assim, primeiramente tem-se o plano S1, que corresponde ao plano da literalidade textual, que traz o suporte físico das significações jurídicas. Trata-se do texto, composto por letras, palavras, frases, períodos e parágrafos.

Em seguida, o plano S2, onde se busca o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos. Esse é o momento do ingresso no texto no plano do conteúdo. O intérprete avança para atribuir valores unitários aos vários signos encontrados, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentidos. Os enunciados são compreendidos isoladamente, em um primeiro instante, para depois serem confrontados com outros enunciados. Nesse momento, ainda se tem a norma jurídica considerada em seu sentido amplo, ou seja, ainda sem estruturação deôntica articulada.

No plano S3, denominado de conjunto articulado das significações normativas (sistema de normas jurídicas *stricto sensu*), o intérprete realiza a contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo de interpretação, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido. Nesse momento, a regra jurídica não é mais um ente isolado, podendo exprimir a orientação jurídica da conduta, precisamente do modo como determinado pela totalidade do sistema. É no plano S3 que se formam as normas jurídicas em sentido estrito, ou seja, a composição articulada das significações obtidas no plano S2, formando estruturas lógicas hipotético-condicionais, nas quais uma hipótese implica uma consequência.

Por essa perspectiva, as normas jurídicas *stricto sensu* são aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S").

A estrutura lógica da norma jurídica em sentido estrito é composta por um antecedente, que é uma proposição descritiva de um evento de possível ocorrência no mundo social, que implicará em um conseqüente, ou proposição-tese, prescritiva de uma relação jurídica. Nas palavras de Paulo de Barros, “Se o antecedente, então dever ser o conseqüente. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva”³². Trata-se de um juízo hipotético condicional, no qual o antecedente (hipótese) implica no conseqüente (tese). Tal relação também pode ser representada por $H \rightarrow C$.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza tributária ou não) tem a mesma estrutura lógica, conforme lições de Alfredo Augusto Becker: “a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático, etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta), cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência”³³.

Aplicando essa ideia à seara tributária, Geraldo Ataliba assevera que a lei descreve hipoteticamente um estado de fato e dispõe que a realização completa, no mundo fenomênico, do que foi descrito determina o nascimento de uma obrigação de pagar o tributo. Como exemplo dessa estrutura construída a partir dos enunciados prescritivos aplicáveis ao tema em estudo, temos: “se é proprietário de veículo automotor no Estado de São Paulo, então, deve ser a relação jurídica que vincula o proprietário a pagar o IPVA ao Fisco Estadual”.

A norma jurídica tomada em seu sentido estrito possui, portanto, a estrutura lógica das proposições condicionais (se, então). A hipótese dessa estrutura contém um fato de possível ocorrência, e o conseqüente prescreve a relação jurídica que se

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 131.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 289.

instaura a partir do acontecimento desse fato (devidamente traduzido em linguagem competente).

Os modais presentes na norma jurídica são: permitido (p), proibido (v) e obrigatório (o). Aplicando tais modais no juízo hipotético-condicional em que consiste a norma jurídica, temos que, se o antecedente, então deve ser permitido, proibido ou obrigatório o consequente.

Cumprido esclarecer, ainda, que a norma jurídica assenta-se sempre no modo ontológico da possibilidade, ou seja, prescreve condutas que pertencem ao campo do possível.

Por fim, o plano S4 é onde ocorre a organização das normas construídas no nível S3, estabelecendo vínculos de coordenação e subordinação entre elas³⁴. Esse momento é essencial, pois o processo de construção normativa deve levar em consideração o sistema no qual a norma está inserida, para que o processo de interpretação seja coerente.

Com efeito, as regras jurídicas não existem isoladamente, e, sim, em um contexto de normas com relações entre si. A norma é proposição prescritiva decorrente do todo, que é o ordenamento jurídico. Ou seja, o direito é um conjunto coordenado de normas, de forma que estas nunca se encontram isoladas, mas integradas no sistema.

Imperioso mencionar, ainda, que, como pensado inicialmente por Kelsen³⁵, norma jurídica, em sua completude, assume caráter dúplice, desmembrando-se em

³⁴ Sobre tais vínculos leciona Priscila de Souza: “os textos normativos estão em constante relação, como elementos que são do sistema jurídico. A maneira como essas relações ocorrem é que sofre variações. Há relações entre dispositivos hierarquicamente dispostos, denominadas de subordinação, como também as mantidas entre diplomas de mesmo patamar, chamadas de relações de coordenação” (SOUZA, Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 103).

³⁵ Acerca da concepção inicial kelseniana, sublinha Paulo de Barros Carvalho: “Extraí-se da norma primária, por um processo lógico, a correspondente norma secundária, configurando-se esta última expediente técnico para expor o Direito; enquanto aquél’outra, qual seja, a norma

“norma primária” e “norma secundária”³⁶, uma prevendo a obrigação e a outra a sanção (ato coativo de um órgão do Estado). Isso tendo em vista que a sanção está contida na ideia de norma jurídica e em decorrência da coercitividade, que é característica do sistema jurídico, distinguindo-o dos demais pela possibilidade de aplicação da força estatal³⁷.

A formulação inaugural de Kelsen propunha que a norma primária trazia a sanção, enquanto a secundária prescrevia a conduta a ser cumprida. Segundo ele, a prescrição, na norma primária, de uma sanção em virtude do descumprimento de um comportamento desejado estará, infalivelmente, criando o dever de cumprir a aludida conduta³⁸.

Lourival Vilanova³⁹ propõe uma revisão da estrutura lógica da norma completa pensada por Kelsen, reafirmando sua função dúplice e consignando que a norma primária prevê certo comportamento devido e a secundária prescreve que, em decorrência do não cumprimento do comportamento previsto na norma primária, será aplicada uma sanção. O autor defende que a norma primária prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no antecedente. A norma secundária prescreve uma providência sancionatória, aplicada ao Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária. Essas duas entidades, juntas, expressam a mensagem deôntica-jurídica na sua integridade.

descritora de providência sancionadora da ordem jurídica, concentraria a essência da forma coativa do ordenamento jurídico” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 463-469).

³⁶ O jurista argentino Carlos Cossio também concebeu a norma jurídica como a conjunção disjuntiva de juízos hipotéticos, porém tem-se a *endonorma*, prescritora da conduta desejada (prestação), e a *perinorma*, estatuidora da sanção decorrente da transgressão à conduta estipulada naquela. (COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964, *passim*).

³⁷ A respeito da coatividade no direito, destaca Paulo de Barros Carvalho que não é esta que diferencia o sistema do direito dos demais sistemas normativos, mas a forma como a coação é exercida. “Só a ordem jurídica prevê, como consequência final do descumprimento de seus deveres, espécies de providências que ora coagem mediante emprego de força ora aplicam pelas privativas de liberdade ou execução forçada” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 463-464).

³⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 66.

³⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

Nesse sentido, de acordo com Lourival Vilanova, podemos falar numa norma jurídica na forma completa, composta de duas normas em sentido estrito: uma norma primária, que estatui direitos e deveres materiais; e outra secundária, que prevê uma providência sancionatória diante do inadimplemento da primeira. Sob essa perspectiva, inexistente norma jurídica *stricto sensu* sem a respectiva sanção, isto é, sem a providência sancionatória do Estado no caso de seu descumprimento.

Cabe ressaltar que o antecedente da norma secundária aponta para um comportamento violador do dever previsto na proposição-tese da norma primária, e o conseqüente prescreve relação jurídica em que o sujeito ativo é o mesmo, mas o Estado, exercitando sua função jurisdicional, ocupa a posição de sujeito passivo. Por isso, Lourival Vilanova⁴⁰ afirma que a relação entre a norma primária e a secundária é de ordem não simétrica. O autor também pontua que as denominações adjetivas *primária* e *secundária* não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico⁴¹.

A estrutura lógica da norma primária pode ser reproduzida por $[D (p \rightarrow q)]$, na qual “p” é a ocorrência do fato jurídico, “ \rightarrow ” o operador implicacional e “q” o conseqüente, que estatui uma relação jurídica entre dos sujeitos, em torno do cumprimento da conta prescrita.

A norma secundária, por sua vez, pode ser assim representada: $[D (p \cdot -q) \rightarrow Sn]$, em que “p” é a ocorrência do fato jurídico; “.” o conectivo conjuntor; “-q” é a conduta de descumprimento do dever; “ \rightarrow ” o conectivo implicacional; e “Sn” a sanção, desdobrada em (S’ R S’), onde se tem S’ como sujeito ativo (o mesmo da norma primária), R como o relacional deôntico e S’, como o Estado-Juiz, perante quem se postula o exercício da coatividade jurídica prevista na norma primária.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 138.

⁴¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 106.

A representação formal da norma jurídica completa é feita da seguinte forma: $D \{ [p \rightarrow q] \vee [(p \cdot - q) \rightarrow S_n] \}$. O Disjuntor includente (“v”) é utilizado, pois ambas as normas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada no caso concreto. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas normas (primária e secundária) são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra.

As duas entidades jurídicas juntas (norma primária e norma secundária) formam a norma completa, que expressa a mensagem deôntica-jurídica na sua integridade, contendo a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu descumprimento.

1.4 Algumas possíveis classificações da norma jurídica

O ato de classificar é realizado pelo homem com o fim de facilitar a compreensão de seu objeto de estudo. Classificar é separar os objetos em classes, de acordo com as semelhanças que eles possuem, mantendo-os em posições fixas e determinadas em relação às demais classes.

Afirmamos, anteriormente, que conceituar é classificar, enquanto definir é precisar a classificação⁴². Todo conceito dá ensejo a duas classes: a dos elementos que o integram e a dos elementos que não o integram⁴³. É por essa razão que podemos afirmar que não existem classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis, de acordo com a aproximação que se deseja fazer do objeto⁴⁴.

⁴² Lucas Galvão de Britto complementa que também, quando realizamos uma definição, criamos uma classe: a dos objetos que se adéquam a essa definição, de acordo com o critério escolhido que regula a pertinência dos elementos a esse conjunto, separando-os daqueles que não se encaixam (BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o Tributo*. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15).

⁴³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 44.

⁴⁴ De qualquer forma, as classificações devem seguir alguns critérios lógicos para não apresentarem falácias. Paulo de Barros Carvalho indica as seguintes regras a serem observadas no processo classificatório: “1) A divisão há de ser proporcionada, significando dizer que a extensão do termo divisível há de ser igual a soma das extensões dos membros da divisão. 2) há de fundamentar-se num único critério. 3) Os membros da divisão devem excluir-se mutuamente. 4) Deve fluir

Delimitado o conceito de norma jurídica com o qual trabalhamos (significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo), poderíamos escolher diversas classificações, de acordo com a forma de aproximação desse conceito. Escolheremos algumas comumente feitas pela doutrina e que se mostram relevantes para o presente estudo.

Na perspectiva proposta por Norberto Bobbio⁴⁵, as normas de conduta (ou também denominadas de comportamento) são aquelas que objetivam atingir os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios, proibidos e permitidos. Tais regras, quando satisfeito o direito subjetivo do titular por elas indicado, são terminativas da cadeia de normas.

Já as normas de estrutura visam à produção de novas normas, aparecendo como condição sintática para a elaboração de outras regras. Nas palavras de Norberto Bobbio:

[...] existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam um comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.

Todavia, ao adotar tal classificação, é importante lembrar que todas as normas se dirigem ao comportamento humano – inclusive as regras chamadas “de estrutura”. Cumpre rememorar a premissa aqui adotada de que a função do Direito Positivo é a regulamentação das condutas intersubjetivas. Ou seja, o fato de disciplinar ou não os comportamentos intersubjetivos não é o que diferencia as normas de conduta das de estrutura, pois ambas o fazem (como normas jurídicas que são). Por essa razão,

ininterruptamente, evitando aquilo que se chama “salto na divisão” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 120).

⁴⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 45.

considera-se redundante a expressão *regra de conduta* (todas as regras prescrevem condutas).

Na verdade, a diferenciação que dá ensejo a essa classificação está no fato de que as normas de estrutura veiculam disposições destinadas a regular comportamentos específicos: de produção, modificação e extinção de outras normas (já que o direito positivo regula sua própria criação e transformação). Enquanto as chamadas regras de comportamento (em sentido estrito) regulam as demais relações intersubjetivas, desde que não referentes à formação e transformação de unidades jurídicas.

Trazendo essa classificação para o assunto aqui abordado, temos que é norma de estrutura aquela que outorga a competência dos Estados para a instituição de normas relativas ao IPVA. Tal norma teria como antecedente, resumidamente, “*ser pessoa jurídica de direito público estadual*” e como conseqüente “*deve ser a faculdade de o poder legislativo estadual legislar sobre IPVA*” (detalharemos a norma que outorga a competência para instituição do IPVA no capítulo seguinte). Por outro lado, como exemplo de normas de conduta teríamos, no antecedente, “*ser proprietário de veículo automotor usado, no dia 1º de janeiro, em determinado estado da Federação*” e, no conseqüente, “*então, deve ser a obrigação do proprietário de pagar o IPVA à Fazenda Estadual do local de registro do veículo*”.

Outra proposta classificatória divide as normas entre gerais e individuais, levando em consideração o conseqüente normativo. Assim, serão normas gerais quando a relação jurídica prescrita no conseqüente da regra não individualiza os sujeitos ou o objeto da relação, e individuais quando identificadas as partes que compõem o vínculo jurídico.

Levando em consideração o antecedente normativo, pode-se, ainda, classificar as normas entre abstratas ou concretas. Abstratas são as normas construídas a partir de enunciados que descrevem um fato futuro e incerto, de possível acontecimento no

mundo fenomênico, e concretas, quando os dispositivos relatarem um fato que já se consumou em determinadas coordenadas de tempo e espaço.

A esse respeito, cristalina a explicação de Aurora Tomazini de Carvalho:

Gerais aquelas cujos sujeitos se mantêm indeterminados quanto ao número. Individuais as que se voltam a certo indivíduo ou a um grupo determinado de pessoas. Abstratas aquelas que descrevem um fato futuro e incerto. E concretas as que relatam um fato passado, propulsor de efeitos no mundo jurídico.⁴⁶

Dessa forma, a partir da combinação dessas espécies de enunciados normativos, são construídas as normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas⁴⁷. Como exemplo da combinação de norma geral e abstrata, tem-se a regra-matriz de incidência tributária do IPVA, que prescreve o fato apto a ensejar a tributação, com a indicação, *in abstracto*, das condições de tempo e espaço, dos sujeitos aptos a integrar a relação jurídica e da prestação dela objeto. Já a norma individual e concreta corresponde, por exemplo, ao efetivo lançamento do IPVA pela autoridade competente, que reporta-se ao passado, relatando o fato ocorrido, que se subsume aos critérios da hipótese normativa, e dirige-se a sujeitos determinados, instaurando-se o vínculo jurídico entre eles em torno da prestação.

1.5 O sistema jurídico

A palavra *sistema* determina o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário. Trata-se de um conjunto de elementos que se relacionam entre si perante uma referência determinada.

Como leciona Roque Carrazza, sistema é “a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas

⁴⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 358.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 140.

explicam-se pelas primeiras”⁴⁸. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba explica que sistema é a composição de elementos, na perspectiva unitária e harmônica, de uma realidade que se pretende estudar.

Assim, pode-se considerar a noção fundamental de sistema como a composição de partes orientadas por um vetor comum, o conjunto de elementos que se inter-relacionam e se unem por um princípio uniformizador.

Complementando tal noção, a Prof^a. Aurora Tomazini de Carvalho leciona que o conceito de sistema apresenta denotação um pouco mais estrita que a acima exposta. As classes são entidades ideais, resultantes da aglutinação de elementos em razão de critérios comuns. Já a ideia de sistema implica em estruturação. Os sistemas são, pois, classes onde os elementos se encontram vinculados uns aos outros mediante relações de coordenação e subordinação⁴⁹.

Como não poderia deixar de ser, no sistema de referência adotado, não há sistema sem linguagem. Os sistemas, aliás, são formas de organização e estruturação realizadas pela linguagem. Eles não estão no mundo existencial prontos para serem revelados, mas, sim, são construídos pelo homem como método a facilitar a compreensão do conhecimento.

Sobre a classificação dos sistemas, tomemos, inicialmente, a posição de Marcelo Neves, para quem os sistemas podem ser classificados entre reais (ou empíricos) e proposicionais. Os primeiros são aqueles constituídos por objetos do mundo físico e social, e os segundos por proposições (linguagem)⁵⁰. Prosseguindo, os sistemas proposicionais podem ser divididos entre os nomológicos, onde as partes componentes são entidades ideais (como na lógica e matemática), e os nomoempíricos, que são formados por proposições com referência empírica.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37.

⁴⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 530.

⁵⁰ Marcelo Neves, citado por Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 168).

Realizando mais uma subclassificação, tem-se que os sistemas nomoempíricos podem ser divididos entre aqueles constituídos de proposições descritivas (enunciados científicos) e aqueles formados por proposições prescritivas (dirigidas à conduta social).

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, afirma que não há que se falar na classificação de sistemas “reais”, já que não existe conhecimento fora do campo da linguagem. A linguagem é, assim, o instrumento constitutivo da realidade, e afirmar que existem sistemas “reais” pressupõe a existência de objetos da experiência que ultrapassem os limites da linguagem. O autor defende, portanto, que todos os sistemas são proposicionais⁵¹, com o que a constituição linguística não representa uma diferença específica a ser eleita como critério classificatório dos sistemas.

Adota-se aqui a classificação proposta por Aurora Tomazini de Carvalho, para quem os sistemas podem ser classificados entre comunicacionais e não comunicacionais, considerando como comunicação o processo de intercâmbio de mensagem entre um emissor e um receptor. Com isso, são comunicacionais os sistemas em que houver troca de mensagens entre duas ou mais pessoas e não comunicacionais aqueles nos quais os elementos, embora percebidos em nossas mentes, não resultam de um processo de troca de mensagens entre sujeitos⁵².

Ingressando nos sistemas comunicacionais, estes podem ser nomológicos e nomoempíricos, que, por sua vez, podem se classificar entre descritivos e não descritivos, considerando a função da linguagem. Por fim, os sistemas não descritivos se caracterizariam entre prescritivos e não prescritivos.⁵³

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 171.

⁵² Como exemplo de sistemas comunicacionais, Aurora Tomazini de Carvalho cita os sistemas religiosos, econômicos, políticos, educacionais e científicos; e, dentre os não comunicacionais, estão os sistemas elétricos, hidráulicos, ferroviários, psíquicos, etc. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 132).

⁵³ As classificações entre sistemas descritivos e não descritivos e prescritivos e não prescritivos, feitas por Aurora Tomazini de Carvalho, ao invés da única separação entre descritivos e

Sistema jurídico é expressão ambígua, havendo de se diferenciar, de início, o sistema de direito positivo do sistema da Ciência do Direito. O primeiro se refere ao conjunto das normas jurídicas válidas, que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, enquanto o segundo é aquele que organiza, descritivamente, o material colhido do direito positivo. Na classificação aqui proposta, o sistema da Ciência do Direito seria incluído como espécie de sistema comunicacional, nomoempírico e descritivo⁵⁴, enquanto o direito positivo é espécie de sistema comunicacional, nomoempírico, não descritivo e prescritivo.

Imperiosa a referida diferenciação, sob pena de se instaurar certa instabilidade semântica no discurso, de forma a incorrer em erro lógico e comprometer a compreensão do texto.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho:

[...] o direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas teórico ou declarativo, vertido em linguagem, que se propõe ser eminentemente científica.⁵⁵

Os sistemas do direito positivo e da Ciência do Direito interagem entre si, bem como com a realidade social, mas constituem-se separadamente como unidades distintas, sendo que um não interfere diretamente no outro, já que os elementos que compõem cada um são diferentes e não se misturam.

prescritivos, feita por Marcelo Neves, levam em consideração a existência de sistemas que não são nem descritivos, nem prescritivos, como os inquisitivos e os fabuladores.

⁵⁴ Os sistemas científicos caracterizam-se como espécies de sistema descritivo que se materializam numa linguagem mais rigorosa e depurada (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 133).

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 219.

O sistema do direito positivo é composto por todos os textos legais e infralegais vigentes em um determinado país. Essa rede de construções está voltada para uma certa sociedade, historicamente determinada no tempo e no espaço.

As normas jurídicas, que integram o sistema de direito positivo, estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se operam tanto no aspecto material, quanto no formal ou processual, regulando, ele próprio, a sua criação e as suas transformações.

Cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores, e todas as normas do sistema convergem para um único ponto: a constituição. Isso faz do sistema do direito positivo um sistema unitário e homogêneo.

Tal sistema apresenta-se composto por subsistemas, entrecruzados em múltiplas direções e que se afunilam na busca do fundamento último de validade semântica, que é a Constituição. Esta, por sua vez, também constitui um subsistema, de privilegiada posição hierárquica, que ocupa o tópico superior do ordenamento e hospeda as diretrizes substanciais que regem a totalidade da ordem jurídica nacional.

Ressalte-se que, no sistema do direito positivo, existem contradições⁵⁶ e falta de harmonia entre as unidades do conjunto⁵⁷, o que será bem retratado adiante, quando da análise das diversas legislações estaduais relativas ao IPVA. Todavia, compartilhamos da opinião que tais contradições não lhe retiram o caráter de sistema. Apesar de alguns dos elementos do direito positivo apresentarem-se em aparentes contradições, o sistema como um todo possui racionalidade, e nós, como intérpretes, somos capazes de identificá-los e de enxergar as relações que se estabelecem entre eles.

⁵⁶ Pela existência de contradições, Gregorio Robles Morchón entende que o direito não constitui um sistema. Para ele, este somente assume a feição de sistema quando harmonicamente organizado pela Ciência do Direito (apud CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-semântico*. 3. ed. Noeses, 2013, p. 148).

⁵⁷ Tais contradições não podem ocorrer no quadro sistemático da ciência do direito, vez que a permanência de dois enunciados contraditórios na ciência destrói a consistência do sistema.

Como consequência lógica, tem-se a completude do sistema do direito positivo⁵⁸, isto é, apesar de existirem condutas que, à primeira vista, possam parecer não reguladas explicitamente, é possível afirmar que, para cada conduta intersubjetiva, haverá um modal deôntico, uma norma disciplinadora, cabendo ao intérprete a sua construção. A respeito da completude do direito, Charles William McNaughton⁵⁹ assevera que, sintaticamente, a completude traz a ideia de que uma conduta deverá ser modalizada por uma obrigação, permissão ou proibição e, portanto, não será irrelevante do ponto de vista jurídico. Sob o ângulo semântico, é preciso identificar qual o modal deôntico atribuível a cada conduta, o que exige uma imersão semântica no ordenamento, a partir do significado atribuível aos signos presentes nos veículos legislativos do direito positivo. A conduta não claramente regulada pelo direito positivo é o que o Autor denomina de *lacuna semântica*, vazio que deve ser completável, haja vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição⁶⁰.

Com tais pressupostos, passaremos a analisar o processo de positivação do direito, para entender o fenômeno da incidência normativa na regulamentação das condutas interpessoais e, em seguida, adentrar no exame da organização do Estado Brasileiro, imersão que baseará a construção das normas de competência tributária relativa ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

⁵⁸ A respeito do tema, Norberto Bobbio afirma: “dizer que o direito é completo (e, portanto) não tem lacunas é uma afirmação óbvia, mas de pouca importância, se por direito se entende as normas que derivam de qualquer fonte, inclusive a judiciária (visto que é pacífico que se as outras fontes deixam lacunas, o juiz, ao resolver as controvérsias, é constrangido a preenchê-las). É necessário, em lugar disso, falar em lacunas na lei, com referência, portanto, às normas postas por uma fonte específica do direito, o poder legislativo” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*. Lições de filosofia do direito. Tradução: Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006, p. 208).

⁵⁹ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielísiva*. Completabilidade e Sistema Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 10-13.

⁶⁰ Tácio Lacerda Gama afirma que “A ideia mais difundida é que o ordenamento omissivo precisa ser integrado. A integração consiste na busca de soluções legítimas para disciplinar a *conduta que não é claramente regulada pelo direito positivo*” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 161).

1.6 O processo de positivação do direito e o fenômeno da incidência normativa

Assentado o conceito de norma jurídica com o qual trabalharemos, é importante entender como esta produz os seus efeitos, no campo pragmático, regulando as condutas intersubjetivas.

Há divergência na doutrina quanto aos fenômenos da incidência normativa e da aplicação do direito. Uma primeira corrente, cujo precursor é o ilustre jurista Pontes de Miranda⁶¹, defende que, com o acontecimento, no mundo fenomênico, do fato descrito no antecedente normativo, se daria, imediatamente, a incidência e o nascimento da obrigação. Tal corrente nega a existência de diferença entre o plano das condutas humanas e o plano jurídico.

De acordo com esse entendimento, a incidência das normas jurídicas ocorre automática e infalivelmente com o acontecimento, na esfera social, do evento que supostamente corresponde ao conceito previsto no antecedente de uma norma geral e abstrata. A aplicação do direito se daria em um segundo momento, com a formalização da obrigação já constituída, na hipótese de seu não cumprimento.

Para uma segunda corrente, que parte do referencial da filosofia da linguagem e do constructivismo lógico-semântico, podendo citar como expoentes os Professores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, não basta o mero acontecimento de um evento que supostamente se enquadre na situação descrita na hipótese normativa para que ocorra, automaticamente, a incidência normativa. Diferentemente, a incidência da norma jurídica apenas ocorre quando o intérprete, autorizado pelo próprio sistema jurídico, relata, em linguagem competente, os eventos do mundo social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), transformando-os em fatos jurídicos.

⁶¹ O posicionamento de Pontes de Miranda sobre a incidência normativa está detalhado na obra de Pontes de Miranda (*Incidência e aplicação da lei*. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados, Seção de Pernambuco. Recife, 30 set. 1995).

Como pressuposto para que o fenômeno da incidência aconteça, é necessário que o intérprete construa a própria norma jurídica, ou seja, sua significação dos enunciados prescritivos. Ademais, conforme firmado no tópico 1.2, o fato jurídico somente passa a existir quando houver manifestação adequada em linguagem competente, constituindo-o como jurídico. É necessária, portanto, a atuação do homem para construir uma norma individual e concreta, buscando fundamento em uma norma geral e abstrata, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema determina como adequada.

Ou seja, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico, mas, sim, o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada.

A partir de então, a incidência faz nascer o vínculo entre os sujeitos de direito, por força da imputação normativa. Sendo a norma jurídica formada logicamente por uma proposição descritiva ligada à outra prescritiva pelo conectivo dever-ser, a fenomenologia da incidência ocorre quando o procedimento adotado pelo particular corresponde inteiramente à forma normativamente prevista na norma jurídica geral e abstrata (a regra-matriz de incidência tributária), sendo tal acontecimento vertido em linguagem competente.

O abandono da crença de incidência automática e infalível da norma jurídica sobre o fato é explicado com precisão por Charles William McNaughton:

Como corolário de se tomar a interpretação como processo construtivo e tradutor, como processo de autojustificação, tem-se que aquela noção de “incidência”, tida como o mecanismo inafastável de subsunção de uma norma ao fato que lhe é aplicável, já não se satisfaz. Já não é mais possível dizer que a norma incide sobre o fato – tradicionalmente tido como um acontecimento no mundo – se tanto o sentido da norma e qualificação do fato dependem do ato de traduzir, dependem daquilo que Vilém Flusser

chamaria de transformar o poder-ser do dado bruto no ser da linguagem.⁶²

A fenomenologia da incidência requer, assim, a norma geral e abstrata, válida e vigente, a realização do evento descrito no antecedente normativo, pelo particular, e a formalização de tal acontecimento em linguagem que o sistema indique como própria e adequada por sujeito autorizado. Isso porque o direito positivo regula sua própria produção e reprodução, permitindo a inserção de novos elementos no sistema apenas pelos sujeitos autorizados, código habilitado e procedimento previsto em lei.

Percebe-se, portanto, que a chamada “incidência jurídica”, conforme lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho⁶³, se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; e, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. Outrossim, tais operações lógicas somente se realizam mediante a atividade de um ser humano que efetue a subsunção e promova a implicação que o preceito normativo determina.

Aplicar o direito, portanto, significa dar curso ao processo de positivação⁶⁴, interpretar a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e criando, assim, a norma individual e concreta.

Nessa concepção, deveras, a incidência e a aplicação do direito ocorrem em um único momento, com a construção de uma norma a partir do direito posto,

⁶² MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva*. Completabilidade e Sistema Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 19.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 311-315.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I., 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. XIX.

correspondendo ao que chamamos de *positivação*, em que a previsão geral e abstrata ganha concretude com a produção de normas individuais e concretas, que daquelas extraem seu fundamento de validade. O processo de positivação do direito, como ensina o Prof. Robson Maia Lins, “se inicia com o texto de lei e avança, gradativamente, em direção aos comportamentos inter-humanos para discipliná-los e tornar possível a vida em sociedade”⁶⁵.

Na esfera tributária, campo no qual se aprofunda o presente estudo, não poderia ser diferente. A incidência dá origem ao lançamento tributário, instaurando a relação mediante a qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará revestida do direito subjetivo de exigir da outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação de natureza tributária.

Importante frisar que, para o nascimento da obrigação tributária, a correspondência do fato vertido em linguagem com aquele previsto no antecedente da norma geral e abstrata há de ser completa. É necessária a satisfação de todos os critérios da norma tributária, para que seja possível o nascimento de uma obrigação de tal natureza.

1.7 Demarcação do objeto de estudo

Estabelecidas as premissas que servirão de base para todo o desenvolvimento do trabalho, cabe-nos demarcar, como objeto de análise, partindo do curso do ciclo de positivação da norma jurídica tributária, a investigação de todos os aspectos das normas que tratam da outorga de competência aos Estados e ao Distrito Federal, relativas ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, para delimitarmos as possíveis situações em que poderá ocorrer o nascimento da obrigação atinente ao tributo.

⁶⁵ LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 186.

Nessa construção, serão abordados os diversos pontos de controvérsia atualmente em voga com relação a esse imposto, como a definição do conceito de propriedade contido no critério material do imposto e sua relação com os demais direitos sobre as coisas móveis no âmbito do direito civil (posse e detenção); os parâmetros existentes para fixação do critério espacial do imposto e sua relação com o domicílio do proprietário do veículo; as controvérsias relativas ao critério temporal nos casos de transferência do bem para outra unidade federativa; as polêmicas existentes nos casos de empresas de arrendamento mercantil e de locação de automóveis, dentre outros. A partir daí, estudaremos os conflitos entre os entes federados oriundos de tais controvérsias, como o fenômeno da guerra fiscal, e seus impactos ao Estado Brasileiro.

2 A ORGANIZAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES POLÍTICOS

Consolidadas as premissas informadoras do raciocínio aqui desenvolvido, mostra-se importante identificar as noções fundantes da organização do Estado Brasileiro, que devem orientar o trabalho do intérprete na construção de sentido dos textos jurídicos.

Somente a partir da compreensão dessas noções, será possível adentrar especificamente na análise dos aspectos trazidos pela Constituição Federal e pelas demais normas do ordenamento jurídico brasileiro a respeito do IPVA.

2.1 Os princípios constitucionais como diretrizes do sistema jurídico

Como fixado nos tópicos precedentes, o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas em relações de coordenação e subordinação. A pirâmide jurídica, trazida inicialmente por Kelsen, representa que as normas inferiores buscam fundamento nas normas superiores e assim sucessivamente, até as normas constitucionais, para que haja harmonia no sistema jurídico.

A Constituição ocupa o patamar mais elevado nessa hierarquia, exercendo papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela são traçados os princípios unificadores, que conferem harmonia a toda legislação. O texto constitucional é o espaço, por excelência, das linhas gerais informadoras da organização do Estado e onde são traçadas as características dominantes das diversas instituições que o compõem.

Cumprе ressaltar que a Constituição brasileira caracteriza-se pela imperatividade de seus comandos, ou seja, não abrange meras recomendações, mas,

pelo contrário, um conjunto de normas imperativas, que devem ser incondicionalmente observadas⁶⁶.

Quando há o descompasso entre a norma inferior e a Constituição, ocorre a inconstitucionalidade, que pode ser material (intrínseca), quando o conteúdo da norma inferior é incompatível com o mandamento constitucional, ou formal (extrínseca), quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente, ou sem observância dos procedimentos adequados.

Na Constituição estão estatuídos diversos princípios que se situam no topo da hierarquia do sistema jurídico. Etimologicamente, o vocábulo *princípio* (do latim *principium, principii*) refere-se à ideia de começo, origem, base. Através de uma análise histórica, percebemos as diversas acepções desse vocábulo e os diferentes graus de importância que assumiram em cada momento histórico.

No momento histórico denominado *jusnaturalismo*, os princípios eram tomados como axiomas jurídicos, que tinham como principal meta atingir o conceito de bem. Nesse momento histórico, os princípios eram tidos como um Direito Natural, decorrentes de um valor ético, em razão da busca pelo senso de justiça⁶⁷. Os princípios eram imutáveis, eternos, absolutos e decorrentes da própria natureza humana.

Tal ideia foi combatida pelo segundo momento, com o surgimento de um positivismo forte e imperial que predominou entre os séculos XIX e XX. O advento da Escola Histórica do Direito marcou o surgimento dos Códigos que apontaram para

⁶⁶ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ressalta a imperatividade dos comandos Constitucionais, destacando, inclusive, a prescritividade do Preâmbulo da Constituição: “No subdomínio das significações dos enunciados, cumprem as cláusulas do Preâmbulo papel prescritivo da mais elevada importância, impregnando, em função de sua hierarquia e pelo próprio efeito da derivação lógica que desencadeiam, todas as unidades normativas do direito infraconstitucional” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83).

⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 268-269.

a decadência do Direito Natural Clássico⁶⁸. Tal concepção surgiu com a ideia de Estado Liberal, na tentativa de criação de uma ciência jurídica cognoscitiva da norma jurídica positivada, em busca da ideia de neutralidade do direito e do Estado. Tal ideia se fortaleceu com a Escola da Exegese, no início do século XIX, durante a Revolução Francesa, com a promulgação do Código de Napoleão. Nessa época, o que importava era o texto legal codificado, e os princípios eram considerados fontes meramente subsidiárias, o que ocasionou um esvaziamento da sua função normativa.

A Corte de Nuremberg, instalada em 1945 para julgar os crimes contra a humanidade cometidos pelos oficiais nazistas durante a Segunda Guerra Mundial, evidenciou claramente que o modelo de estrita vinculação à lei se mostrava insuficiente a sancionar a conduta daqueles que cometiam crimes sob o respaldo da legislação em vigor de seu Estado. Tornava-se, então, necessário atribuir caráter normativo aos princípios, construindo uma nova hermenêutica constitucional baseada em uma teoria dos direitos fundamentais.

A esse respeito, encampamos a posição de que os princípios integram o ordenamento jurídico, sendo, portanto, normas, como tudo mais que compõe o sistema. Riccardo Guastini, em sua obra *Das Fontes às Normas*, ressalta:

[...] é óbvio que também os princípios são normas, ou seja, enunciados do discurso prescritivo, dirigidos à orientação do comportamento (em algumas circunstâncias, a tese contrária foi sustentada com o único objetivo de negar que certos princípios expressos tivessem valor vinculante para os órgãos da aplicação).⁶⁹

Porém, o próprio autor afirma que não é fácil individualizar, com precisão, tais unidades do direito positivo. Para apontar quais propriedades uma “norma” precisa ter para receber o nome de “princípio”, o citado jurista propõe:

Em síntese, são princípios as normas que, aos olhos de quem fala, se revestem de uma especial ‘importância’, ou aparecem como normas

⁶⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272.

⁶⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini; apresentação Helene Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 186.

‘caracterizantes’ do ordenamento ou de uma sua parte. Por esta razão e neste sentido costuma-se acompanhar o substantivo ‘princípio’ do adjetivo ‘fundamental’.⁷⁰

Com efeito, pode-se afirmar que os princípios são normas jurídicas (em sentido amplo) de elevada carga valorativa, que exercem função importantíssima no ordenamento jurídico, pois constituem sua base e norteiam a interpretação e a integração das demais normas, ou seja, conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor, componente axiológico invariavelmente presente na comunicação normativa, com maior ou menor intensidade⁷¹. Para o autor, o termo *princípio* possui diversas acepções. Podem ser considerados como preceitos fortemente carregados de valor, que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Além disso, os princípios também exercem a função de fixar limites objetivos no ordenamento jurídico.

Mais especificamente, o citado autor coloca que os princípios podem ser usados de quatro formas distintas:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁷²

⁷⁰ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini; apresentação Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 187.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 190.

⁷² *Ibid.*, p. 191.

De qualquer forma, a respeito da importância dos princípios no ordenamento jurídico e da gravidade de sua violação, tomemos as lições do Prof. Roque Carrazza:

[...] acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará o seu desabamento. Já lanhar uma regra corresponde a comprometer uma grade desta mesma ponte, que, apesar de danificada, continuará em pé.⁷³

No mesmo sentido, sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...] a ofensa a um princípio é a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁷⁴

Adentrando-se na seara tributária, verifica-se que, no Brasil, esta é influenciada por diversos princípios constitucionais. Atuam sobre essa área não somente os princípios constitucionais especificamente direcionados para o terreno dos tributos (conhecidos como princípios constitucionais tributários), mas, também, os postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e, ao mesmo tempo, limitando o Estado nas relações entre os entes políticos, e entre estes e seus administrados.

Adota-se a premissa da unidade do sistema jurídico, exercendo a Constituição papel fundamental na dinâmica desse sistema, uma vez que ocupa o patamar mais elevado na hierarquia, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas.

E, não poderia ser diferente no campo do direito tributário, ora em estudo. Existem alguns princípios cuja aplicação, para fins do presente trabalho, merece ser ressaltada, sendo importante deixar claro, contudo, que o corte aqui realizado, com fins metodológicos, não implica em renúncia aos demais princípios não mencionados expressamente neste tópico.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 50.

⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 948-949.

2.2 O Princípio Republicano

Conforme fixado, os elementos do sistema jurídico são as normas que se inter-relacionam e estão estruturadas de forma hierarquizada e coordenada, regidas pela fundamentação ou derivação, garantindo coesão e unidade ao todo, de tal sorte que a Constituição Federal determina a validade de todas as outras normas jurídicas de hierarquia inferior.

De acordo com o artigo 1º da Constituição Federal, o Brasil é uma República Federativa. Daí, já se pode notar a importância dos princípios republicano e federativo, que devem balizar a interpretação das demais regras que compõem o sistema. Caracteriza-se a Federação pela associação dos Estados para formação de um novo Estado (o federal), com repartição rígida de atributos de soberania entre eles⁷⁵. Já o regime republicano caracteriza-se pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandamentos políticos.

Na opinião de Celso Antônio Bandeira de Mello, citado por Geraldo Ataliba, “no Brasil os princípios mais importantes são os da federação e da república”. Em decorrência disso, “a exegese de aplicação dos demais princípios e regras do ordenamento jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros”⁷⁶.

Paulo de Barros Carvalho denomina os princípios republicano e federativo de “princípios formadores do Estado”. Segundo o autor:

[...] o subsistema constitucional dos princípios formadores do Estado realiza as funções do todo, dispondo sobre poderes capitais do Estado, nos diversos campos da política, da administração e [...] da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.⁷⁷

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 36.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 290-291.

Ou seja, os princípios republicano e federativo são alicerces necessários à atual formação do Estado brasileiro, ambos são atributos indissociáveis, fundamento da forma atual da Nação e, juntos, determinam como os outros princípios devem ser interpretados.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o artigo primeiro da Constituição brasileira é endereçado aos legisladores da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal⁷⁸. Tal dispositivo expressa a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental.

Diversos autores mencionam que, no sistema brasileiro, os princípios republicano e federativo devem ser analisados conjuntamente, por serem indissociáveis. Para Geraldo Ataliba, inclusive, a federação é uma decorrência lógica e necessária do regime republicano no Brasil. No mesmo sentido, Ruy Barbosa afirma que essas ideias tornaram-se associadas tão intimamente que não podem mais ser separadas. Sampaio Dória coloca que a ideia de República, no Brasil, realiza-se, necessariamente, pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal”. Por essa razão, ambos os princípios foram tratados, no plano constitucional, em igualdade de condições, postos no mesmo nível e objeto de cuidado especial (arts. 1º e 25, CR/88) e com proteção idêntica (art. 60, § 4º, CR/88)⁷⁹.

Dessa forma, colhendo o ensinamento da abalizada doutrina, não há dúvidas de que os princípios republicano e federativo estão em posição privilegiada no sistema jurídico brasileiro, servindo como balizas e diretrizes na interpretação dos demais.

De acordo com Geraldo Ataliba⁸⁰, todos os mandamentos que estabelecem sistemas de controle, fiscalização, representatividade, responsabilização, bem como

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 291.

⁷⁹ Sampaio Dória, citado por ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 44.

⁸⁰ Ibid.

mecanismos de equilíbrio, harmonia ao sistema e demais procedimentos a serem adotados no relacionamento entre os poderes, asseguram, viabilizam, equacionam, reiteram, reforçam e garantem o princípio republicano.

Na República, há de se preocupar, ainda, com a igualdade formal entre as pessoas, não podendo haver, juridicamente, classes dominantes ou dominadas. A República aceita que todos os cidadãos possuem condições de pretender os mesmos direitos políticos, sendo o princípio da igualdade o fulcro da organização do Estado.

Além disso, na República, os detentores de poder político agem em nome do povo e são o seu representante, sendo o povo, em caráter originário, o verdadeiro detentor do poder (é a chamada democracia representativa). Nesse ponto, Geraldo Ataliba⁸¹ asseverou, com sutileza de análise, que “a República, tal como plasmada pelos sucessivos constituintes brasileiros, traduz-se num conjunto de instituições cujo funcionamento harmônico visa a assegurar, da melhor maneira possível, a eficácia de seu princípio básico, consistente na soberania popular”.

No Brasil, é pelo exercício do voto que o povo exerce sua soberania, instituindo os órgãos governamentais que devem atuar em nome de seus representados, sendo que os detentores do poder exercem-no em caráter eletivo, com mandato certo. A transitoriedade dos mandatos permite que o povo julgue, periodicamente, seus mandatários, avaliando o exercício do poder.

O Governo Republicano deve ser representativo de todos os seguimentos do povo, não se compadecendo com a noção de República o favorecimento de determinado setor da sociedade, em qualquer das esferas de poder (Legislativo, Executivo ou Judiciário). Ademais, aqueles que exercem o poder possuem responsabilidade, isto é, respondem pelas decisões políticas que tomarem, administrativamente, civilmente, pelos danos que eventualmente causarem a terceiros e, também, pelos crimes que cometerem no exercício de suas funções.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 89.

Na esfera tributária, por homenagem ao princípio republicano, a tributação deve refletir o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*) e garantir a harmonia entre os direitos do Estado e os direitos de cada um do povo. Assim, o tributo deve ter o escopo de possibilitar ao Estado o alcance do bem comum, não podendo atingir outro objetivo. Na opinião do Prof. Roque Carrazza, caso a exação não persiga essa finalidade, deve ser considerada inconstitucional⁸². A República leva em consideração, também, a generalidade da tributação, pela qual a carga tributária alcança a todos com isonomia e justiça e conduz à necessidade da correta destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação (que deve ser em prol do bem-estar do País e dos interesses do povo).

2.3 O Princípio Federativo

Apresentar características gerais e marcantes do Estado Federal, sem analisá-lo sob o ângulo de uma Constituição específica, mostra-se um grande desafio. Duguit afirma que o traço característico desse Estado é que nele vislumbra-se a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem a competência de cada um deles sem a anuência de ambos. Hauriou defende que, no federalismo, há diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum.

Jellinek, por sua vez, sustenta que a essência do federalismo é a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Já Le Fur considera existente uma Federação quando as unidades federativas entram na formação do Estado. Na visão de Kelsen, o Estado Federal distingue-se dos demais pela existência, nele, de três ordens jurídicas: duas parciais (a União e as Unidades Federadas) e uma global (a da Constituição, que as denomina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir)⁸³.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 77.

⁸³ Apud *ibid.*, p. 125.

Trazendo a diversidade de conceituação por grandes juristas, Roque Antônio Carrazza conclui pela impossibilidade de se ter uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federal, pois cada Federação tem uma fisionomia própria, que corresponde àquela que lhe imprime o respectivo ordenamento jurídico.

Sob essa perspectiva, o regime jurídico de um Estado Federal não se equivale a outro, razão pela qual se tem a dificuldade de conferir um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação. Com essas observações, Roque Carrazza afirma que Federação é “apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”⁸⁴.

Sampaio Dória, no mesmo sentido, afirma que não é possível desenhar um “protótipo” do regime federativo, pois cada sistema é fruto da diversidade de condicionantes históricas, sociais e políticas, que lhe conferem peculiaridades. Assim, não é Federação um conceito estático e pronto, “mas sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história”⁸⁵.

Não obstante, há um mínimo de elementos no conceito de Federação que pode ser traçado, conforme doravante se passa a explorar.

2.3.1 Conceito de Federação

A forma Federativa de Estado é uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federativo), que, por sua vez, é diverso dos seus

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 125.

⁸⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Competência Impositiva*. 1972. Tese (Cátedra de Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972, p. 11.

membros (Estados-membros)⁸⁶. O Estado Federal é formado de comunidades autônomas que se relacionam entre si e de acordo com o pensamento central, decorrente de previsão constitucional. Conforme conceituação de Geraldo Ataliba:

Exsurge a federação como a associação de Estados (*foedus, foederis*) para formação de um novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela ‘autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal’ (Sampaio Dória), ‘caracterizadora de sua igualdade jurídica’ (Ruy Barbosa), ‘dado que ambos extraem suas competências da mesma norma’ (Kelsen)⁸⁷.

No entendimento de Sampaio Dória, federalismo é a “fórmula histórico-pragmática de composição política que permita harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em sua respectiva esfera de competência”⁸⁸. O objetivo da Federação, para ele, é que os Estados alcancem a unidade nacional, mantendo a diversidade regional, através de um sistema de equilíbrio de poderes.

A soberania do Estado Federal é característica marcante da Federação. Vezio Crisafulli, citado por Roque Carrazza, afirma que

[...] soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos derivados, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade.⁸⁹

Assim, compreende-se que o traço distintivo do Estado é a soberania, entendida como o poder supremo autônomo e originário. A soberania, na verdade, é inerente à natureza de Estado. Trazendo as características da soberania, Roque

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 127.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37.

⁸⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Competência Impositiva*. 1972. Tese (Cátedra de Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972, p. 9.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., loc. cit.

Carrazza⁹⁰ afirma que ela é una, originária, indivisível e inalienável. Una, porque exclusiva (em um Estado só pode habitar uma soberania); originária, pois tem sua própria fonte; indivisível, porque não pode ser fracionada e inalienável, já que o Estado não a pode renunciar.

Para o Direito, o Estado é o ordenamento jurídico originário e soberano de um povo (grupo social independente) estabelecido num dado território (base territorial fixa). Esse ordenamento é originário porque não depende, nem deriva de nenhum outro, e soberano porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista.

O Estado, no exercício de sua atividade legislativa, pode modificar o Direito existente e regular a própria soberania. Ele pode não só comandar, como fazer cumprir o próprio comando, com seus próprios órgãos e com sua própria força.

Outras características marcantes do Estado Federal compreendem a auto-organização dos Estados-membros e a participação (direta ou indireta) destes na formação da vontade federal, ou seja, na composição dos órgãos federais e na participação em suas decisões.

Para a perenidade do Estado Federativo é importante, também, certa rigidez constitucional, acompanhada de um controle de constitucionalidade (no Brasil, exercida em última instância pelo Supremo Tribunal Federal), de forma a equilibrar e sanar eventuais conflitos entre as unidades federadas.

Para que se tenha uma Federação, portanto, há que se ter um mínimo de autonomia dos Entes que a compõem, que é exercida no âmbito das competências próprias de cada um. Essas competências, por sua vez, são dinâmicas e cambiantes de um sistema para outro.

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 128.

2.3.2 O Estado Federal Brasileiro

O Federalismo brasileiro foi inspirado no modelo moderno inaugurado pelos Estados Unidos pouco depois de sua independência. A Federação Norte-Americana foi criada pela Constituição de Filadélfia, em 1787, em decorrência da necessidade de fortalecer a organização das treze colônias e fazer face aos embargos da Inglaterra e aos novos compromissos assumidos perante as outras nações.

A Federação mostrou-se o projeto mais apropriado para realizar os ideais democráticos do povo brasileiro. Conforme lições do Professor Paulo de Barros Carvalho, “dada a extensão do nosso território, não bastaria simplesmente desconcentrar o poder, mais descentralizá-lo mesmo, para expandir os focos de decisão até os pontos mais longínquos de suas fronteiras”.

Cabe ressaltar que, apesar da influência norte-americana, a introdução do Estado Federal no Brasil, por meio do Decreto nº 1 de 1889⁹¹, já destoou bastante dos moldes e pressupostos utilizados pelos elaboradores da Carta Americana de 1787.

Nos Estados Unidos, o federalismo nasceu, resumidamente, da necessidade de reunião de estados pré-existentes, com o fim de, abdicando de parte da soberania em nome de um ente central, fortalecerem-se para melhor enfrentar os desafios internacionais originários de uma realidade mundial de intensas mudanças. É importante notar que os Estados que formaram a Federação americana já existiam, já tinham certa soberania, constituindo realidades sociais e políticas diversas e independentes umas das outras.

No Brasil, todavia, a recepção da ideia federativa ocorreu seguindo a lógica inversa, ou seja, de um Estado Unitário criaram-se Estados-membros, para constituírem o novo Sistema Federal. Talvez por essa razão, desde o início, a

⁹¹ A Constituição de 1891 instituiu juridicamente a República e organizou o Brasil na forma de Estado Federal.

realidade e a vida política dos Estados-membros estiveram sempre muito ligadas às decisões da União Federal.

Como ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o federalismo americano, telúrico, pragmático, antimonárquico, cresceu na América do Norte da periferia para o centro”⁹². Cada Estado tem sua própria e distinta legislação em diversas matérias, como o direito civil, penal, comercial, de família, etc. O próprio direito tributário é exclusivo de cada Estado, não conhecendo um sistema de repartição de competências. No Brasil, como leciona o mesmo autor, ocorreu o movimento inverso:

[...] a federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondências com o envolver histórico, político e social do povo brasileiro. Então, ao longo do devir histórico, as instituições foram se afeiçoando às nossas realidades.⁹³

A primeira tímida manifestação relacionada ao princípio federativo no Brasil foi a previsão constitucional de autonomia das Províncias na Constituição do Império. O Federalismo, todavia, surgiu com a República, com a Constituição de 1891⁹⁴, isto é, a República brasileira já nasceu Federativa.

Houve, no Brasil, manifestações do poder constituinte pleno, nos anos de 1891, 1930, 1934, 1946, 1967 e 1988, sendo que, por quatro vezes, o poder constituinte se manifestou por assembleias representativas democraticamente eleitas (1891, 1934, 1946 e 1988) e, nas demais, houve constituintes autoritários. Com exceção da ditadura do Estado Novo (1937), desde 1891, houve, em todas as Constituições brasileiras, previsão do Federalismo. No entanto, em alguns períodos

⁹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 118.

⁹³ *Ibid.*, loc. cit.

⁹⁴ Constituição republicana de 1891:

“Art. 1º. A Nação Brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui, por união perpétua e indissolúvel, das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (de 24 de fevereiro de 1891). Rio de Janeiro, 24 fev. 1891).

da história do país a adoção do princípio não teve a eficácia esperada em virtude da centralização política.

Em 1967, por exemplo, verificou-se uma hipertrofia política e econômica da União dentro da Federação e do Poder Executivo Federal, em face do Legislativo e do Judiciário. A luta por um Estado Democrático de Direito se reforçou no Brasil após a instalação do golpe de 1964 e do Ato Institucional nº 5, que marcou o período de ditadura e autoritarismo na história do país.

Assim, foi com a Constituição de 1988 que o Federalismo brasileiro se fortaleceu e passou a constituir uma das ideias fundantes de toda a organização do Estado Brasileiro. Como forma de realização da República, esta Carta Constitucional optou pela Federação combinada com a autonomia dos Municípios. Anote-se, nesse ponto, que os Municípios não integram a Federação, ou seja, não participam do “pacto federal” (apesar de o art. 1º da CF/88 afirmar que a República Brasileira é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios)⁹⁵. Isso porque os Municípios não participam diretamente da formação da vontade nacional, já que não possuem representantes nem no Senado, nem na Câmara dos Deputados, conforme artigos 45⁹⁶ e 46⁹⁷ da Constituição da República.

⁹⁵ Observe-se que os Municípios “não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito da fórmula literal do art. 1º, ‘caput’, mas recebem dignidade constitucional como está dito no art. 18 desse Diploma” (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 34).

⁹⁶ “Art. 45. A Câmara dos Deputados compõe-se de representantes do povo, eleitos, pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal.
§ 1º - O número total de Deputados, bem como a representação por Estado e pelo Distrito Federal, será estabelecido por lei complementar, proporcionalmente à população, procedendo-se aos ajustes necessários, no ano anterior às eleições, para que nenhuma daquelas unidades da Federação tenha menos de oito ou mais de setenta Deputados.
§ 2º - Cada Território elegerá quatro Deputados.” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

⁹⁷ “Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário.
§ 1º - Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos.
§ 2º - A representação de cada Estado e do Distrito Federal será renovada de quatro em quatro anos, alternadamente, por um e dois terços.

Todavia, embora não integrem a Federação, certo é que os Municípios ocupam posição sobranceira e privilegiada no cenário jurídico, e são dotados de autonomia e soberania, assim como os demais Entes Políticos. Dessa forma, pelo princípio federativo combinado com a autonomia dos Municípios, foram instituídas quatro figuras políticas soberanas dentro de suas respectivas esferas: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aptos a organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer suas próprias normas jurídicas.

A Constituição Federal de 1988, dentro desse contexto, promoveu uma grande reformulação do federalismo brasileiro. Tal modificação envolveu o abandono do sistema previsto pela Constituição de 1967 e pela Emenda nº 1, de 1969, as quais reduziram os Estados e os Municípios a meros receptores dos preceitos legislados pela União Federal. Na Carta de 1988, houve certa descentralização das competências do poder central com os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, além do fortalecimento do Poder Legislativo nos quadros da República.

Dessa maneira, é realmente mérito inegável da Constituição de 1988 a tarefa de promover a reconstrução do federalismo no Brasil. Entretanto, não coube a essa Constituição apenas a função de reestruturar o sistema da Federação no molde das fontes republicanas do Federalismo constitucional mundial. A Carta Maior ainda inovou implementando novos fundamentos para o bom funcionamento dessa forma de Estado.

Por força do princípio federativo, no Brasil convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado Brasileiro), e as ordens jurídicas parciais, quais sejam, a central (União) e as periféricas (os Estados-membros). Essas ordens jurídicas possuem seu campo de incidência traçado pela Constituição, que discrimina detalhadamente as competências de cada Ente político, determinando o âmbito de atuação exclusivo e bem determinado de cada uma.

§ 3º - Cada Senador será eleito com dois suplentes” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

Roque Antônio Carrazza destaca que não existe hierarquia entre essas ordens jurídicas, ou seja, as leis nacionais (do Estado Brasileiro), as federais (da União) e as leis estaduais (dos Estados-membros) ocupam o mesmo nível, já que todas possuem seu fundamento de validade na Carta Magna, sendo igualmente subordinadas à Constituição, mas independentes umas das outras⁹⁸.

Ou seja, existe igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros. Souto Maior Borges⁹⁹ resume bem essa igualdade esclarecendo que não significa que a União e os Estados se confundem, mas, apenas, que suas atribuições, conquanto diversas, correspondem a feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na *Lex Major*. As diferenças entre eles não estão nos níveis hierárquicos que ocupam; estão, sim, nas competências distintas que receberam da própria Constituição¹⁰⁰.

Isso quer dizer que a distinção que existe entre o governo central e os governos periféricos é o campo de atuação de cada um definido pela Constituição, que é autônomo e exclusivo, não havendo relação hierárquica entre eles.

Por essa razão, na opinião de Roque Carrazza, na Federação Brasileira, o Congresso Nacional não está credenciado, nem mesmo em nome do interesse nacional, a usurpar ou mesmo diminuir competências estaduais (políticas, legislativas e administrativas) traçadas na Constituição Federal. Além disso, é de sabença que toda lei emanada de quaisquer órgãos constituídos no país deve se submeter às balizas e limites contidos na Constituição, devendo, sobretudo, tender a realizar os princípios constitucionais, dos quais a Federação e a república estão em posição diferenciada, singularmente relevante (porque fundamentais e básicos de todo o sistema), conforme lições de Geraldo Ataliba¹⁰¹.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 140.

⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

¹⁰⁰ Souto Maior Borges, citado por CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 141.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 42.

Cumprido destacar, por fim, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre a relevância dos princípios republicano e federativo no ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com o autor, apesar de os princípios constitucionais apresentarem-se todos no mesmo Diploma (são normas de sobrenível), os postulados da Federação e da República exercem papel de destaque, função determinante no direito positivo brasileiro. Isso porque:

(i) na atual Constituição esses princípios se manifestam expressamente representados no art. 1, marca do início do ordenamento jurídico vigente; (ii) além disso, por diversas vezes, repete-se o preceito em outras formulações normativas, explícita ou implicitamente; e, por fim; (iii) encontra-se, a forma federativa de Estado, garantida entre as cláusulas pétreas do art. 60, parágrafo 4, da CR/88 não sendo, portanto, objeto de emenda constitucional.¹⁰²

Assim, conforme expressamente determina o art. 60, § 4º, do texto constitucional, a forma federativa do Estado (assim como a forma republicana de governo) brasileiro constitui cláusula pétrea da Constituição¹⁰³. Nos dizeres de Geraldo Ataliba, com relação a esses dois princípios, pode-se dizer que a nossa Constituição é “rigíssima”, sendo eles “intocáveis”, “imutáveis”, “perenes”¹⁰⁴.

2.4 O princípio da legalidade

O Estado de Direito e a República pressupõem o respeito ao princípio da legalidade. Editando a lei, a sociedade, por meio de seus representantes, se autorregula, impondo regras destinadas a disciplinar o comportamento humano e protegendo os valores considerados relevantes e merecedores de proteção jurídica.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 293.

¹⁰³ Não obstante o inegável fenômeno de fortalecimento do poder central no Estado Brasileiro. Conforme coloca Paulo de Barros Carvalho, “basta observar as competências constitucionalmente estabelecidas na Carta de 1988 sobre a matéria tributária [...]. A União recebeu um feixe de competências legislativas que suplanta, largamente, o que foi atribuído aos Estados-membros e aos Municípios” (CARVALHO, Paulo de Barros; SILVA, Ives Gandra da. *Guerra Fiscal – Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 204).

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38.

No Estado de Poder (ou Estado de Polícia) descrito por Maquiavel, os fins justificam os meios; assim, o governante é livre para agir em relação aos indivíduos, em prol do interesse público. Ao contrário, no Estado de Direito, os governantes sujeitam-se ao império da lei, ou seja, devem, necessariamente, pautar sua conduta nas regras que apontam os meios que ele poderá validamente empregar para consecução de seus fins. O Estado de Direito, como afirma Oreste Ranelletti, é “aquele que disciplina com regras jurídicas sua própria organização e atividade nas relações com os cidadãos, e assegura, também, através do direito, a atuação em relação a si próprio, mediante institutos jurídicos adequados”¹⁰⁵.

O princípio da legalidade está expresso no art. 5º, II, da Constituição da República, que contém o rol dos direitos individuais, e determina que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Tal dispositivo constitucional contém um dogma fundamental que impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações com os indivíduos, uma vez que qualquer intervenção estatal sobre a liberdade ou a propriedade das pessoas somente pode advir de lei.

Essa regra não é dirigida exclusivamente ao legislador, no sentido de exigir a definição de situações gerais e abstratas às quais se devem imputar consequências jurídicas, mas, também, ao Executivo e ao Judiciário, aos quais cabe aplicar o Direito às situações concretas e individuais. Como afirma Roque Carrazza, “mais até que o legislador, o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição”¹⁰⁶.

Entrando para o campo do direito tributário, o princípio da legalidade foi reforçado pelo legislador constituinte, ao fazer constar, no art. 150, inciso I, da Constituição, a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

¹⁰⁵ Citado por Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 388-389).

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 243.

A Constituição Federal, no intento de conferir caráter mais rígido às normas tributárias, instituiu o princípio da estrita legalidade, impossibilitando qualquer margem de discricionariedade em face aos tributos. O princípio da legalidade, no que tange à instituição ou aumento de tributos, manifesta-se como princípio da reserva absoluta de lei.

A União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, como advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o *status* jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, § 1) e sua inclusão no rol das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV).

Ademais, o cânone da legalidade preserva a proteção constitucional à propriedade privada (arts. 5º, XXII e 170, II) e garante a essência do regime republicano, no qual as pessoas só devem pagar tributos cuja cobrança consentirem (tal consentimento é dado por meio de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, composto por representantes eleitos do povo). Nesse aspecto, importante considerar que a lei deve conter todos os elementos da norma jurídica tributária, tanto da hipótese quanto do consequente. Criar um tributo significa descrever abstratamente todos os elementos da norma tributária.

Conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, “à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação”¹⁰⁷. Ou seja, não pode a lei delegar à administração para que venha dispor sobre elementos da regra-matriz de incidência, pois essa tarefa está circunscrita à lei instituidora do gravame.

É por essa razão que se mostra essencial a análise do arcabouço normativo relacionado ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores, a fim de

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 48.

construir cada um dos requisitos da regra-matriz de incidência do tributo e identificar as situações possíveis para a instituição do gravame, com o fim de propor soluções para os conflitos federativos crescentes envolvendo o imposto.

2.5 As normas de competência no sistema de direito positivo

Hans Kelsen, em sua obra *Teoria Pura do Direito*, propõe que a unidade do sistema jurídico resulta do processo de fundamentação e derivação das normas. Para o filósofo, a unidade do sistema é “produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida por outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra”¹⁰⁸. Isto é, a organização do sistema jurídico ocorre de forma que as normas estabelecem, entre si, uma disposição hierárquica, em processos de fundamentação e validação.

Seguindo esse raciocínio, o autor coloca que as normas dirigidas à criação de outras normas são normas como as demais (normas de estrutura, na posição de Norberto Bobbio), pois a conduta de criação de normas é idêntica a outras condutas, “passível de ser isolada tão-só pelo seu resultado, que consiste na criação de mais normas”¹⁰⁹. Isso, pois como visto, criar normas é uma conduta regulamentada pelo próprio sistema de direito positivo.

Alf Ross, em sua obra *Direito e Justiça*, define competência como “a capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio de e de acordo com enunciados”¹¹⁰. A competência seria, nesse ponto de vista, uma espécie de poder, cujo propósito seria a capacidade de produzir, por meio de atos, efeitos jurídicos desejados.

Para José Afonso da Silva, competência é a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões”.

¹⁰⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 247.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 62.

¹¹⁰ Alf Ross, citado por GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 35.

Competências são as “diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”¹¹¹.

Tácio Lacerda define competência como “a aptidão para criar normas jurídicas”, sendo que norma jurídica em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão. Norma de competência em sentido estrito, todavia, é o “juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida e, no conseqüente, uma relação jurídica que tem como objeto a validade do texto que verse sobre determinada matéria ou comportamento”¹¹².

O mencionado autor expõe o seguinte esquema simbólico para retratar a estrutura da norma de competência legislativa:

$$\text{Norma jurídica de competência} = H \{[s.p(p1, p2, p3, \dots)].(e.t)\} \rightarrow \\ R[S(s.sp).M(s.e.t.c)]^{113},$$

em cuja hipótese descrevem-se as características necessárias para o desempenho do papel de sujeito enunciator “s”, que deve adotar determinado procedimento “p(p1, p2, p3, ...)”, em específicas condições de espaço “e” e de tempo “t”. Da posituação desta hipótese surge o fato jurídico exercício da competência, que institui a criação de um texto normativo sobre certa matéria, com limites subjetivos, espaciais, temporais e materiais em sentido estrito “M(s.e.t.c)”, sem que os sujeitos destinatários da norma “sp” possam impedir o enunciator “s” de exigir esta norma como válida.

Assim, a hipótese da norma de competência é composta pela descrição hipotética do fato (enunciação de novos textos no direito positivo), identificação do sujeito competente (que realiza o ato ou procedimento), em condições de espaço e de tempo. Já o conseqüente da norma de competência estabelece uma relação entre um

¹¹¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed., rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional n. 48, de 10.8.2005. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 475.

¹¹² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 61-62.

¹¹³ *Ibid.*, p. 91.

sujeito competente que se vincula perante outro, tendo como objeto as condições materiais para a criação de norma nova.

Por fim, o Autor coloca que, para formação da norma de competência em sentido completo, é necessária, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma jurídica que prescreva a sanção em decorrência do exercício ilegítimo daquela, ou seja, a invalidade da norma criada sem fundamento de validade.

Diante de tais ensinamentos, podemos constatar a presença de sete elementos essenciais para a disciplina da competência: o sujeito competente, em determinadas coordenadas espaço-temporais, adotando o procedimento previsto em lei, emite norma jurídica cuja matéria vincula um sujeito ativo a um sujeito passivo.

2.6 A repartição das competências dos entes políticos no sistema jurídico brasileiro

Um dos elementos básicos para a realização da estrutura federativa do Estado é a autonomia real dos Estados-membros, visto que suas soberanias, conforme a teoria federativa, foram renunciadas, em nome de uma estrutura central de controle e poder à União Federal. É a repartição das competências que determina o grau de centralização e descentralização do poder federal, e esta deve ser razoável, adequada e funcional, de modo a se obter a harmonia e o equilíbrio da organização política.

A Constituição de 1988 sistematizou a repartição das competências dos Entes Políticos, dividindo-as entre a competência geral da União (art. 21, CR/88), competência legislativa privativa da União (art. 22, CR/88), competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 23, CR/88) e a competência de legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, CR/88).

Em relação à competência geral da União, o artigo 21 e seus 25 incisos elencam uma série de matérias concernentes ao interesse nacional, como, por

exemplo, poderes de organização (art. 21, XIII, XV e XXIV), poderes de Administração e Fiscalização Econômico-financeira (art. 21, VIII), poderes soberanos (art. 21, I a VII). Nesses casos, a União, sendo guardiã do ordenamento central, seria o único ente responsável para o trato das questões ali elencadas.

A competência privativa da União também está relacionada a questões de cunho eminentemente nacional, como no caso de direitos substantivos: civil, comercial, penal, processual, agrário, eleitoral (art. 22, I), política econômica e social (art. 22, VI a XXIII) e organização de sistemas (art. 22, XVI, XVIII e XIX). Todavia, o constituinte, reconhecendo aspectos regionais em algumas matérias, adotou procedimento que representaria a descentralização legislativa, por meio do parágrafo único desse artigo, ao preceituar que lei complementar permitirá aos Estados disciplinar questões específicas dessas matérias.

Todavia, cabe destacar que é a própria lei complementar (de competência da União) que determinará quais serão as questões específicas que poderão ser objeto de legislação pelos Estados-membros. Ou seja, é função da lei complementar indicar e limitar o campo de atuação legiferante estadual em relação às matérias elencadas no art. 22 da Carta Magna.

O artigo 23 da Constituição de 1988 elenca, em seus 12 incisos, a chamada competência comum da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal no que pertine a questões de natureza local, mas que têm importância nacional com vista ao interesse público. E não há dúvidas de que matérias como o acesso à cultura, à educação (art. 23, V), a proteção do meio ambiente (art. 23, VI), a criação de programas de moradia (art. 23, IX) e o incentivo à produção agropecuária (art. 23, VIII) são de alçada preponderantemente estadual, mas que devem também ter acompanhamento do Governo Federal.

Nesses casos, a competência comum dos entes federados será concretizada por meio de lei complementar, que disporá a respeito da cooperação entre União, Estado,

Distrito Federal e Município, com o intuito de assegurar o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional (art. 23, parágrafo único).

Por último, o rol das competências concorrentes é fornecido no artigo 24, tratando de temas os quais a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão versar normativamente e concomitantemente, como nos casos de direito tributário, financeiro, urbanístico (art. 24, I), produção e consumo (art. 24, V), proteção da saúde (art. 24, XII), etc., sendo que cabe à União estabelecer as chamadas “normas gerais” (art. 24, § 1º). Importante ressaltar a dificuldade de conceituar a abrangência dessas normas gerais, a fim de saber onde termina a competência da União e inicia o campo de atuação dos Estados. De qualquer forma, o que estabeleceu o legislador constituinte é que cabe aos Estados adaptar às peculiaridades regionais as normas gerais que serão elaboradas pela União Federal. Na falta dos preceitos gerais e abstratos editados pela União, foi permitido aos Estados legislar plenamente sobre a matéria (art. 24, § 3º), para que não haja prejuízo no exercício das competências de cada ente federativo.

Esse dispositivo já foi, inclusive, aplicado para o IPVA pelo Supremo Tribunal Federal¹¹⁴, como será mais bem detalhado adiante. Na falta de lei de competência da União, estabelecendo as normas gerais relativas ao imposto, foi reconhecida a competência dos Estados e do Distrito Federal para regulamentar inteiramente a matéria, a fim de não causar prejuízos a estes em decorrência da inércia do poder central.

¹¹⁴ O STF julgou que a falta de lei complementar sobre o IPVA não impedia a instituição e cobrança do tributo pelos Estados: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703-SP*. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 mar. 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 12 abr. 2002; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 279.645-MG*. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 05 dez. 2000. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 02 mar. 2001.

2.7 Competência tributária dos entes políticos

Cristiane Mendonça ressalta que a expressão *competência tributária* é utilizada em diversas acepções. São elas:

Apartamos as seguintes: (i) aptidão para criar tributos *in abstracto*; (ii) parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos; (iii) poder de instituir e de exonerar tributos; (iv) poder para instituir, exigir e arrecadar tributos; (v) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem os seus tributos; (vi) competência para legislar sobre matéria tributária; (vii) poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários. Poderíamos empregar, ainda, competência tributária com (viii) aptidão para criar tributos *in concreto*; (ix) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou; (x) autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).¹¹⁵

O Prof. Paulo de Barros Carvalho ressalta que não é somente o poder legislativo que possui competência tributária (entendida em seu sentido amplo). Possuem essa competência, igualmente, o poder executivo (por exemplo, o Presidente da República ao editar um decreto), o judiciário (o magistrado ao julgar uma causa) e, ainda, os particulares, que praticam norma individual e concreta nos chamados “lançamentos por homologação”¹¹⁶.

Ou seja, o vocábulo *legislar* pode ser entendido, em sentido amplo, como a vocação para produzir normas jurídicas em geral ou, em sentido estrito (competência exclusiva do poder legislativo, no exercício de sua função típica).

¹¹⁵ MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 37-38.

¹¹⁶ Como explica Paulo de Barros Carvalho sobre a acepção ampla de competência tributária: “não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 236).

Competência legislativa em sentido estrito é, então, a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando no ordenamento positivo.¹¹⁷ Em decorrência do princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, II, da Constituição Federal, o exercício da competência legislativa dos entes políticos há de ser feito exclusivamente por meio de lei, que é o instrumento introdutor de normas jurídicas no sistema. A competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas. Trata-se, portanto, da aptidão das pessoas políticas para expedir regras jurídicas de natureza tributária.

Seguindo esse raciocínio, a competência tributária, em sentido estrito, é a aptidão do poder legislativo para inserir, de forma inaugural, enunciados prescritivos de natureza tributária no ordenamento jurídico, observando a forma e o procedimento previstos pelo próprio sistema. Nesse sentido, tem-se a conceituação feita pelo Prof. Roque Antônio Carrazza:

Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.¹¹⁸

Por sua vez, Tácio Lacerda Gama conceitua competência tributária como “a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou em permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”¹¹⁹. Mais especificamente, o autor, com propriedade, constrói a norma de competência tributária, definindo seus critérios:

[...] só podemos chamar de norma de competência tributária, entendida como unidade do sistema de direito positivo, as

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 266.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 437-438.

¹¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 343.

mensagens normativas que prescrevam, de uma só vez, os seguintes critérios:

(i) sobre o que poderá versar a norma que foi criada; (ii) quais as circunstâncias por meio das quais são criadas as normas jurídicas; (iii) quais os efeitos de se descumprirem as disposições (i) e (ii). Ausente qualquer destes elementos, não será possível falar de norma de competência tributária no sentido que pretendemos adotar neste trabalho.¹²⁰

Ou seja, nessa acepção as normas de competência tributária são aquelas que versam sobre a criação de novas normas no sistema jurídico tributário, estabelecendo sobre o que poderá tratar a nova norma, quais as circunstâncias em que poderão ser criadas e quais os efeitos da não observância dessas regras por meio da pessoa política a quem é atribuída a competência.

Sobre o tema em questão, não raro surge a dúvida sobre as diferenças entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa. Pois bem, diferentemente da competência tributária, a capacidade tributária ativa consiste em possuir credenciais para integrar a relação jurídica como sujeito ativo. Ressalte-se que a capacidade tributária ocorre antes mesmo da criação do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade ativa é considerada no desempenho da competência quando o legislador elege as pessoas que comporão a relação jurídica, em abstrato (o sujeito ativo e o sujeito passivo).

A esse respeito, esclarecedoras as lições de Paulo de Barros Carvalho: “uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”¹²¹. É muito comum que o detentor da competência tributária seja o mesmo que possua a capacidade tributária ativa, porém essa não é uma coincidência necessária.

¹²⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 10.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 268.

Ponto importante a ser destacado é que a competência tributária é indelegável e intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa pode ser transferida a terceira pessoa, eleita para compor o liame, na condição de sujeito ativo. O detentor da competência tributária, optando por delegar a capacidade ativa, pode, também, optar pela disponibilidade do montante arrecadado ao novo sujeito ativo, situação na qual se verifica o fenômeno jurídico da parafiscalidade.

Cabe ressaltar, ainda, que a doutrina, de uma maneira geral, leciona que são seis as características da competência tributária, conforme classificação proposta por Roque Antônio Carrazza¹²²: (i) privatividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade e (vi) facultatividade do exercício.

O Prof. Paulo de Barros¹²³, por sua vez, afirma que são três as características marcantes da competência tributária: (i) indelegabilidade, (ii) irrenunciabilidade e (iii) incaducabilidade, afirmando que as outras três não resistem a críticas mais severas.

A indelegabilidade caracteriza-se como a proibição de transferência a terceiros da competência tributária. A Constituição repartiu as competências de forma rígida, não permitindo a transferência dessa prerrogativa de inovar no ordenamento jurídico tributário. Pela mesma razão, vedada também é a renúncia dessa prerrogativa (característica da irrenunciabilidade). De nada adiantaria se a Constituição traçasse os quadros das competências tributárias, mas permitisse a delegação ou renúncia destas pelas pessoas políticas. Nessa hipótese, o desenho das atribuições de competência poderia passar por diferentes e imprevistas configurações, afastando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte.

A incaducabilidade se refere à não precibilidade, ou seja, o não exercício da competência durante certo período de tempo não resulta na sua perda. Impõe-se,

¹²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 451 et seq.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 273-281.

portanto, a perenidade das competências. Exemplo da não existência de limite temporal para o exercício da competência seria o caso do imposto sobre grandes fortunas que, apesar de estar previsto desde a entrada em vigor da Constituição de 1988, nunca foi efetivamente criado.

A característica da incaducabilidade também já chegou a ser excepcionada como atributo geral, após as modificações no texto constitucional que possibilitaram a criação da Contribuição sobre Movimentação Financeira – CPMF, condicionando o exercício da competência a certo limite de tempo. Tácio Lacerda Gama, inclusive, considera que o atributo da incaducabilidade estará ou não presente, conforme o que prescreve o direito positivo, não sendo, pois, um atributo universal.

A privatividade, por sua vez, se refere à exclusividade que cada ente teria com relação às suas competências. Todavia, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho¹²⁴, a competência da União, outorgada pela própria Constituição, para legislar, na iminência ou no caso de guerra, sobre impostos compreendidos ou não em sua competência tributária, derruba a privatividade dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Mesmo em se tratando de exceção, é o que basta para derrubar a universalidade da característica, segundo o autor, razão pela qual a privatividade é exclusiva do Poder Público Federal, não se estendendo aos Estados e Municípios, que podem ter sua competência alcançada pela União Federal.

Já a facultatividade de exercício é a regra geral que permeia a competência tributária, porém também não é absoluta. A exceção é o ICMS, uma vez que, em decorrência de sua índole nacional, não pode qualquer Estado-membro ou o Distrito Federal deixar de instituí-lo, operando por omissão. No caso do ICMS, portanto, o exercício da competência pelos Estados e Distrito Federal é obrigatória, o que derruba a característica universal da facultatividade.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 275.

Seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a inalterabilidade também não se sustenta, uma vez que o constituinte derivado brasileiro tem realizado constantes alterações no esquema discriminativo das competências traçado originalmente pela Constituição. Quanto à inalterabilidade, todavia, há de se ter dois enfoques: o primeiro, inegável, é que a competência não pode ser alterada pelo ente que a detém, ou seja, a rigidez dos comandos constitucionais impõe que o sujeito competente não possa alterar os limites de sua competência; o segundo enfoque é a análise da possibilidade de alteração das competências tributárias pelo constituinte derivado, por meio de emenda constitucional.

A esse respeito, cabe ressaltar que a possibilidade de modificação da Constituição está prevista no próprio texto constitucional, cumpridas as formalidades necessárias para aprovação das emendas. Todavia, é absolutamente vedada qualquer alteração que restrinja princípios, imunidades, direitos e garantias fundamentais, e cabe ressaltar que o art. 60, parágrafo 4, inciso I, da Carta Suprema, determina que a forma federativa de Estado não poderá ser abolida por emenda constitucional.

Dessas considerações, conclui-se que a possibilidade de alteração das competências tributárias é campo delicado que deve ser analisado com bastante cautela, não podendo ser utilizada como pretexto para as constantes alterações no âmbito das competências tributárias já realizadas por emenda constitucional no Brasil. Nesse aspecto, valiosas são as lições de Roque Carrazza:

O que se pode admitir, em tese, é que uma emenda constitucional venha a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. Para tanto, todavia, deve o constituinte derivado cercar-se de todas as cautelas para que, reduzindo a competência tributária de uma dada pessoa política, não lhe venha a retirar autonomia financeira, com o quê estaria lanhando sua autonomia jurídica e, neste sentido, dando à estampa uma ‘emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado’ – inconstitucional, por afronta ao art. 60, parágrafo 4º, I, da Constituição da República.¹²⁵

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 464.

Ou seja, os moldes exatos das competências tributárias, por si só, não constituem cláusulas pétreas, estando sujeitos à alteração pelo constituinte derivado. Todavia, tal alteração somente é possível desde que mantida a autonomia financeira de todos os entes políticos, de forma a preservar o princípio federativo, este sim inalterável.

2.8 A competência tributária como garantidora da autonomia das pessoas políticas

Faz-se mister sublinhar que autonomia dos membros constitui elemento essencial a qualquer organização federativa, e ela se desdobra em: autonomia política, normativa, administrativa e financeira.

Sampaio Dória afirma que o poder político, distribuído pelas camadas da federação, encontra seu necessário embasamento na simultânea atribuição de poder financeiro, sem o qual de pouco vale a autonomia do ente político. Ou seja, o deslocamento de autonomia e poder político para os entes federados deve ser acompanhado de lastro financeiro suficiente a concretizá-lo. Assim são as conclusões a que chega Sampaio Dória:

- a) A autonomia política das unidades que compõe a federação é alicerçada em correspondente autonomia financeira;
- b) A autonomia financeira, no que respeita ao exercício do poder tributário, se realiza pela outorga de competência impositiva aos entes federados, em caráter privativo ou concorrente.¹²⁶

Nesse contexto, tem-se a ideia de receita pública, que representa os ingressos ao patrimônio dos Entes Públicos, que crescem o seu vulto, como elemento novo e positivo¹²⁷. Podem-se classificar tais receitas entre originárias e derivadas, sendo originárias as receitas que têm origem na exploração do próprio patrimônio público ou na prestação de serviços públicos e derivadas são aquelas que derivam diretamente

¹²⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Competência Impositiva*. 1972. Tese (Cátedra de Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972, p. 11.

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à ciência das finanças*. 18. ed. São Paulo: Forense, 2012.

da sociedade, e são exigidas por ato de autoridade, dentre as quais se incluem os tributos.

A competência tributária está, portanto, estritamente ligada à autonomia financeira dos entes políticos, sendo um dos elementos determinantes para a eficiência dos Estados no alcance de suas finalidades. Conforme ensina Roque Carrazza, “a delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou”¹²⁸.

A autonomia político-administrativa dos entes da federação (art. 18 da Constituição Federal) se solidifica com a autonomia financeira, assegurada pela partilha das competências tributárias, isto é, do poder juridicamente delimitado, conferida às pessoas políticas para instituírem tributos, a fim de se manterem financeiramente, sem que haja qualquer dependência econômica entre si.

Não há um método único de distribuição de competências no federalismo, sendo que as atribuições das esferas governamentais oscilam de acordo com o grau de descentralização presente no Estado Federal, cabendo a cada sistema a construção de suas próprias estruturas, de modo condizente com as suas características e seus fins.

Por essa razão, a competência tributária é matéria estabelecida de forma rígida e rigorosa pelo legislador constituinte, cabendo ao legislador complementar atuar somente nos casos e nos limites indicados no texto constitucional. Fora situações expressamente autorizadas pelo constituinte, o legislador não pode, em nenhuma hipótese, aumentar, comprometer ou reduzir a competência tributária.

Geraldo Ataliba cita, como exemplo de aplicação do princípio federativo na esfera tributária, a interpretação da competência legislativa concorrente suplementar

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 451.

estadual (art. 24, § 2º, CR/88). De acordo com o autor, o intérprete da Constituição deve, em decorrência do princípio federal, entender esse dispositivo amplamente, em favor dos Estados, ao fixar os contornos da competência. À sua vez, o intérprete da legislação federal há de atribuir-lhe interpretação restritiva da União e favorável à liberdade dos Estados. Tudo isso em decorrência do princípio federal, que arrasta todos os intérpretes (inclusive o legislador) a favorecerem a autonomia estadual¹²⁹, exercida, de certo, nos termos da Constituição.

2.9 A discriminação das competências tributárias no Sistema Constitucional Brasileiro

A ordem jurídica brasileira deve ser vista como um sistema de normas concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. Como visto, as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Esse sistema apresenta-se composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica, que é a Constituição. Esta, por sua vez, também constitui um subsistema, o mais importante, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

Examinando o sistema do direito positivo de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.

¹²⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 40.

Como visto, entre os assuntos tratados pelo Texto Maior está o da competência legislativa tributária. A Constituição da República, ao disciplinar o *ius tributandi*, identifica o rol de fatos que podem ser tributados, a título de imposto, por cada um dos entes políticos.

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho:

[...] a nossa Constituição é rígida, e o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as subordens jurídicas estabelecidas no estado Federal.¹³⁰

No mesmo sentido são os ensinamentos de Geraldo Ataliba:

[...] o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.¹³¹

Ou seja, uma vez definida a limitação ao poder legiferante, pelo constituinte, a matéria se dá por pronta e acabada, devendo o legislador infraconstitucional regulá-la nos exatos termos constitucionalmente prescritos. Tratando-se de atribuição de competência, estão envolvidas, portanto, não apenas autorizações, mas também limitações, não podendo a pessoa competente ultrapassar as fronteiras de sua atuação, demarcadas no Texto Supremo. Essa vedação é fundamental para preservação do princípio federativo e, também, garantia da segurança jurídica das relações tuteladas pelo direito positivo.

Não é demais esclarecer que as competências tributárias não perfazem cheques em branco outorgados pela Constituição ao legislador, para que este institua tributos da forma que melhor lhe aprouver. Ao contrário, essas regras de estrutura impõem limites rígidos ao seu titular, fixando, de forma abstrata, hipóteses de incidência,

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 271.

¹³¹ *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 21.

sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, enfim o arquétipo constitucional de cada tributo, retirando, sobremaneira, a liberdade criativa do legislador tributário infraconstitucional.

Temos no Brasil, portanto, uma minuciosa discriminação das competências tributárias, em que é relacionado, de forma pormenorizada, o campo tributável atribuído a cada pessoa política. Com exceção da União, que possui competência residual¹³² (art. 154, I), os impostos de competência dos Estados e Municípios estão listados de forma taxativa na Carta Magna. Destarte, o tema da competência tributária é eminentemente constitucional.

Apesar disso, cabe mencionar que o Código Tributário Nacional adentrou a esse assunto, tecendo, em sua maioria, repetições inócuas do que já está consignado na Constituição. Além de repetições ao texto constitucional, trouxe o impreciso art. 6º do CTN, que conceitua competência tributária como

[...] a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, observado o disposto nesta Lei.¹³³

Ora, de forma alguma podem as Constituições dos Estados e as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios limitar a chamada competência legislativa plena. Ao contrário, a repartição da competência tributária feita pelo constituinte é rígida e

¹³² O artigo 154, I e II, da Carta Magna, confere à União Federal a competência residual e a extraordinária. A competência residual prevista no inciso I deve ser exercida mediante lei complementar, que deve traçar todos os elementos da regra-matriz de incidência instituída. Há, ainda, dois limites a serem observados pela União: a exação criada deverá ser não cumulativa e não pode ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição. Já no inciso II do mesmo dispositivo está a competência da União para instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não no campo de competência que lhe fora outorgada, no caso de iminência ou de guerra externa. Cessadas as causas que determinaram a criação dos impostos extraordinários, eles deverão ser suprimidos.

¹³³ BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966.

inflexível, motivo pelo qual se mostra impreciso e equivocado o citado art. 6º do Código Tributário Nacional.

Vê-se, assim, que a repartição constitucional das competências tributárias é delimitadora do campo de atuação de cada pessoa política. A Constituição da República é extremamente rígida e analítica, relacionando minuciosamente as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público estão habilitadas à instituição de tributos. Cabe ao legislador infraconstitucional trilhar exatamente os caminhos traçados na Carta Maior, não podendo ultrapassar ou contrariar as determinações constitucionais a respeito do tema da competência tributária.

Impende-nos ressaltar, todavia, fitando a premissa outrora explanada, que, muito embora a Constituição tenha discriminado em minúcias as materialidades possíveis, a interpretação dos enunciados para construção da norma jurídica é atividade humana. Ou seja, a interpretação das materialidades e, em especial, a identificação das coordenadas de tempo e espaço aplicáveis aos tributos muitas vezes não é tão inequívoca, exigindo esforço na realização da conjugação sistêmica dos enunciados. Isso é natural, tendo em vista a natureza linguística do direito e a vagueza e ambiguidade de sentido das palavras, que, por vezes, se alteram em diferentes contextos de tempo e espaço.

A esse respeito, aponta Charles William McNaughton:

Se tomarmos em consideração, ainda, que os termos utilizados pelo Constituinte compõem parte da língua do direito, isto é, são dotados de uma historicidade que lhes concede um caráter convencional, logo perceberemos que a competência para o legislador instituir um tributo é estabelecida de forma rígida pelos ditames constitucionais, ainda que toda interpretação seja dotada do elemento poético que lhe é imanente.¹³⁴

Nesse contexto, no caso do IPVA, desafiadora é a atividade de interpretação e construção de sentido dos comandos legais indicativos dos critérios da regra-matriz

¹³⁴ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva*. Completabilidade e Sistema Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 69.

de incidência tributária, conforme proposto no presente estudo, atividade que requer a análise de diversos enunciados prescritivos, estabelecendo-se os necessários vínculos de coordenação e subordinação entre as regras jurídicas aplicáveis.

2.10 O exercício da competência pelos entes tributantes

Feitas as ponderações sobre a definição de norma jurídica aqui adotada e afirmando-se que ela corresponde à unidade integrante do sistema de direito positivo, é essencial aprofundar no tema sobre como os enunciados prescritivos ingressam no sistema e em que maneira isso influencia na posição que as normas deles construídas irão compor na estrutura hierarquizada.

Tal análise servirá de base para identificar a função da lei complementar em matéria tributária e averiguar como se dá a instituição dos tributos pelos entes detentores da competência constitucional.

2.10.1 As fontes do direito e os veículos introdutórios de normas no sistema do direito positivo

Neste estudo, seguindo a teoria proposta por Paulo de Barros Carvalho, consideramos fontes do direito os focos ejetores de regras jurídicas, que compreendem os acontecimentos no mundo social, juridicizados por regras do sistema e por órgãos credenciados para produzir normas jurídicas. As fontes do direito não são simplesmente os órgãos credenciados para legislar, nem os instrumentos introdutórios em si, mas constituem o fato ao qual dá ensejo o órgão competente para legislar, no exercício de sua atividade¹³⁵.

Nesse contexto, o vocábulo *enunciado*, aqui empregado, representa a palavra escrita ou falada, a expressão material de um signo¹³⁶. Trata-se do “conjunto de

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 422.

¹³⁶ Diferentemente da proposição, que se refere à significação do suporte físico criado em nossas mentes, isto é, a proposição é a construção mental do sentido do enunciado. Assim, a oração “A cada é branca” é o suporte físico – enunciado –, enquanto a noção de “casa” e de “branca”

fonemas ou grafemas que, obedecendo as regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”¹³⁷.

Já a enunciação corresponde àquilo que faz nascer um enunciado. Enunciação é o conjunto de eventos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, formando o território das fontes do direito posto, ou seja, dos fatos que fazem nascer as regras jurídicas introdutoras.

Chamamos de enunciação-enunciada, por sua vez, o produto da enunciação composto pelos fatos enunciativos. Dado que o evento da enunciação se esvai no tempo e no espaço, o intérprete buscará construí-lo por meio das marcas da enunciação deixadas no produto. O documento normativo, produto da enunciação, contém enunciados que fazem referência ao processo enunciativo, como a data e local de promulgação e publicação do ato e a referência aos sujeitos que participam do processo legislativo de enunciação.

Noutro giro, o enunciado-enunciado é o produto da enunciação composto pelo texto da lei. São os preceitos dos quais construímos as normas jurídicas decorrentes daquele texto legal, ou seja, os demais enunciados que não fazem menção ao processo legislativo.

Tárek Moysés Moussallem trabalha, com precisão, com cada um desses elementos:

[...] a partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção

suscitada em nossas mentes é a significação – proposição (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2007).

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44.

normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.¹³⁸

O direito positivo é um corpo de linguagem composto por enunciados prescritivos, sendo que ele próprio regula sua produção e alteração. Ou seja, nenhuma regra ingressa no sistema de direito positivo senão através de outra norma jurídica. É por essa razão que Paulo de Barros Carvalho¹³⁹ afirma que as normas jurídicas andam sempre aos pares – as normas introdutoras e as normas introduzidas –, sendo que as últimas não ingressam no sistema sem as primeiras.

Nessa perspectiva, denominamos de veículo introdutor a norma que prescreve o ingresso de outra(s) norma(s) no ordenamento jurídico e, assim, juridicamente a introduz. Mais especificamente, conjugando a definição de veículo introdutor com os vocábulos citados no tópico precedente, explica Aurora Tomazini de Carvalho:

Da leitura das orações que compõem a enunciação-enunciada, passando por um processo gerador de sentido, construímos uma norma jurídica responsável pela inserção dos enunciados-enunciados produzidos no sistema do direito positivo, a esta norma atribuímos o nome de veículo introdutor.¹⁴⁰

Instrumentos introdutórios de norma são o que muitos doutrinadores chamam de fontes formais do direito¹⁴¹, ou seja, são as fórmulas capazes de introduzir regras no sistema. A estrutura hipotético-condicional deôntica dos veículos introdutórios (ou normas introdutoras) pode ser assim refletida: seu antecedente juridiciza o fato da consecução de um procedimento, por um agente competente, em um espaço e tempo

¹³⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 141.

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 48.

¹⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 686.

¹⁴¹ Tárek Moysés Moussallem critica a expressão *fontes formais*, considerando-a equivocada “porque gera embaraço na compreensão do fenômeno: as ‘fontes formais’ não são criadoras de normas. Basta lembrarmos a lição de Lourival Vilanova: as normas não são extraídas de outras normas por inferência-dedutiva” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés, op. cit., 2007).

(enunciação); e, seu conseqüente, o dever de todos observarem as normas por ele introduzidas.

Os instrumentos introdutores são normas gerais e concretas. Gerais porque direcionados a todos os membros da sociedade, indistintamente, e concretas porque seus antecedentes relatam um fato específico e passado, o exercício da competência normativa. As normas introduzidas, por outro turno, são da espécie geral e abstrata, ou seja, descrevem fatos futuros e incertos, de possível ocorrência no plano social.

Tácio Lacerda Gama, em sua obra *Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade*¹⁴², propõe que é a norma de competência que determina os pares a serem estabelecidos entre normas introdutoras e normas introduzidas, ou seja, quais são as normas que devem introduzir determinadas normas, por qual procedimento e agente competente. Isso porque deve haver adequação da enunciação às normas de produção normativa. Tal tema será mais detalhadamente tratado adiante, quando da análise da competência tributária dos entes políticos de acordo com a Constituição da República.

Os instrumentos introdutores de enunciados no ordenamento jurídico podem ser classificados em instrumentos primários e secundários, utilizando-se como critério o caráter inaugural ou não dos enunciados inseridos¹⁴³. Nessa perspectiva, instrumentos primários são veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no ordenamento, e instrumentos secundários introduzem regras hierarquicamente inferiores àquelas produzidas por instrumentos primários, sem caráter inaugural. As regras introduzidas pelos instrumentos secundários apenas

¹⁴² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁴³ Realizam a qualificação dos veículos introdutores entre primários e secundários os Autores Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89), Geraldo Ataliba (*Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC, 1975, p. 166), Amílcar Araujo Falcão (*Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 26), Aurora Tomazini de Carvalho (*O Constructivismo Lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 690-694).

realizam os comandos que a lei (instrumento primário) autoriza e na precisa dimensão que lhes foi estipulada.

A lei constitucional é instrumento primário e soberano de introdução de regras no sistema jurídico, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios. No campo do direito tributário, é na lei constitucional que estão consignadas as permissões e limitações para os poderes legislativos da União, dos Estados e Municípios instituírem seus tributos.

Também são instrumentos introdutórios primários, presentes no ordenamento jurídico brasileiro, a lei complementar, a lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo e as resoluções do Senado. No específico campo do direito tributário, pode-se citar, ainda, como exemplos de instrumentos primários, os Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instrumentos competentes para autorizar a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, fundamentados na Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “g”¹⁴⁴) e Lei Complementar nº 24/75¹⁴⁵.

Já como exemplos de instrumentos secundários, ou seja, aqueles subordinados aos instrumentos primários, temos o decreto regulamentar, que é ato de competência exclusiva dos chefes do poder executivo da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios. As instruções ministeriais (art. 85, II, CF), as circulares, portarias e ordem de serviços e os pareceres normativos, todos esses não são dotados de

¹⁴⁴ “Art. 155 [...] §2º [...] XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹⁴⁵ “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei” (BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília: DOU, 9 jan. 1975).

autonomia e estão adstritos ao âmbito da lei determinada, não podendo ampliá-la, reduzi-la ou modificar o seu conteúdo.

Imperioso ressaltar aqui que não são somente as produções do poder legislativo e executivo (leis, decretos, portarias...) que constituem regras no direito positivo, mas, também, as produções do poder judiciário (sentenças, acórdãos, decisões interlocutórias...) e, ainda, no âmbito do direito tributário, do próprio particular (especificamente no caso dos chamados lançamento por homologação).

Por tal razão, Tárek Moysés Moussallem¹⁴⁶ propõe outra classificação dos veículos introdutores, levando em consideração o agente credenciado pelo sistema para a produção dos documentos normativos tributários, chegando em quatro espécies de veículos introdutores: (i) veículo-introdutor legislativo; (ii) veículo-introdutor judiciário; (iii) veículo-introdutor executivo; e (iv) veículo-introdutor particular; ressaltando que cada tipo de veículo introdutor possui normas que regulamentam o procedimento específico para sua confecção.

2.10.2 As normas gerais em direito tributário

A Constituição Federal emprega o termo *normas gerais*, dentre outros, em seus artigos 24 e 146. No primeiro, ao cuidar do âmbito de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal, determina que, no que concerne à competência concorrente dos Entes Políticos, compete à União estabelecer *normas gerais*. Todavia, isso não exclui a competência suplementar dos Estados, sendo que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades¹⁴⁷. No segundo (art. 146), a Carta

¹⁴⁶ MOUSSALLEN, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 183-185.

¹⁴⁷ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
[...]

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

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

Maior disciplina que cabe à Lei Complementar estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária¹⁴⁸.

Para se compreender o alcance de tais dispositivos, é necessário definir o que deve ser entendido por “normas gerais”. Inicialmente, na classificação das normas jurídicas explanada no tópico 1.3.1 (“*algumas classificações da norma jurídica*”), as normas gerais se mostram normas de estrutura, isto é, regulam a atividade de produção, modificação e extinção de outras normas jurídicas. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Nesses entremeios, as normas gerais vão tecendo a estrutura das outras regras, pelo direito positivadas, não sendo possível que se faça construção de norma individual e concreta nenhuma sem que se passe pelos limites normativos impostos pelas normas gerais de direito.¹⁴⁹

A expressão *normas gerais* parte do pressuposto de que existem matérias que ultrapassam o interesse particular de um ente federado, havendo necessidade de uniformização de certos assuntos, posto que reportam aos interesses do Estado Brasileiro como um todo¹⁵⁰.

Impende-nos considerar que, no direito brasileiro, existem quatro complexos normativos: a ordem total, as regras federais, as regras estaduais e os preceitos

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

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

¹⁴⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]" (ibid.).

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 390.

¹⁵⁰ Como afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior: “toda matéria que ultrapassar o interesse particular de um ente federado porque é comum, ou seja, interessa a todos, ou envolver conceituações que, se fossem particularizadas num âmbito subnacional, gerariam conflitos ou dificuldades nacionalmente, é matéria de “norma geral” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do Art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 7, 1994, p. 19-20).

jurídicos do Município, os quais dão origem a quatro sistemas: o sistema nacional, o sistema federal, os sistemas estaduais e os sistemas municipais.

No âmbito do direito tributário, as normas gerais são de fundamental importância, eis que, não raro, as relações sociais ultrapassam as fronteiras de determinado ente, gerando a necessidade de harmonização das leis nacionais e das esferas de competência estadual e municipal. Todavia, não é tarefa fácil estabelecer o alcance das normas gerais, já que, se de um lado encontra-se a importância de harmonização da disciplina de determinados assuntos (que ultrapassam os interesses individuais das pessoas políticas), de outro está a relevância da preservação da autonomia das Unidades Federadas e dos Municípios.

No âmbito do IPVA, por exemplo, imperiosa a definição dos assuntos em que há liberdade de regulamentação pelos Estados e aqueles que necessitam de uma norma geral uniformizadora, como os relativos ao seu critério espacial e sujeito ativo, por exemplo, assuntos que serão detalhadamente abordados nos tópicos seguintes.

No entendimento do Professor Paulo de Barros, as normas gerais de direito tributário compreendem aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal interpretação, segundo o autor, prestigia os princípios do pacto federativo e da autonomia dos Municípios.¹⁵¹

2.10.3 A lei complementar em matéria tributária

As Leis Complementares são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, conforme determina o art. 69 da Constituição de 1988.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 257-258.

A lei complementar possui dois traços identificadores, um com relação à matéria tratada – que deve ser matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional (requisito material, ou ontológico) – e outro em relação ao quórum qualificado de aprovação (denominado requisito formal). Por esse motivo, diz-se que a lei complementar possui natureza ontológico-formal, ou seja, possui uma característica ontológica (dispor sobre matéria prevista na Constituição) e outra formal (possui quórum qualificado de aprovação).¹⁵²

Cabe ressaltar, ainda, que a lei complementar é posta no ordenamento pelos órgãos legiferantes da União, todavia, o âmbito da validade dessa lei não está restrita ao plano federal, mas, atinge o plano nacional (a esfera jurídica de todas as pessoas políticas).

Com relação aos campos de materialidades da lei complementar em matéria tributária, a doutrina se divide entre as correntes dicotômica e tricotômica. As controvérsias entre tais correntes já iniciaram na égide da Constituição de 1967, que em seu art. 18, § 1º, dispunha sobre as funções da lei complementar em matéria tributária da seguinte forma:

Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁵³

A partir da leitura desse dispositivo, alguns doutrinadores¹⁵⁴ consignaram que, em decorrência do art. 18, § 1º, a lei complementar possui três funções distintas

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 261.

¹⁵³ BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969). Brasília: DOU, 20 out. 1969, retificado em: 21 out. 1969, republicado em: 30 out. 1969.

¹⁵⁴ Como exemplo, cita-se Hamilton Dias de Souza: “É nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação dos conflitos de competência e com as limitações do poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1 de 1969” (SOUZA, Hamilton Dias de. *Lei Complementar em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; CEU, 1982, p. 31). Ives Gandra da Silva Martins também é defensor da corrente tricotômica: “todo sistema constitucional tributário foi organizado

(corrente tricotômica): (i) emitir normas gerais de direito tributário; (ii) dispor sobre conflitos de competência; e (iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, tal interpretação é meramente literal, partindo da inteireza da oração legislada e afirmando que essas três funções da lei complementar “saltam aos olhos” do intérprete. Todavia, de acordo com o citado autor, essa interpretação não resiste a uma análise mais apurada do sistema, pois se isola no contexto de um único dispositivo. A crítica a essa interpretação é no sentido de que a vagueza, imprecisão e insegurança da expressão *normas gerais em direito tributário* poderia afrontar dois importantes princípios constitucionais: o princípio federativo e o da autonomia municipal. Isso porque a União poderia invadir a competência outorgada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, a pretexto de estabelecer “normas gerais”.

Assim, outra facção doutrinária interpretou o citado dispositivo, concluindo que a lei complementar mencionada no art. 18 possuía uma única função: veicular normas gerais de direito tributário. Essas normas gerais, por seu turno, exercem duas funções: dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. De acordo com tal corrente, com essa interpretação, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganha conteúdo preciso e juridicamente definido, ficando assegurada a compatibilidade com os princípios constitucionais da Federação, da Autonomia dos Municípios e da isonomia entre as pessoas políticas de direito constitucional interno. Para tal corrente, essa interpretação parte do pressuposto de que o conteúdo semântico da norma deve ser construído em consonância com o restante do ordenamento, através de uma interpretação sistemática.

em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a República e a Federação” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. 1).

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o assunto passou a ser regulamentado por seu art. 146, que estruturou as funções da Lei Complementar em matéria tributária de forma a prestigiar o entendimento da primeira corrente doutrinária acima citada, colocando as disposições da seguinte forma:

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;

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.

O Professor Paulo de Barros critica o art. 146, afirmando que este “sacode as estruturas do sistema, mexe com seus fundamentos e provoca fenda preocupante na racionalidade que ele, sistema, deve ostentar”¹⁵⁵, uma vez que praticamente toda a matéria da legislação tributária poderia ser incluída no âmbito das “normas gerais”, ficando adstrita à competência da lei complementar.

Todavia, apesar da discussão científica supraexplorada, analisando-se o art. 146 da Constituição Federal, verifica-se que preceituou o legislador que cabem à lei complementar, no âmbito do direito tributário, três funções: (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária; sendo que, neste último ponto, considera-se como “normas

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 259.

gerais” aquelas que regem a definição de tributo e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, as regras relativas aos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, e, ainda, aquelas concernentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

A respeito da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, Souto Maior Borges¹⁵⁶ afirma que o quórum só faz a existência da lei complementar, mas não lhe confere a eficácia. Daí o equívoco dizer que a lei complementar tem hierarquia sobre a lei ordinária em razão do maior número de votantes necessário para a sua aprovação. Souto Maior Borges refuta a tese da superioridade formal da lei complementar pelo mero fato de que no processo legislativo a lei complementar seja mencionada imediatamente após as emendas à constituição e antes da lei ordinária no artigo em que a Constituição enumera as espécies normativas.

O STF se posicionou também pela inexistência de hierarquia entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 377457, em que se discutia a revogação de isenção, por lei ordinária, que havia sido instituída por lei complementar¹⁵⁷, o Tribunal Pleno ressaltou que existem matérias constitucionalmente reservadas à lei complementar, mas caso esta regule matérias de possível disciplina por lei ordinária, nada impede que seja, por esta última, revogada:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela

¹⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. Eficácia e hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Público*. São Paulo, ano 6, n. 25, p. 93-103, jul./set. 1973.

¹⁵⁷ A discussão gira em torno do art. 56 da Lei nº 9.430/96, que revogou a isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) para as Sociedades Civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, que havia sido instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento¹⁵⁸.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, há que se diferenciar a hierarquia sintática da semântica. A primeira é de cunho eminentemente lógico, e a segunda se divide em hierarquia formal e hierarquia material. O aspecto formal ocorre quando a norma superior dita os pressupostos de forma que a norma subordinada há de respeitar. Como exemplo, pode-se citar o modo como as leis são produzidas, os requisitos procedimentais, os esquemas de alteração e revogação. Já a hierarquia material ocorre quando a norma superior preceitua os conteúdos de significação da norma inferior, indo a norma subordinada colher, na compositura semiológica da norma subordinante, o núcleo do assunto sobre o qual pretende dispor.

Na comparação entre as leis ordinárias e complementares tomando por base esses preceitos, importante citar o que determina o art. 59 da Constituição Federal: “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”. Com base nesse dispositivo, veio a Lei Complementar 95/98 prescrevendo as formalidades procedimentais a serem observadas pelas demais leis. Assim, quanto à hierarquia material, verifica-se que o âmbito de atuação desses dois tipos normativos é diverso, não havendo que se falar em superioridade e inferioridade. Todavia, no aspecto formal, há de se reconhecer a superioridade hierárquica da lei complementar.

De qualquer forma, nota-se que a lei complementar, ao editar normas gerais, funciona como instrumento de atuação e desdobramento de nosso sistema constitucional tributário e fator de sua harmonização em todo o território nacional.

Ao contrário do que ocorre com os outros impostos, como o ICMS (Lei Complementar nº 87/1996) e ISSQN (Lei Complementar nº 116/2003), com relação ao IPVA não há, até o momento, lei complementar geral regulamentadora, permanecendo um vácuo legislativo que agrava as controvérsias existentes sobre

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 17 set. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 19 dez. 2008, grifo nosso.

diversos critérios do imposto, especialmente nos aspectos aptos a gerarem clássicos conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal.

2.10.3.1 A importância da lei complementar para disciplinar os conflitos de competência

É relevante ressaltar aqui, ao tratarmos das funções da lei complementar em matéria tributária, a importância desta para disciplinar os conflitos de competência. Estes ocorrem quando um mesmo fato é objeto de tributação por um ou mais entes políticos. Tais conflitos podem ocorrer tanto entre entes da mesma espécie (como os que ocorrem entre os Estados no caso do IPVA ora tratado), quanto entre entes de natureza diferente (entre a União, os Estados e Municípios – conflitos envolvendo o IPI e o ISS, o ISS e o ICMS, por exemplo). Além disso, as controvérsias costumam surgir em decorrência das materialidades e, ainda, das espacialidades dos tributos.

Devido à preocupação em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o Constituinte atribuiu à lei complementar a competência para servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir os conflitos de competência. Esse conflito de competência ao qual a Constituição reservou disciplina à lei complementar pressupõe: (i) uma delimitação de competência prévia – e, portanto, realizada no seio constitucional –, que abordaremos em seguida; e (ii) um problema de lacuna pragmática a ser completada no processo de positivação do direito, especificamente pela lei complementar¹⁵⁹.

Da análise do texto constitucional, verifica-se que a repartição das competências tributárias é uma preocupação que norteou o legislador constituinte, dedicando diversas passagens à disciplina do assunto. Contudo, não obstante a pormenorizada distribuição das competências entre as pessoas políticas realizada pela

¹⁵⁹ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva*. Completabilidade e Sistema Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 139.

Constituição, há campos da incidência tributária em que surgem dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos.¹⁶⁰

A legislação complementar exerce, assim, fundamental importância, especialmente na seara tributária, servindo de mecanismo de ajuste, “calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República”¹⁶¹. A relevância da Lei Complementar, nesse ponto, é justamente servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, em última análise, invasões de competência entre as pessoas políticas.

2.10.4 A instituição dos tributos pelos entes competentes. A regra-matriz de incidência tributária.

Como fixado outrora, tratou o constituinte de partilhar as competências para criar impostos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de acordo com um critério material. O constituinte, desta feita, descreveu objetivamente fatos que podem ser colocados, pelos legisladores originários federal, estaduais, distrital e municipais, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas.

A Constituição da República traçou, então, o molde dentro do qual o legislador ordinário poderá atuar, cuja norma jurídica que versar sobre tributos de sua competência somente poderá ser editada respeitando-se todos os rígidos limites constitucionais.

Cumprido esclarecer que o exercício da competência tributária se dá com a edição, pelos entes políticos, de textos legislativos, que ingressam no ordenamento, criando a disciplina de novas situações tributárias. Dessa forma, o legislador, cumpridos os requisitos do processo legislativo, introduz textos de lei tributária no

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 391.

¹⁶¹ *Ibid.*, p. 392.

sistema jurídico. Lendo-os, elabora o intérprete as significações da mensagem escrita, elaborando os juízos hipotéticos e, assim, dando origem às normas jurídicas tributárias.

Pois bem, existem diferentes regras jurídicas que se caracterizam como tributárias, podendo-se citar: a) as normas que demarcam princípios; b) as normas que definem a incidência dos tributos (descrevem os elementos da regra-matriz de incidência tributária); e c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo (como exemplo, as de lançamento, fiscalização e deveres instrumentais).

Por esse ângulo, pode-se chamar de normas tributárias em sentido estrito, especificamente, aquelas que marcam o núcleo do tributo, ou seja, que demarcam os fatos e sujeitos da regra-matriz de incidência tributária, e as normas tributárias em sentido amplo são todas as demais. Nesse passo, denomina-se a norma jurídica instituidora do tributo de “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT).

Frisa-se que a regra-matriz de incidência tributária é uma estrutura lógico-sintática de significação, esquematizada para fins metodológicos. Nela tem-se “a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deontico, com o sentido completo”¹⁶², com os elementos mínimos necessários à instituição do tributo. Trata-se de uma norma geral e abstrata, na qual o antecedente é posto de forma hipotética: “se ocorrer o fato F”. Além disso, caracteriza-se como regra de conduta (em sentido estrito), pois qualifica deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados.

A regra-matriz de incidência tributária é composta por cinco critérios, sendo três na hipótese e dois no consequente. A hipótese, suposto ou antecedente, prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui um vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo, de tal forma que o primeiro ficará investido no direito

¹⁶² Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 611).

subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de uma determinada quantia em dinheiro, equivalente ao tributo. Em contrapartida, o sujeito passivo terá o dever jurídico de prestar aquele objeto.

Os critérios observados no antecedente normativo da regra-matriz de incidência tributária descrevem o fato, a conduta e os eventos do mundo em decorrência do que se origina a obrigação de recolher o gravame, e os elementos do vínculo constam dos critérios da consequência.

A hipótese da norma (descriptor), nas palavras de Lourival Vilanova¹⁶³, se refere à parte ou membro da norma que tem a função de descrever possível ocorrência no mundo, possível modificação do estado das coisas que entretêm a instável circunstância humana. Assim, a hipótese normativa é composta pelo critério material, que descreve o comportamento de alguma pessoa, critério temporal e critério espacial, que condicionam esse comportamento.

Já o consequente normativo possui a função de definir os critérios do vínculo jurídico a ser interposto entre duas ou mais pessoas, em razão da ocorrência de um fato jurídico. Prescreve um comportamento relacional que se originará quando da ocorrência de um determinado fato jurídico, no consequente da norma. No consequente estão o critério pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo, e o critério quantitativo, que determina a base de cálculo e a alíquota.

A conjunção desses critérios nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da regra-matriz de incidência tributária:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Essa linguagem formal pode ser explicada da seguinte forma: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência.

¹⁶³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

“[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicção incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; e “.” é o conectivo conjuntor. “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o conseqüente normativo, em que “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo. Em seguida, “Cq” é o critério quantitativo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.

A união de todos esses dados exhibe, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação tributária.

3 A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL PARA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO IPVA

Feitas as considerações sobre alguns dos princípios fundantes do Estado Brasileiro e assentado o conceito de competência tributária com o qual trabalharemos, ingressaremos no objeto central desta pesquisa: o estudo de cada um dos aspectos que norteiam a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA.

3.1 O histórico da tributação da propriedade de veículos automotores no Brasil

Analisando a história da tributação da propriedade de veículos automotores no Brasil, constata-se que, no seu surgimento, houve uma confusão do legislador com relação à espécie tributária (imposto ou taxa) a ser aplicada nesse caso concreto.

Sob a égide da Constituição Brasileira de 1967, o Decreto-lei nº 397/68 instituiu a então intitulada “Taxa Rodoviária Federal”, que incidia sobre “todo veículo automotor que transitar no território nacional”¹⁶⁴. Para o cálculo da referida taxa, era necessário aplicar a alíquota de 0,5% sobre o valor do veículo, que era fixado anualmente em tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas e Rodagem¹⁶⁵. Cabe ressaltar que o valor arrecadado com a aludida taxa era inteiramente afetado ao “custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federal”.

¹⁶⁴ “Art. 1º A taxa rodoviária federal será devida por todo veículo motorizado que transitar no território nacional e o produto de sua arrecadação será integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais” (BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968*. Dispõe sobre Efeitos de Débitos Salariais e dá outras providências. Brasília: DOU, 20 dez. 1968).

¹⁶⁵ “Art. 2º A taxa rodoviária federal será cobrada na base de 0,5% (meio por cento) sobre o valor do veículo, fixado anualmente em tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas e Rodagem” (BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968*. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília: DOU, 30 dez. 1968).

Da análise da estrutura da Taxa Rodoviária Federal, verifica-se que sua hipótese de incidência, sua base de cálculo e sua finalidade eram desconexas. Ora, o fato apto a dar ensejo à tributação era a circulação de veículo motorizado no território nacional, a base de cálculo do valor do veículo e a contraprestação estatal à conservação de estradas, três realidades distintas, que não se relacionam.

Sabe-se que a base de cálculo possui a função de confirmar ou infirmar o correto elemento material do antecedente normativo, uma vez que é ela que faz a mensuração do “fato gerador”. Exige-se, necessariamente, uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, para que o contribuinte seja tributado nos termos da Constituição, o que não ocorreu com a Taxa Rodoviária Federal.

Além disso, no caso em comento, o serviço financiado pela taxa era indivisível (conservação de rodovias), caracterizando, disfarçadamente, um imposto finalístico. Tais características, inclusive, já eram contrárias às restrições impostas pela Constituição de 1967 (art. 18, inciso I¹⁶⁶), que determinavam o caráter vinculado das taxas à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis ou relacionados ao poder de polícia.

Para piorar o cenário, a despeito da existência da Taxa Rodoviária Federal, diversos Estados e Municípios instituíram suas próprias taxas com o intuito de tributar a propriedade e a circulação de veículos automotores, fazendo-o no pretense exercício de sua competência tributária para instituir taxas (artigos 19, II da CR/67, e, posteriormente, 18, I, do mesmo diploma, com a redação dada pela EC 01/69).

¹⁶⁶ “Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969). Brasília: DOU, 20 out. 1969, retificado em: 21 out. 1969, republicado em: 30 out. 1969).

A indesejável proliferação das taxas e a múltipla tributação de um mesmo fato impositivo (propriedade de veículos automotores, considerando a base de cálculo eleita) no Brasil foi resolvida com a publicação do Decreto-lei nº 999/69, que instituiu a “Taxa Rodoviária Única” (TRU). A TRU era devida anualmente por todos os proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional¹⁶⁷. Sua arrecadação era feita pelos Estados, Distrito Federal e Territórios, sendo que, do valor arrecadado, 40% era repassado ao DNER e os 60% restantes eram rateados entre os Estados e seus Municípios, em atenção ao total arrecadado e ao número de veículos licenciados em cada território.

Todavia, os vícios da antiga Taxa Rodoviária Federal (incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência e indivisibilidade do serviço prestado) permaneceram com a Taxa Rodoviária Única. Assim, percebendo o legislador o equívoco quanto à espécie tributária utilizada, ainda sob a égide da Constituição de 1967, foi criado o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, com a Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985. Referida Emenda adicionou o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a seguinte redação:

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

[...]

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

Desde a criação do IPVA, a competência para sua instituição e cobrança foi conferida aos Estados e Distrito Federal, que, logo de início, publicaram suas leis contendo as normas gerais e específicas de incidência do imposto.

¹⁶⁷ “Art. 1º É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional.

§ 1º A referida taxa, que será cobrada previamente ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador” (BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969*. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 dez. 1969).

Com o advento da Constituição de 1988, houve algumas alterações na redação do dispositivo constitucional relativo ao imposto, restando a competência tributária relativa ao IPVA, consignada da seguinte forma:

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

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Comparando os dois dispositivos em análise (Art. 23, III, da Constituição de 1967 com art. 155, III, da Constituição de 1988) percebe-se que eles muito se assemelham, apesar de o legislador de 1988 ter excluído a expressa vedação à cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. Isso não significa, todavia, que tal vedação não exista com a nova redação – se não há competência constitucionalmente conferida para tributar a utilização de veículos, conseqüentemente, há vedação. Na essência, ambos os dispositivos explicitam a mesma materialidade tributária: ser proprietário de veículo automotor.

A partir desse contexto, é a leitura do texto constitucional vigente que deve conduzir à investigação científica do tributo ora em análise, pois que revelam, explícita e implicitamente, os critérios balizadores da competência tributária atribuída aos Estados-membros e Distrito Federal.

3.2 A inexistência de lei complementar disciplinando o IPVA

De se rememorar que o IPVA foi criado sob a égide da Constituição da República de 1967, quando já existia a exigência de Lei Complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Embora existam diferentes correntes doutrinárias sobre o alcance das normas gerais de direito tributário, conforme explicado nos tópicos 2.10.3 e 2.10.4.

Cabe ressaltar, contudo, que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), recepcionado pela Constituição de 1988 como Lei Complementar *ratione materiae*¹⁶⁹, não disciplina o IPVA, já que sua edição é anterior à criação do referido imposto, quando ainda era vigente a Taxa Rodoviária Única (TRU).

Não obstante a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a nova exigência, em seu art. 146, III, “a”¹⁷⁰, de lei complementar para tratar das regras gerais em matéria de legislação tributária, até hoje não foi publicada tal lei em relação ao IPVA, permanecendo a existência, unicamente, das leis estaduais e distritais que definem, a critério do legislador estadual, todos os elementos do imposto que incidirá dentro do âmbito de competência de cada Estado-membro.

Além disso, também estatui o art. 146 da Carta Maior que é de competência da Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, e, como se verá adiante, o IPVA vem dando ensejo a diversos conflitos dessa natureza, em especial com relação ao seu critério espacial e sujeito ativo.

Muito já se discutiu a respeito da validade da cobrança do IPVA pelos Estados e Distrito Federal sem a existência de uma Lei Complementar definidora de seus critérios essenciais, após o advento da Constituição de 1988. Tal discussão mereceu a atenção do Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela constitucionalidade da cobrança, em razão do disposto no art. 24, § 3º, da Carta Magna, que trata da competência legislativa plena dos Estados e Distrito Federal, na hipótese de inexistência de normas gerais editadas pela União e, ainda, em decorrência do art. 34 do ADCT, que autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional. Como exemplo, cita-se:

¹⁶⁹ Apesar de ser formalmente lei ordinária, o Código Tributário Nacional versa sobre matérias reservadas pela CF/88 à Lei Complementar, razão pela qual entende-se que foi recepcionado pela atual *Carta Magna* com o *status* de Lei Complementar *Ratione Materiae*.

¹⁷⁰ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

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; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.¹⁷¹

Dessa forma, o entendimento da Corte Suprema, no caso do IPVA, foi no sentido de que a inação do legislador nacional não impede os Estados-membros de exercerem sua competência tributária. De fato, poderia se considerar um atentado ao princípio federativo impedir que os Estados-membros instituíssem um imposto que foi a eles conferido na repartição das competências tributárias feita pelas Constituições brasileiras de 1967 (após Emenda nº 27/85) e 1988, em decorrência única e exclusiva da inércia do poder legislativo nacional por quase trinta anos.

Não se pode negar, todavia, que o crescimento, nos dias atuais, das discrepâncias dos ordenamentos estaduais (e do Distrito Federal) e a existência de conflitos de competência entre os próprios Estados demonstram a carência de uma Lei Complementar Nacional, no sistema tributário brasileiro, a balizar a relativa e limitada discricionariedade dos legisladores estaduais na instituição e cobrança do IPVA.

A par disso, há de se lembrar que exercer a “competência legislativa plena”, conforme autorizado pelo STF, é exercer a competência nos moldes como outorgado pela Constituição e dentro dos seus limites. O fato de ter sido reconhecida a

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 167.777-SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 04 mar. 1997. Órgão Julgador. Segunda Turma. Publicação: DJ, 09 maio 1997. Acórdão na esteira de outros julgados que retratam o entendimento já pacífico do STF sobre o assunto: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703-SP*. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 mar. 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 12 abr. 2002; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 279.645-MG*. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 05 dez. 2000. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 02 mar. 2001.

competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir e cobrar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, mesmo diante da inexistência da Lei Complementar, significa maiores esforços do intérprete. Os parâmetros para instituição e cobrança do IPVA estão postos no sistema, sendo necessária a interpretação do conjunto de regras que compõem o ordenamento jurídico, realizando-se as devidas relações de coordenação e subordinação.

Por essa razão, passaremos a analisar cada um dos aspectos da norma geral e abstrata relativa ao IPVA, conforme balizas constitucionais, a fim de identificar qual é essa “competência legislativa plena” conferida às unidades federadas.

3.3 A legislação de trânsito e o IPVA

Como é de sabença, o direito é uno, isto é, nenhuma disciplina integrante do sistema é inteiramente autônoma, desvinculada das demais¹⁷². O direito tributário constantemente se refere a institutos de outros ramos do direito para compor as estruturas das normas de natureza tributária, inclusive para delimitar os aspectos das regras-matrizes de incidência dos tributos. Trata-se do fenômeno da intertextualidade, pelo qual a criação de um texto é dependente de outros textos, sendo que os intérpretes vão fixando conceitos, conforme sua incorporação ao sistema linguístico¹⁷³. No direito, diversos conceitos são utilizados e definidos em seus diferentes ramos (que

¹⁷² Como assinala Alfredo Augusto Becker, “o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica o eminente autor, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no Direito Tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do Direito Civil” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 110).

¹⁷³ A respeito da intertextualidade, observa Priscila de Souza: “A construção de um texto sempre será consequência da soma de vários outros textos, de modo que o dialogismo se apresenta entre os discursos, mesmo que o locutor seja o mesmo nos dois textos”. Sobre esse fenômeno no direito, a Autora complementa: “a intertextualidade pode ser tida como um cálculo de relações que, no direito, é determinada pelo próprio sistema” (SOUZA, Priscila de. *Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 93-120).

fazem parte do todo que é o sistema jurídico), de acordo com o que cada um pretende regular¹⁷⁴.

Para a presente pesquisa, a legislação de trânsito ganha relevância, pois delimita critérios para fixação do local de registro e licenciamento dos veículos, tema abarcado pela Constituição da República¹⁷⁵ ao prescrever que cinquenta por cento do valor arrecadado a título de IPVA deve ser repassado ao Município em que o automóvel esteja registrado e licenciado.

Adentrando no tema, verifica-se que a Constituição Federal, em seu artigo 22, inciso XI, confere à União a competência para legislar sobre trânsito e transporte. O parágrafo único do referido dispositivo estabelece, por sua vez, que “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”. Inexistindo, todavia, lei complementar que autorize os Estados a legislar sobre questões específicas, como ocorre em relação às matérias de trânsito e transporte, a competência remanesce exclusiva da União.

A Carta Maior prevê, também, a competência complementar comum da própria União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal para estabelecer e implantar políticas de educação para segurança no trânsito (art. 23, XII). De outra parte, quem organiza o trânsito nas vias municipais, estabelecendo regras de circulação, preferências, velocidade, estacionamentos e assim por diante, é o Município; já nas vias e rodovias estaduais ou que interligam vários Municípios, tem-

¹⁷⁴ Aqui, cumpre ressaltar os ditames da Lei Complementar nº 95/98, que demonstram a relação de intertextualidade entre os diversos ramos do direito, conforme consignado em seu art. 11: “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Brasília: DOU, 27 fev. 1998).

¹⁷⁵ Art. 158, III (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

se a competência dos Estados e, nas rodovias federais, da União. A esse respeito, explica Hely Lopes Meirelles:

De um modo geral, pode-se dizer que cabe à União legislar sobre os assuntos nacionais de trânsito e transporte, ao Estado-membro compete regular e prover os aspectos regionais e a circulação intermunicipal em seu território, e ao Município cabe a ordenação do trânsito urbano, que é de seu interesse local (CF, art. 30, I e V).¹⁷⁶

Portanto, em outras matérias relacionadas ao trânsito e transporte, senão aquelas atinentes às políticas de educação no trânsito e às de circulação local ou regional, a competência é da União. Esta, exercendo sua competência, editou a Lei nº 9.503/97, que estabelece o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), o qual, logo em seu artigo primeiro, determina que “O trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional abertas à circulação, rege-se por este código”.

Assim, instituiu-se o “Sistema Nacional de Trânsito”, que, nos termos do art. 5º do mesmo diploma legal, é o conjunto de órgãos e entidades que

[...] tem por finalidade o exercício das atividades de planejamento, administração, normatização, pesquisa, registro e licenciamento de veículos, formação, habilitação e reciclagem de condutores, educação, engenharia, operação do sistema viário, policiamento, fiscalização, julgamento de infrações e de recursos e aplicação de penalidades.

Tais assuntos, portanto, estão no âmbito de competência legislativa da União, exercida por meio da Lei nº 9.503/97. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, por diversas vezes, declarando a inconstitucionalidade de normas expedidas por Estados da Federação, que objetivavam disciplinar matérias relacionadas ao trânsito e ao transporte¹⁷⁷. Nesse sentido, vale destacar, a título ilustrativo, a decisão proferida pelo Tribunal Supremo nos autos da ADI nº 2.407-8, *in verbis*:

¹⁷⁶ MEIRELLES, Hely Lopes citado por RIZZARDO, Arnaldo. *Comentários ao Código de Trânsito Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 34.

¹⁷⁷ Acerca da competência exclusiva da União para legislar sobre o trânsito existem diversos julgados do Supremo Tribunal Federal: ADI 2064 MC, ADI 2101, ADI 2432, ADI 2432 MC, ADI 2582, ADI 2644, ADI 2814 e ADI 3444.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI CATARINENSE N. 11.223, DE 17 DE NOVEMBRO DE 1999. ARTS. 5º, INC. XII, 22, INC. XI, E 23, INC. XII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

[...]

4. O art. 3º da Lei catarinense n. 11.223/99 traz matéria de cunho administrativo-penal, contida na esfera de competência exclusiva da União, prevista no parágrafo único do art. 22 da Constituição da República. Diante da inexistência de lei complementar da União que autorize ‘os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo’, não é válida a norma segundo a qual a entidade federada determina o bloqueio do licenciamento de veículos de proprietários, tal como se dá na Lei catarinense n. 11.223/99. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei catarinense n. 11.223/99 e confirmar os termos da medida cautelar deferida com os efeitos retroativos desde o nascimento da norma. [...].¹⁷⁸

Em sendo as regras atinentes ao registro e licenciamento de veículos importantes para delimitar o Ente competente para cobrança do IPVA, cabe-nos analisá-las. Nesse aspecto, o Código de Trânsito possui dois capítulos próprios para disciplinar o tema (Capítulo XI – Do registro de veículos; e Capítulo XII – Do Licenciamento), estabelecendo, inicialmente, que todo veículo automotor deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário¹⁷⁹.

A concessão do registro do veículo, pela autoridade competente, é documentada com a expedição do respectivo certificado (denominados Certificado de Registro de Veículo e Certificado de Licenciamento Anual de Veículo), sendo que é obrigatória a expedição de um novo certificado de registro sempre que for transferida a propriedade do automóvel ou seu proprietário mudar o Município de seu domicílio ou residência¹⁸⁰ (tudo para possibilitar o cumprimento do art. 158, III, da Constituição Federal).

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.407-8*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Julgamento: 31 maio 2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 29 jun. 2007.

¹⁷⁹ BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997, art. 120.

¹⁸⁰ “Art. 123. Será obrigatória a expedição de novo Certificado de Registro de Veículo quando:

Interessam a esse estudo, também, os dispositivos do referido código que proíbem a emissão dos certificados de registro e de licenciamento dos veículos em caso de existência de débitos de natureza tributária¹⁸¹ e não tributária, verdadeiras sanções políticas, como trataremos em tópico próprio.

Além disso, cabe pontuar que os conflitos federativos envolvendo a ambição pelo IPVA, por parte das pessoas políticas (no caso, Estados, Distrito Federal e também Municípios), tem levado esses entes a ingressar na competência reservada à União e legislar sobre questões afetas ao trânsito. Como exemplo de Município atuando no âmbito de competência exclusiva da União Federal e legislando sobre matéria de trânsito e transporte (fixação de local de registro e licenciamento de veículos), cita-se a Lei nº 3.958/05, do Município de Limeira-SP, que estabeleceu a obrigatoriedade de as empresas locadoras de veículos registrarem os automóveis objeto de locação neste Município em seu território, como requisito para concessão de alvará de funcionamento¹⁸². De forma semelhante procederam os Estados da

I - for transferida a propriedade;

II - o proprietário mudar o Município de domicílio ou residência; [...]" (BRASIL. Departamento Nacional de Trânsito. Conselho Nacional de Trânsito. Ministério das Cidades. *Código de trânsito brasileiro e legislação complementar em vigor*. Brasília, dez. 2008).

¹⁸¹ “Art. 128. Não será expedido novo Certificado de Registro de Veículo enquanto houver débitos fiscais e de multas de trânsito e ambientais, vinculadas ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas.”

“Art. 131. O Certificado de Licenciamento Anual será expedido ao veículo licenciado, vinculado ao Certificado de Registro, no modelo e especificações estabelecidos pelo CONTRAN.

[...]

§ 2º O veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas” (BRASIL. Departamento Nacional de Trânsito. Conselho Nacional de Trânsito. Ministério das Cidades. *Código de trânsito brasileiro e legislação complementar em vigor*. Brasília, dez. 2008).

¹⁸² “Art. 2º. Para expedição de alvará de funcionamento inicial ou sua renovação anual, bem como o exercício das atividades em Limeira, as empresas que exerçam atividades de locação de veículos ou congêneres referidas deverão observar o seguinte:

I – que todos os veículos utilizados ou disponíveis para locação na cidade de Limeira sejam aqui licenciados e emplacados; [...]" (LIMEIRA. Câmara Municipal. *Lei Municipal nº 3.958, de 03 de novembro de 2005*. Dispõe sobre a regulamentação para funcionamento de empresas locadoras de veículos no município de Limeira, obrigando o licenciamento em Limeira e dá outras providências. Limeira, 2005).

Paraíba¹⁸³ e Mato Grosso¹⁸⁴. Tais prescrições, pelos Estados e Municípios, com o nítido intuito de atrair para si a arrecadação relativa ao IPVA, representam invasão à competência exclusiva da União Federal para legislar sobre trânsito e transporte¹⁸⁵ que, como visto, já estabelecem as regras que disciplinam o registro e licenciamento de veículos automotores.

3.4 A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade de veículos automotores

O legislador, ao eleger os acontecimentos relevantes ao desencadeamento de efeitos jurídicos, seleciona propriedades do fato, constituindo conceitos que compõem a hipótese de incidência das normas. Da mesma forma, ao elencar as relações que se estabelecerão juridicamente a partir de tais fatos, constrói os conceitos que integram o consequente normativo.

Todo conceito é seletor de propriedades, razão pela qual nenhum enunciado prescritivo capta a plenitude do evento ou do objeto a que se refere. Dessa forma, é imperiosa a análise das propriedades designadas pelo legislador como relevantes à constituição das hipóteses e dos consequentes das normas jurídicas, pois, somente se atendidas em sua totalidade, desencadearão os efeitos dela decorrentes.

¹⁸³ “Art. 1º Ficam as empresas locadoras de veículos automotores (ônibus, automóveis e motocicletas) que atuam no Estado da Paraíba proibidas de utilizar, para locação, veículos licenciados em outros Estados da Federação.

Parágrafo único. As empresas locadoras de veículos automotores (ônibus, automóveis e motocicletas) têm o prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da publicação desta Lei, para licenciarem seus veículos no Estado da Paraíba” (PARAÍBA. Norma Estadual. *Lei nº 8.729 de 23/12/2008*. Dispõe sobre a proibição das empresas locadoras de automóveis que atuam no Estado da Paraíba de utilizarem veículos licenciados em outros Estados da Federação e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 24 dez. 2008).

¹⁸⁴ “Art. 1º Ficam as locadoras obrigadas a licenciarem e emplacarem seus veículos no Estado de Mato Grosso.

Art. 2º As locadoras de veículos terão um prazo de 90 (noventa) dias para se adequarem a esta lei.” (MATO GROSSO. Secretaria de Estado da Administração. *Lei nº 9.572, de 29 de junho de 2011*. Cuiabá: DO, 29 jun. 2011).

¹⁸⁵ A Lei nº 3.958/2005, do Município de Limeira, foi julgada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0209112-58.2013.8.26.0000*. Relator: Desembargador Péricles Piza. Julgamento: 02 abr. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 10 abr. 2014).

A construção normativa em sentido estrito, derivada do exercício da competência dos entes políticos para instituição dos tributos, para ter sentido, deve necessariamente conter, como conteúdo mínimo, os elementos da regra-matriz de incidência tributária (composta pela hipótese, na qual estão os critérios material, espacial e temporal, e pelo consequente, informado pelos critérios pessoal e quantitativo). Por esse motivo, investigaremos a seguir cada um dos critérios da regra-matriz de incidência do IPVA, a fim de delimitar o campo de atuação dos Estados e do Distrito Federal com relação a esse tributo.

3.4.1 Critério Material

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese da norma. Nele encontra-se referência a um comportamento, a descrição objetiva de um fato, de possível prática por um sujeito de direito, apto a dar ensejo à relação obrigacional jurídico-tributária.

Ingressando, de pronto, no esquema lógico do critério material da hipótese tributária do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, procuram-se, dentro desse aspecto, seus elementos nucleares, representados por um verbo e seu complemento. Não obstante o constituinte tenha deixado de consignar expressamente o verbo que integra o critério material do IPVA, a interpretação sistemática nos leva a concluir pela adequação do termo *ser*, visto que a significação construída a partir de tal vocábulo é apta para expressar o fato típico escolhido para dar nascimento à obrigação tributária envolvendo o referido imposto.

Já o complemento, segundo o comando constitucional, está representado pela expressão *proprietário de veículos automotores*, conforme previsto no art. 155, III, da Constituição. A locução deve ser analisada em sua totalidade, pondo em evidência os fatos sobre as quais o constituinte fez recair a tributação, bem como aqueles que deixou fora do âmbito de incidência tributária. Dessa forma, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do IPVA é “*ser proprietário de veículos automotores*”.

Isso significa que os Estados e o Distrito Federal somente poderão exercer sua competência desde que respeitada essa condição, ou seja, exigir um tributo não vinculado a qualquer atividade estatal, que incida sobre aquele que exercer a propriedade de um veículo automotor.

Não é por outro motivo que a norma jurídica que tratar sobre o IPVA deverá apresentar, sempre, em sua estrutura, uma hipótese (por meio da qual se apresenta a descrição de determinado evento – ser proprietário de veículo automotor em determinados critérios de tempo e espaço), a qual, uma vez vertida em linguagem competente (jurídica), dá nascimento a uma relação obrigacional entre duas pessoas (dever-ser), em que uma possui o dever de pagar o valor relativo ao IPVA (sujeito passivo) e a outra, o direito subjetivo a essa prestação (sujeito ativo). Ou seja, somente a propriedade de veículo automotor tem a possibilidade de desencadear a incidência tributária do IPVA.

Aqui, cumpre rememorar os ditames dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O primeiro preceitua que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, enquanto o segundo determina que

[...] a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do 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.¹⁸⁶

Tais dispositivos levam em consideração que é o vasto ramo do direito privado que abriga grande parte das regras que regem relações potencialmente tributáveis (como exemplos, têm-se a prestação de serviços, doação, sucessão, propriedade,

¹⁸⁶ BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 26 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.

compra e venda de imóvel, dentre inúmeros outros). Os textos estão em constante relação, como elementos que são do sistema jurídico, sendo que este próprio regulamenta como se dá a intertextualidade no âmbito do direito positivo.

De acordo com a disciplina do Código Tributário Nacional, extrai-se, primeiramente, que a legislação tributária pode se utilizar de institutos do direito privado (*e.g.*, compensação, pagamento), mas as consequências tributárias desses institutos deverão ser buscadas no âmbito do direito tributário.

No entanto, o art. 110 do CTN proíbe ao legislador ordinário que altere o alcance dos “institutos, conceitos e formas de direito privado”, utilizados na linguagem constitucional, para definir ou limitar competências tributárias. Com isso, o Código Tributário Nacional proíbe a burla ao princípio federativo: a alteração da estrutura básica da Federação brasileira (da qual a definição de competências tributárias é indissociável)¹⁸⁷. Obviamente, vazias de sentido seriam as normas constitucionais responsáveis pela outorga e limitação de competência, caso pudessem seus destinatários alterar o significado semântico de seu texto.

Dessa forma, em sendo a materialidade do tributo outorgada pela constituição um conceito de utilização já estabelecida no discurso jurídico, não pode o legislador tributário recortá-la para além dos contornos dados em outros domínios do direito¹⁸⁸. Os conceitos de direito privado são importantes balizas para dirigir o trabalho do legislador tributário.

Como ressalta Hugo de Brito Machado, tal dispositivo apenas explicita um mandamento que decorre implicitamente da própria Constituição:

¹⁸⁷ O Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772/RS, afirmou que “o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 166.772/RS*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11 out. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJU 25 maio 2011, p. 17).

¹⁸⁸ BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o Tributo*. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014, p. 150-152.

Na verdade, esse dispositivo nem precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário – é importante que se esclareça – no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos trazidos pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a ideia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada pelos que lidam com o Direito em nosso País.¹⁸⁹

Aqui são também valiosas as palavras do Ministro Marco Aurélio, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764:

[...] se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra e venda, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.¹⁹⁰

Como consequência, a lei tributária não pode considerar, para fins de regulamentação do IPVA, cuja norma de competência contém os termos *propriedade* e *veículo automotor*, algo diferente dos conceitos a eles conferidos pelo direito privado, razão pela qual passa-se a analisar o alcance de cada uma dessas expressões.

3.4.1.1 A expressão *veículo automotor*

O termo *veículo* advém do latim *vehiculum* e, conforme o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, pode ser conceituado como “Qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para o outro”¹⁹¹.

Importante ressaltar que não é qualquer veículo cuja propriedade pode ser considerada objeto da incidência pelo IPVA, mas tão somente a de veículos “automotores”. Tal vocábulo decorre da junção das palavras *auto* e *motor* ou, como

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito; citado por PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 991.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 150.764-1*. Relator originário: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 16 dez. 1992. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 16 dez. 1992.

¹⁹¹ FIGUEIREDO, Cândido; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *veículo*.

colocado no Dicionário Houaiss, sinônimo de automóvel, cujo conceito atribuído é “(i) a qualidade de um objeto cujo movimento resulta de mecanismo próprio, sem intervenção de força exterior”, “movido a motor”; ou “(ii) qualquer veículo, movido a motor de explosão, geralmente de quatro rodas, que se destina ao transporte de passageiro ou cargas”¹⁹². Nesse sentido, considera-se “automotor” a qualidade do que tem em si próprio algum dos meios de propulsão, independente de quaisquer forças externas¹⁹³.

Fazendo a junção de ambos os vocábulos, tem-se que veículo automotor é o meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para o outro, movido a motor, ou seja, dotado de propulsão própria. A fim de verificar o alcance da expressão, cita-se, como exemplo, a bicicleta, que enquadra-se como veículo, mas não é dotada de autopropulsão, estando, portanto, fora do campo de incidência do IPVA. Outro exemplo abrange os maquinários que possuem autolocomoção (guindastes, escavadeiras, empilhadeiras, etc.)¹⁹⁴ mas que, apesar de serem “automotores”, não se classificam como veículos, pois que não possuem como função o transporte de pessoas ou bens, mas o cumprimento de outras tarefas, devendo, também, ficar de fora do campo de incidência do imposto em tela.

Já foi objeto de discussão se a expressão *veículo automotor* abrangeria as embarcações e aeronaves. Em sendo, conceitualmente, embarcações e aeronaves veículos (destinados ao transporte de pessoas ou bens) autopropulsoras (dotadas de propulsão própria), verifica-se que eles se amoldam ao critério material do imposto

¹⁹² FIGUEIREDO, Cândido; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *automóvel*.

¹⁹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 28.

¹⁹⁴ Exemplo citado por Gladston Mamede: “Entre os veículos utilitários, é preciso redobrado cuidado, excepcionando situações nas quais se percebe uma incompatibilidade entre a ideia central na autorização constitucional e determinados tipos de maquinário que possuem na autolocomoção apenas um elemento acessório de sua principal razão de ser. Não são propriamente veículos motorizados com a finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas que dispõem de mecanismos de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação” (MAMEDE, Gladston. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 56).

em questão. Isso porque não se encontra, na Constituição, qualquer restrição com relação ao meio utilizado pelo veículo para sua locomoção (se terrestre, aéreo ou marítimo, por exemplo).

Todavia, o Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento de que aeronaves e embarcações estariam excluídas do campo de incidência do IPVA¹⁹⁵. Dentre os fundamentos utilizados pela Corte Suprema para se chegar a tal conclusão, tem-se, primeiramente, o fato de o IPVA ser sucessor da Taxa Rodoviária única, razão pela qual uma análise dessa sucessão histórica levava a crer que a intenção do legislador constitucional era tributar apenas veículos terrestres¹⁹⁶.

Questionável tal fundamento, pois, apesar de serem temporalmente sucessores, o IPVA e a TRU são tributos distintos, não havendo menção, no caso do IPVA, ao meio ao qual o veículo cuja propriedade é sujeita a tributação se locomove (se terrestre, aéreo ou aquático), a sua finalidade (profissional, pessoal, lazer, etc.) ou outros fatores que não são mencionados pelo constituinte como componentes da materialidade do tributo.

De qualquer forma, o segundo motivo levantado pelos Ministros, em suas razões de decidir, é de grande relevância para a presente pesquisa: segundo os julgadores, não é viável a tributação, pelo IPVA, das aeronaves e embarcações, pois tais veículos não estão sujeitos ao registro ou licença municipal. Nesse sentido raciocinou o Ministro Francisco Rezek:

Penso no que seriam as consequências de se abonar a constitucionalidade dessa exação. Penso em como se deveriam alterar normas relacionadas com registros e cadastros. Penso no IPVA, que o constituinte manda ser arrecadado por Estado e

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509-AM*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002.

¹⁹⁶ Conforme voto do Ministro Francisco Rezek: “Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me parecei. Examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado” (ibid.).

repartido depois com o município onde está licenciado cada veículo. Penso em como se afetarão navios e aviões aos municípios...¹⁹⁷

Expressou o mesmo entendimento o Ministro Sepúlveda Pertence, relator do voto-vista:

Este campo material de incidência do imposto sobre propriedade de veículos automotores resulta ainda de outras normas constitucionais, a começar pela contida no §13º do mesmo art. 23 da Constituição Federal, também acrescentada pela Emenda nº 27/1985, que, tratando da destinação do produto da arrecadação do imposto, dispõe que cinquenta por cento constituirá receita do Município onde estiver licenciado o veículo. Essa locução adverbial de lugar somente pode ser referida aos veículos automotores em circulação nas vias terrestres, porque estes, em face da legislação e pela ordem natural das coisas, estão sujeitos a licenciamento nos municípios de domicílio ou residência dos respectivos proprietários.¹⁹⁸

Dessa forma, o STF decidiu que no caso de aeronaves e embarcações, seria impossível fazer o cumprimento da transferência obrigatória de receitas determinada pelo artigo 158, inciso III¹⁹⁹, da Carta Maior. A Corte Suprema demonstrou, portanto, entendimento de que a repartição da receita do IPVA para os Municípios é *conditio sine qua non* ao legítimo exercício da competência tributária. Ou seja, a competência tributária atribuída pela Constituição Federal está atrelada, de forma indissociável, ao repasse de receita por ela estipulada, para fins de proteção e garantia da eficácia do pacto federativo/autonomia dos Municípios.

Esse entendimento é de suma importância para o presente estudo, pois, como será abordado a seguir, alguns Estados estão desconsiderando o local de registro do automóvel para realizar a cobrança do IPVA em local onde supostamente o veículo transita com maior frequência. Tais atitudes contrariam frontalmente o entendimento

¹⁹⁷ Voto do Ministro Francisco Rezek. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 134.509-5/AM*. Julgamento: 29 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 set. 2002, p. 64.

¹⁹⁸ Ressalte-se que o Ministro Sepúlveda Pertence citou, em seu voto, entendimento expressado em julgamento anterior, ainda sob a égide da Constituição de 1967, sobre o mesmo assunto.

¹⁹⁹ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

do STF acima exposto, baseado no art. 158, III, da Constituição Federal, eis que representam a pretensão de cobrar o IPVA independentemente do local de registro do veículo e, portanto, desconsiderando a regra de repartição de receita do imposto esculpida na Constituição.

3.4.1.2 Os institutos da “propriedade”, “posse” e “domínio” e a definição do critério material do IPVA

O legislador constituinte, ao atribuir a competência tributária aos Estados Membros e Distrito Federal, incluiu a aptidão para instituição do Imposto sobre a *Propriedade* de veículos automotores. Neste ponto, também, constata-se que o legislador constituinte utilizou-se do conceito de direito privado para definir a competência tributária relativa ao IPVA.

Analisando-se, então, o direito privado correlato, pode-se dizer que “propriedade” é direito subjetivo, que, como tal, manifesta-se, invariavelmente, na forma de relação jurídica. O direito de propriedade está inserido no âmbito dos chamados “direitos reais”²⁰⁰ ou “direito das coisas”²⁰¹, que, em suma, reúnem as regras que norteiam o aproveitamento das coisas pelos seres humanos²⁰².

Cabe ressaltar que, pela premissa aqui adotada de que o direito regula as condutas intersubjetivas, não é plausível considerar que os direitos reais

²⁰⁰ De acordo com o Código Civil: “Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese; XI - a concessão de uso especial para fins de moradia; XII - a concessão de direito real de uso” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

²⁰¹ Terminologia utilizada pelo Código Civil Brasileiro: Livro III – artigos 1.196 a 1.510 (ibid.).

Aqui cabe a ressalva realizada pela Professora Maria Helena Diniz: “A determinação do conceito do direito real traz consigo uma série de problemas concernentes às suas relações com o direito pessoal, no sentido de se verificar se constituem dois institutos idênticos ou de natureza diversa” (DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4 – Direito das Coisas. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 24).

²⁰² Nelson Kojranski esclarece que “direitos das coisas” e “direitos reais” possuem idêntico conceito, sendo que ambos se referem aos mesmos objetos e à mesma matéria jurídica (KOJRANSKI, Nelson. Direitos Reais. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Novo Código Civil: Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003, p. 981).

regulamentam as relações entre os seres humanos e as coisas, já que estas últimas não são sujeitos de direito²⁰³. Em verdade, consideramos que tal ramo do direito cuida da relação entre o titular do direito sobre a coisa e outro ou outros sujeitos determinados, na qual aquele tem o direito de exigir destes uma atitude de respeito pelo exercício de determinados poderes sobre um bem. Por essa razão, cabe aqui fazer a ressalva de que a expressão *direito das coisas* deve ser usada com cautela (os institutos nela abrangidos não se referem propriamente a direitos das coisas, mas direitos subjetivos envolvendo tais objetos, em relação a outros sujeitos).

Cumpramos ressaltar, também, a expressão *direitos reais*, que em sua literalidade expressa uma tendência essencialista, a existência de uma concretude material que, em verdade, também é construída pela linguagem. Isso porque as relações de direito são estruturas conceituais, e os direitos reais, assim como os pessoais, são intersubjetivos.

De qualquer forma, o corte realizado para estudo dos “direitos reais” ou “direito das coisas”, com as devidas ressalvas terminológicas, abrange a análise das categorias dos direitos que regem os negócios jurídicos e os direitos subjetivos à posse, uso, gozo e/ou disposição de uma coisa. Nesse sentido, sobre o objeto dos direitos reais, explica-nos Caio Mário da Silva Pereira:

No direito real existe um sujeito ativo, titular do direito, e há uma relação jurídica, que não se estabelece com a coisa, pois que esta é o objeto do direito, mas tem a faculdade de opô-la erga omnes, estabelecendo-se desta sorte uma relação jurídica em que é sujeito ativo o titular do direito real, e sujeito passivo a generalidade anônima dos indivíduos [...].²⁰⁴

Dentre os institutos de direitos reais, analisaremos mais detidamente a posse, o domínio e a propriedade, tendo em vista que o conhecimento de tais institutos é

²⁰³ No ensinamento de Kant, não se pode aceitar a instituição de uma relação jurídica diretamente entre a pessoa do sujeito e a própria coisa, já que todo direito, correlato obrigatório de um dever, é necessariamente uma relação entre pessoas (apud DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4 – Direito das Coisas. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 25).

²⁰⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 4, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 02-03.

fundamental para delimitar o campo de atuação do legislador tributário no tocante ao IPVA. Não raro temos visto casos em que os Estados e o Distrito Federal utilizam, para fins de cobrança dos impostos sobre a propriedade, situações em que estão presentes outros institutos do direito das coisas além da propriedade (como a posse e o domínio). Como exemplo, temos a cobrança do IPVA, feita por alguns Estados²⁰⁵, aos locatários (possuidores) de veículos automotores. Daí a relevância de uma análise cuidadosa sobre esses institutos de direito civil, a fim de traçar o âmbito de abrangência da norma constitucional de atribuição da competência tributária relativa ao imposto.

Ingressando propriamente no tema, tem-se que a posse é o exercício, de fato, de *alguns* poderes inerentes à propriedade²⁰⁶. Posse, assim como os diversos outros vocábulos no universo jurídico, é expressão ambígua, designando o fato jurídico correspondente ao vínculo de sujeição da coisa à vontade de uma pessoa, e, também, o direito real sobre a coisa possuída que fundamenta a defesa desse vínculo²⁰⁷.

A posse se relaciona com o direito de uso e de gozo do bem e sua aquisição se dá com a obtenção do poder de ingerência socioeconômica sobre uma coisa²⁰⁸. Costuma desdobrar-se a posse em (i) direta e (ii) indireta, segundo o poder que tenha cada um dos seus detentores, distinção esta que é traçada no próprio Código Civil²⁰⁹.

²⁰⁵ Como exemplo, cita-se o Estado de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008) e Santa Catarina (SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Florianópolis, 30 dez. 1988).

²⁰⁶ De acordo com o art. 1.196 do Código Civil: “*Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade*” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

²⁰⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Civil*. Direito das Coisas e Direito Autoral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 30.

²⁰⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4 – Direito das Coisas. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 83.

²⁰⁹ “Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*, op. cit.).

Passando-se para o exame da figura da detenção, vê-se que esta se faz presente quando alguém (o detentor) conserva a posse da coisa em nome de outrem, em cumprimento de ordem ou instrução deste²¹⁰. O detentor é servidor da posse, submetendo a coisa à vontade de outrem.

Assim, a detenção distingue-se da posse, pois na primeira há uma relação de dependência e subordinação entre o detentor da coisa (também denominado servidor ou fâmulos da posse) e outra pessoa (o chamado senhor da posse). Como afirma Maria Helena Diniz, o detentor (ou “fâmulos da posse”) é aquele que

[...] em virtude de sua situação de dependência econômica ou de um vínculo de subordinação em relação a uma outra pessoa (possuidor direto ou indireto), exerce sobre o bem não uma posse própria, mas a posse desta última em nome desta, em obediência a uma ordem ou instrução.²¹¹

Dessa forma, diferenciando os institutos da detenção e da posse, tem-se que o detentor submete a coisa à vontade de outrem, enquanto o possuidor submete a coisa a sua própria vontade²¹². Além disso, o possuidor, ao contrário do detentor, é titular dos direitos possessórios sobre a coisa²¹³. São exemplos de detentores os empregados (motoristas, empregados domésticos, caseiros, almoxarifes), o amigo se hospedando em uma casa, etc.

²¹⁰ Sobre a detenção, dispõe o Art. 1.198 do Código Civil: “Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

²¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4 – Direito das Coisas. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

²¹² É nesse sentido que dispõe o art. 1.204 do Código Civil: “Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*, op. cit., grifo nosso).

²¹³ Como exemplo, o possuidor pode valer-se das ações possessórias (ou interditos), como a ação de reintegração de posse e outras, para proteger seu direito de ser mantido na posse em caso de turbacão, ser restituído em caso de esbulho e segurado de violência iminente, se tiver justo receio de ser molestado (ibid., art. 1.210). Além do direito aos interditos, de acordo com Fábio Ulhoa Coelho, existem outros quatro efeitos da posse: direito aos frutos, à indenização por benfeitorias, irresponsabilidade pela perda ou deteriorização da coisa e aquisição da propriedade por via de usucapião (COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. Direito das Coisas e Direito Autoral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 19).

Por sua vez, a prescrição normativa que regula a propriedade estatui que, assentada a vontade das partes, então deve ser a prerrogativa do proprietário em exercer, como sujeito ativo, o direito de uso, gozo e disposição do bem em relação aos demais sujeitos, constituídos e reconhecidos perante o direito posto, que passam a ficar, desse modo, cometidos do dever reflexo de não turbar e de não impedir o exercício do referido direito.

Nesse sentido, prescreve o art. 1.228 do Código Civil brasileiro: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. É esse feixe de direitos subjetivos que constitui o direito de propriedade, sendo que, apenas se preenchidos tais requisitos, estaremos diante de “propriedade”, no sentido técnico, empregado pelo legislador e considerado pelo constituinte na atribuição da competência tributária.

A propriedade é, assim, o mais importante dos direitos reais. Todos os demais institutos do âmbito desses direitos se apresentam em relação a algum dos elementos do direito de propriedade: exteriorização (posse), desdobramento (uso e usufruto) ou limitação (servidão e direitos reais de garantia).

Todavia, para que o direito de propriedade exista, é necessário que todos os seus elementos estejam completos, ou seja, o proprietário somente o é se tiver, cumulativamente, os poderes de usar (desfrutar, aproveitar), gozar (fruir, explorar economicamente) e dispor (destruir, abandonar ou alienar) da coisa, bem como reivindicá-la de quem a possua ou detenha indevidamente (buscar em juízo ordem de proteção ao direito de propriedade)²¹⁴.

Assim, proprietário e possuidor podem ou não coincidir na mesma pessoa. A consciência ocorrerá quando, além dos poderes de usar e gozar, o sujeito também for detentor dos direitos de dispor e reivindicar do bem. São exemplos de possuidores

²¹⁴ COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Civil*. Direito das Coisas e Direito Autoral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 68.

não proprietários o locatário, o comodatário e o depositário de bens móveis ou imóveis.

Feitas essas considerações, relembra-se que, na atribuição da competência relativa ao IPVA, a Constituição da República utilizou o termo *propriedade*. Sabe-se que não se pode olvidar que qualquer pretensa definição da hipótese de incidência, em lei estadual ou distrital, extrapole esses lindes fixados pelo legislador constituinte. Por esses motivos, não podem prevalecer leis que determinem a incidência do IPVA sobre a mera posse ou detenção do veículo, já estas representam apenas alguns dos elementos do direito de propriedade.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, analisando discussão envolvendo o IPTU, imposto que também recai sobre a propriedade, já decidiu no sentido de que somente o proprietário ou quem exerce a posse como forma de exteriorização da propriedade (*animus domini*) podem figurar no polo passivo da relação tributária relativa ao imposto:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.
2. O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).
3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, *in casu*, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.
4. “Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa.” (in Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, p.736/737).

Recurso especial improvido.²¹⁵

Nesse sentido são as lições de José Eduardo Soares de Melo, ao asseverar que a posse do veículo (a título precário ou mera detenção), por si só, não representa o fato imponible do imposto, não se vinculando à propriedade do bem, nem ao menos demonstrando capacidade econômica do sujeito passivo (elemento ínsito ao proprietário)²¹⁶.

A posse e a detenção, portanto, são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Com este último, porém, não se confundem²¹⁷, apenas contribuem para a formação da “situação jurídica” propriedade, entendendo aqui essa expressão como o plexo de relações que têm, num único sujeito, pontos de referência.

Portanto, fixadas as diferenças entre os institutos da propriedade, posse e domínio, conclui-se que, em decorrência do teor da norma constitucional, o critério material do IPVA somente pode ser a relação de pertencimento entre um sujeito e

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.327.539/DF*. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 14 ago. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20 ago. 2012.

²¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Estaduais* In: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 277.

²¹⁷ O STJ já se manifestou no sentido de que, para fins do IPVA, o titular da posse e o domínio, isoladamente, não se confunde com o proprietário e não é apto a figurar como sujeito passivo do imposto: “O concessionário do imóvel público, que detém a posse mediante relação pessoal, sem *animus domini*, não se confunde com o contribuinte do IPTU, qual seja, o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor por direito real (art. 34 do CTN)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 885.353/RJ*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 03 dez. 2013. Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJe, 06 ago. 2009).

E ainda:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR POR RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. ART. 34 DO CTN.

1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real, que exerce a posse com *animus domini*.

2. O cessionário do direito de uso é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.

3. Recurso especial improvido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 685.316/RJ*. Relator: Ministro Castro Meira. Publicação: 08 mar. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 18 abr. 2005, p. 277).

um veículo automotor, que o permite usar, gozar, fruir e dispor desse bem, ou seja, “ser proprietário do veículo” (comando constitucional).

Cabe ressaltar aqui a redação da Lei nº 7.431/85, que regulamenta a instituição e cobrança do IPVA no Distrito Federal, dispondo que o “fato gerador” do imposto é: “a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima do veículo automotor”²¹⁸. Diante do exposto neste tópico, totalmente descabida a incidência do IPVA sobre a posse ou o domínio do veículo isoladamente considerados, estando a lei distrital em dissonância com a regra constitucional atribuidora da competência.

Ressaltando a propriedade como único fato apto a ensejar a incidência do IPVA, já se manifestou o Ministro Celso de Mello, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.298 – MC/RS:

O exame do preceito constitucional em causa põe em evidência, dentre os vários elementos consubstanciais à hipótese de incidência do IPVA, que se trata de imposto sobre o patrimônio, eis que incide, unicamente, sobre a propriedade de veículos automotores, qualificando-se, por isso mesmo, como típica espécie tributária de caráter real, cujo lançamento é realizado, exclusivamente, em função da natureza do bem tributado, incidindo sobre o proprietário do veículo automotor.²¹⁹

Da mesma forma, quando a propriedade, por qualquer razão, se desfaz, seja pela subtração do veículo, por exemplo, por meio de furto ou roubo, seja pela sua destruição, ainda que o veículo permaneça registrado em nome do antigo proprietário, não se completou o fato imponible do imposto, independentemente do bom senso do

²¹⁸ “Art. 1º. É instituído, no Distrito Federal, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores devido anualmente, a partir do exercício de 1986, pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados nesta Unidade da Federação.

[...]

§ 5º Fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA é a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima do veículo automotor” (BRASÍLIA. Distrito Federal. *Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985*. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Brasília: DOU, 18 dez. 1985).

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta da Constitucionalidade nº 2.298/RS*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 16 nov. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, n. 214, 29 out. 2013.

legislador ordinário em expressamente assim consignar e mesmo que os atos registrares ainda não tenham consignado a perda da propriedade.

3.4.2 Critério Espacial

3.4.2.1 Considerações sobre o princípio da territorialidade

As normas postas no direito positivo demarcam o domínio espacial de sua vigência, isto é, dão contornos aos territórios dos entes políticos, determinando o alcance dos seus comandos.

Território é a unidade de espaço físico que representa o Estado, é o espaço físico juridicamente qualificado e delimitado, como aponta Heleno Taveira Tôres²²⁰. Isso quer dizer que a demarcação do território é feita juridicamente, já que o direito cria suas próprias realidades. Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho que território é delimitado pelas “normas postas que o constroem por meio de referências e espaços – contínuos ou não, naturais ou artificiais, aéreos, terrestres, marítimos ou subterrâneos – e, dessa forma, circunstanciam sua atuação e o alcance de seus comandos.”²²¹

Em homenagem aos princípios federativo e da autonomia dos Municípios, é imperiosa a organização do espaço de atuação de cada pessoa política e é exatamente ao espaço juridicamente delimitado para que as pessoas de direito constitucional interno se organizem que denominamos território. Para sustentar a repartição da ordem nacional em territórios e garantir a prevalência dos citados princípios, é necessário que os entes políticos respeitem os limites espaciais traçados para o exercício de sua competência. Nessa perspectiva, a territorialidade se apresenta como o conjunto de normas jurídicas que determinam o alcance espacial de incidência e de eficácia das leis, sendo que, ao comando de obediência, por parte da União, Estados-

²²⁰ TÔRES, Heleno Taveira. *Pluriributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 72.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 271.

membros, Distrito Federal e Municípios desses limites espaciais, designamos “*princípio da territorialidade*”.

O princípio da territorialidade das normas não está expressamente citado pela Constituição Federal, mas é pressuposto da própria existência da República Federativa do Brasil, e, portanto, considerado fundamental. Ele determina que o poder vinculante de uma lei apenas ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites do território da pessoa que o editou. É a territorialidade que fornece limites na distribuição das competências que dão fechamento lógico ao sistema e garante a existência de uma Federação (art. 1, da CF), tendo, tal princípio, função na estruturação do sistema constitucional tributário. Como leciona Paulo de Barros Carvalho:

O princípio (ou valor) da territorialidade, sendo fundamental, está pressuposto, não se manifestando de maneira expressa, a não ser topicamente, na fraseologia constitucional brasileira. Constitui, porém, o perfil do Estado Federal, como decorrência imediata das diretrizes básicas conformadoras do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos da pessoa que o editou.²²²

Paralelamente, analisando o sistema constitucional tributário brasileiro, verifica-se que o princípio da territorialidade dista de ser um fundamento óbvio e simples, exigindo esforço do intérprete na conjugação de todo o texto constitucional, para sua aplicação.

Tais considerações são de suma importância para se adentrar no tema do critério espacial da regra-matriz de incidência do IPVA, por ser este um imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, apto a gerar conflitos entre os entes federados, no que concerne aos limites de atuação de cada um. E quando um Ente Político ultrapassa os limites espaciais que condicionam sua produção normativa, acaba por invadir os limites espaciais de outro, o que vem ocorrendo

²²² CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). In: *Justiça Tributária*. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. Vitória: Max Limonad, 1998, p. 670.

corriqueiramente com relação ao imposto ora em análise, como abordaremos, mais especificamente, no capítulo seguinte.

3.4.2.2 A importância do critério espacial do IPVA para definição do sujeito ativo

O aspecto espacial da hipótese de incidência tributária estabelece a dimensão espacial do fato jurídico tributário, sendo extremamente relevante no âmbito da competência tributária, especialmente nos impostos estaduais e municipais.

De se ressaltar que, com relação ao critério espacial, há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasce o laço obrigacional tributário. O grau maior ou menor de especificidade é uma opção do legislador.

Todavia, mesmo quando as indicações do critério especial não estão explícitas, haverá um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que se considera ocorrida determinada ação, tomada como núcleo do suposto normativo.

No caso do IPVA, as indicações sobre o local onde se considera ocorrido o fato tributável não estão explícitas, nem decorrem facilmente do critério material, pois o fato de “ser proprietário de veículo automotor” possui dimensão espacial complexa. Essa titularidade pode ser socialmente verificada em diversas localidades, justamente por ser o veículo um bem móvel, que circula ultrapassando, com frequência, limites territoriais de Municípios e Estados. A propriedade de um carro (como a dos bens móveis em geral – um livro, um sapato, uma bolsa, etc.) pode ser livremente exercida em diversos lugares, não se vinculando, necessariamente, a um ponto específico. Ou seja, a própria natureza desses bens sugere que eles não são fixos a um determinado local (ao contrário, são móveis), podendo sua propriedade ser exercida livremente em qualquer lugar.

Entretanto, o fato jurídico relativo à dimensão espacial da propriedade do veículo automotor, para fins de instituição e cobrança do IPVA, deve ser construído segundo os critérios existentes no ordenamento jurídico, e não buscar uma equivalência com o fato social, desvinculada dos critérios jurídicos.

Nesse particular, é imperioso frisar que a omissão legislativa na edição de normas gerais do IPVA (conforme detalhado no tópico 4.2. *A inexistência de Lei Complementar disciplinando o IPVA*) torna necessário um maior esforço do intérprete, que deve buscar a solução na interpretação sistemática do texto constitucional.

De certo, em virtude da grande relevância do aspecto espacial, que pode ensejar (ou evitar) conflitos de competência entre os Entes Federados, não se pode admitir uma liberdade dos próprios legisladores estaduais/distritais em defini-lo, até mesmo porque as diretrizes do local em que se considera acontecido o fato jurídico tributário são indicativas do ente competente para figurar no polo ativo da relação tributária.

Assim, quanto ao IPVA, o critério espacial não pode ser diverso do âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal em que se definir juridicamente ocorrido o exercício da propriedade do veículo automotor. Frisa-se que, sendo veículos bens essencialmente móveis, o local (eventual ou habitual) da situação do bem se revela imprestável para fins de definição do aspecto espacial de incidência do IPVA.

Cabe-nos analisar aqui, de acordo com a legislação constitucional e infraconstitucional atualmente vigente, quais os critérios para se determinar a dimensão espacial do fato jurídico tributário relevante ao IPVA.

E, como visto, sendo o critério espacial crucial para a definição da Unidade Federada competente para cobrar o imposto, não pode haver liberdade plena aos detentores da competência tributária para sua escolha, sob pena de eleição de critérios espaciais distintos por cada um dos Estados e instauração de insegurança jurídica e guerra fiscal.

Portanto, ainda que inexistindo lei complementar a disciplinar o tema, é imprescindível que exista, no ordenamento jurídico, meios de identificar o critério especial aplicável para o IPVA. Caso não houvesse, seria impossível admitir a instituição e cobrança do imposto.

Ingressando, então, na definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do IPVA, imperioso verificar o que determina a Carta Maior. Considerando não haver o legislador constituinte disciplinado expressamente o tema, há de se analisar o artigo 158, inciso III, da Constituição²²³, que confere aos Municípios 50% (cinquenta por cento) do imposto arrecadado sobre a propriedade de veículos licenciados em seu território.

Embora se trate de regra de repartição de receita tributária, tal dispositivo constitucional demonstra que o constituinte pretendeu que o imposto seja devido no local em que o veículo seja registrado/licenciado. É por esse motivo que entendemos que o local onde se considera ocorrido o fato jurídico relativo ao IPVA (o exercício da propriedade do veículo automotor) deve guardar correlação com o local de registro e licenciamento do automóvel. Apenas desse modo é possível dar efetividade ao art. 158, III, da Constituição. No mesmo sentido é a opinião da Ministra Regina Helena Costa: “Quanto ao critério espacial, há apenas a coordenada genérica – território do Estado ou do Distrito Federal – onde o veículo deva ser licenciado”²²⁴.

Todavia, tal afirmação, por si só, não soluciona a problemática aqui colocada. É preciso analisar, de acordo com o arcabouço normativo brasileiro, em qual local deve ocorrer o registro e licenciamento dos veículos automotores, para, assim, conseguirmos apontar, especificamente, o critério espacial do imposto em estudo, conforme faremos a seguir.

²²³ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

²²⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 394.

3.4.2.3 O local de registro e licenciamento do veículo automotor

Como explicado no item 3.3 supra (*A legislação de trânsito e o IPVA*), tem-se que a competência para legislar sobre a matéria de trânsito (incluindo local de registro e licenciamento de veículos), nos termos do artigo 22, XI, da Constituição, foi conferida à União Federal, que a exerceu através da edição do Código de Trânsito Brasileiro.

Em consonância com o disposto no art. 120 do referido Diploma (Lei nº 9.503/1997), o local de registro e licenciamento do veículo automotor deve coincidir com o lugar do domicílio ou residência do proprietário.²²⁵

Portanto, interpretação sistemática do texto constitucional oferece a diretriz de que o imposto somente deve ser recolhido para o Estado que contempla o Município onde o veículo foi registrado/licenciado²²⁶ (que, por sua vez, de acordo com o art. 120 do Código de Trânsito, deve coincidir com o local de domicílio do proprietário), justamente porque o Estado repartirá o produto da arrecadação do imposto com esse Município.

Ainda, nos termos do art. 121 desse Diploma Legal, após registrado o veículo, será expedido o Certificado de Registro de Veículo – CRV, feito em nome do proprietário. Tendo em vista que esse documento exterioriza a propriedade do veículo automotor e o local de seu exercício, se transmitida a propriedade ou se o proprietário alterar seu domicílio ou residência, é imperativa a emissão de novo Certificado de Registro de Veículo, conforme prescrito no art. 123 da Lei nº 9.503/97.²²⁷

²²⁵ “Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997).

²²⁶ No mesmo sentido é a opinião de Gladston Mamede (*Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 64-66; e Paulo Roberto Coimbra Silva (*IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 60).

²²⁷ “Art. 123. Será obrigatória a expedição de novo Certificado de Registro de Veículo quando:
I - for transferida a propriedade;

Ou seja, o referido certificado constitui a linguagem apta a demonstrar o local onde, juridicamente, está vinculado o exercício da propriedade do veículo, eis que, no mundo social, este exercício não encontra qualquer vínculo espacial (o bem pode ser usado livremente em qualquer território). Daí se extrai a importância da linguagem jurídica, constituindo a própria realidade do direito.

Impende ressaltar que a Lei que instituiu o IPVA no Estado de São Paulo (Lei nº 6.606/89 – não mais em vigor²²⁸) dispunha a respeito do local de pagamento do imposto exatamente nessa linha:

Art. 2. O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito, da marinha ou da aeronáutica.

Apesar de o Estado, detentor da competência tributária, não ter liberdade ampla para fixar o critério espacial dos tributos, vê-se que a disciplina estava em linha com os ditames constitucionais.

Nesse aspecto, a legislação de trânsito é, portanto, importantíssima para determinar o critério especial do IPVA, pois indica, conforme definido em lei, o modo pelo qual se delimita o âmbito territorial do exercício da propriedade do veículo automotor. Da interpretação dos arts. 120 e 123 do Código Brasileiro de Trânsito, verifica-se que a legislação apontou, como relevante para atribuição da relação jurídica *propriedade*, o local do *domicílio do proprietário*.

Cumprido esclarecer que a fixação do local de pagamento do IPVA com o lugar de registro do veículo constitui uma presunção relativa de que lá é exercida a propriedade do bem. Tal presunção, como deve ser em direito tributário, é relativa,

II - o proprietário mudar o Município de domicílio ou residência;

III - for alterada qualquer característica do veículo;

IV - houver mudança de categoria” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997).

²²⁸ Em 23 de dezembro de 2008, foi publicada a lei nº 13.296, que passou a disciplinar o IPVA no Estado de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

podendo quaisquer dos integrantes da relação jurídica tributária comprovar o contrário. Isso pode acontecer, por exemplo, no caso de veículo objeto de roubo, furto ou total deterioração. Nessas hipóteses, mesmo que ainda exista o registro do veículo, perante a autoridade competente, em nome do sujeito passivo, este pode comprovar que não possui sua propriedade e, assim, afastar a incidência do IPVA. O mesmo é aplicável ao sujeito ativo, quando verificado que o local de registro do veículo foi feito em Município indevido, que não corresponde ao domicílio do proprietário. Nesse caso, deve o estado desconstituir o registro indevidamente feito em outra unidade federativa e cobrar o imposto (aqui, deve se ter cuidado, pois a desconstituição prévia do registro feito em outra unidade federada é essencial, adotando-se as provas cabíveis, contraditório e ampla defesa, para não incorrer em bitributação).

Evoluindo na interpretação do arcabouço normativo em questão, cabe verificar os critérios de definição do local de domicílio e/ou residência das pessoas físicas e jurídicas, para chegar ao cumprimento do artigo 120 do Código de Trânsito, definindo-se o correto local de registro e licenciamento de veículos do qual detenham a propriedade e, por fim, chegar ao estado competente para cobrança do IPVA, como doravante enfrentaremos.

3.4.2.4 O local de domicílio ou residência do proprietário

A noção de domicílio fixada pelo direito brasileiro teve origem no direito romano. A teoria romana partia da ideia de casa (*domus*), fixando o conteúdo jurídico de domicílio em razão do estabelecimento ou permanência do indivíduo naquele lugar²²⁹. Domicílio traduz, assim, o estabelecimento do lar e a constituição do centro dos interesses econômicos do indivíduo.

Destaca-se que a noção de domicílio é de grande importância para o Direito, pois, sendo a função primordial deste a regulamentação das relações intersubjetivas,

²²⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 229.

é necessário que as pessoas tenham um local, livremente escolhido ou determinado pela lei, onde possam ser encontradas para responder por suas obrigações. O domicílio traduz o elemento de fixação espacial da pessoa, o fator de sua localização para efeito das relações jurídicas²³⁰. Trata-se da sede jurídica da pessoa²³¹.

A importância desse instituto é vislumbrada também com a análise dos direitos e garantias fundamentais preconizados pela Constituição de 1988, dentre os quais está a proteção ao domicílio, com a inviolabilidade domiciliar, nos termos do art. 5º, XI²³², da Carta Maior.

No direito civil brasileiro, há distinção entre residência e domicílio das pessoas físicas²³³. Residência abrange o lugar onde a pessoa se fixa e habita de forma estável, mesmo que dele se ausente por algum tempo. Difere também da chamada moradia, que compreende o local onde o indivíduo permanece acidentalmente, por determinado período de tempo, mesmo que sem o intuito de ficar (como exemplo, cita-se quando uma pessoa se hospeda em um hotel ou na casa de um amigo; durante a hospedagem, lá tem sua moradia, mas não sua residência).

Já o domicílio é um instituto jurídico, criado pela lei, correspondendo, como nos ensina Maria Helena Diniz, ao “local onde a pessoa responde, permanentemente, por seus negócios e atos jurídicos”²³⁴. Ou seja, o domicílio representa o local em que se presume estar presente a pessoa, no que se refere às suas relações jurídicas.

²³⁰ O domicílio estabelece regra geral em matéria de competência processual, conforme artigos 94 e seguintes do Código de Processo Civil (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17 jan. 1973).

²³¹ AMARAL, Francisco. *Direito civil* – introdução. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 246.

²³² “Art. 5º. [...] XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

²³³ Tal distinção não é aplicável às pessoas jurídicas, já que estas não possuem residência.

²³⁴ O domicílio é importantíssimo para determinação do lugar onde a pessoa deve exercer direitos, propor ação judicial, responder por suas obrigações (DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 1 – Teoria Geral do Direito Civil. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 195).

Para a definição do domicílio de uma pessoa, de acordo com César Fiuza, são levados em consideração dois critérios – um objetivo (lugar em que a pessoa se fixa – sua residência) e outro subjetivo (com o ânimo de permanecer)²³⁵ –, sendo que neste último está a diferença entre residência e domicílio. No mesmo sentido, Caio Mário da Silva Pereira afirma que, para o Direito Brasileiro, a definição de domicílio resulta na apuração de duas ordens de ideais: uma externa, a residência, e outra interna, o propósito de permanecer²³⁶.

O domicílio da pessoa natural, de acordo com a lei civil, é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo (art. 70 do Código Civil). Entretanto, tendo diversas residências onde alternadamente viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas (CC, art. 71), admitindo a chamada pluralidade domiciliar. Quanto às relações profissionais, o domicílio da pessoa natural é o lugar onde a profissão é exercida ou, sendo exercida em lugares diversos, cada um deles constitui domicílio para as relações que lhe correspondem (CC, art. 72, parágrafo único)²³⁷.

Prosseguindo na análise das normas atinentes ao domicílio no âmbito do Direito Civil, no que diz respeito às pessoas jurídicas, como explica Maria Helena Diniz, uma vez que estas não possuem residência, seu domicílio civil é o local de suas atividades habituais, de seu governo, administração ou direção ou, ainda, o local determinado no seu ato constitutivo²³⁸.

Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o domicílio é o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem domicílio

²³⁵ FIUZA, César. *Novo Direito Civil – Curso Completo*. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

²³⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 231.

²³⁷ O Diploma Civil prevê, ainda, a situação na qual o indivíduo não possui domicílio fixo ou certo, ao estabelecer que aquele que não tiver residência habitual, ou empregue a vida em viagens, sem ponto central de negócios, terá por domicílio o local onde for encontrado (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002, art. 73).

²³⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 1 – Teoria Geral do Direito Civil. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 245.

especial no seu estatuto ou atos constitutivos (CC, art. 75, IV). E, no caso de manterem diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados (CC, art. 75, § 1º).

Já para as pessoas jurídicas de direito público interno e suas autarquias, o domicílio é a sede de seu governo (CC. Art. 75, I, II e III), sendo da União, o Distrito Federal, dos Estados e Territórios, as respectivas capitais, e dos Municípios, o lugar onde funcione a administração municipal.

De acordo com a legislação civil, as pessoas são, a princípio, livres para a escolha do local onde fixarão seu domicílio. Com exceção dos casos previstos em lei de domicílio necessário²³⁹, as pessoas podem, livremente, eleger o local onde fixarão seu domicílio (trata-se do domicílio voluntário).

Cabe ressaltar que essa liberdade é com relação à escolha onde a pessoa fixará sua residência com animo definitivo (no caso das pessoas físicas) ou qual local a pessoa jurídica irá eleger para funcionamento de sua administração e diretoria. Todavia, uma vez fixada a pessoa em um determinado local, ali é o seu domicílio, de acordo com a imperatividade das normas construídas a partir dos enunciados supracitados. Por isso, há de se ter cautela com a afirmação comumente feita de que as pessoas são livres para escolher o local de seu domicílio. Tal liberdade diz respeito à escolha do lugar onde elas se fixarão, construirão seu lar, manterão o exercício de seus negócios e organizarão o funcionamento de suas atividades.

Todavia, é a legislação civil que traz as regras para a determinação do local de domicílio das pessoas (mesmo no domicílio voluntário), conforme artigos 70 a 78 do

²³⁹ Como exemplos de domicílio necessário: o domicílio dos incapazes será o de seu representante ou assistente; os funcionários públicos reputam-se domiciliados no local em que permanentemente exercem suas funções; os militares da ativa possuem domicílio onde servirem; os servidores da marinha e da aeronáutica serão domiciliados na sede do comando a que estiverem imediatamente subordinados; o domicílio dos tripulantes da marinha mercante será o local em que se achar matriculado o navio; os presos têm por domicílio o local em que estiverem cumprindo pena; e assim por diante (FIUZA, César. *Novo Direito Civil – Curso Completo*. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 157).

citado diploma. E são exatamente essas regras que devem ser observadas pelas pessoas físicas e jurídicas na definição do local de registro e licenciamento de seus veículos automotores, uma vez que este deve corresponder ao lugar de seu domicílio.

Importante, nesse passo, lembrar que o Código Tributário Nacional também dispõe sobre o tema do domicílio, em seu art. 127²⁴⁰. As regras construídas a partir desse dispositivo visam ao apontamento de um local de referência para a relação entre o sujeito passivo e a administração tributária. Todas as comunicações fiscais, intimações, notificações, enfim, todos os atos de intercâmbio procedimental e fiscalizações, serão dirigidas ao local denominado *domicílio tributário*²⁴¹.

Pelos contornos da legislação tributária, da mesma forma como ocorre na lei civil, vige a regra geral da eleição do domicílio que o sujeito passivo (tanto a pessoa física quanto a jurídica) pode fazer, decidindo, espontaneamente, sobre o local de sua preferência para sua fixação.

Todavia, quando não feita eleição do domicílio tributário pelo contribuinte ou quando o domicílio escolhido traga dificuldades na fiscalização e cobrança de tributos, o Código Tributário Nacional traz regras para defini-lo (incisos I a III do art. 127 do CTN). Na hipótese de não eleição voluntária do domicílio, a legislação

²⁴⁰ CTN: “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

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

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

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

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

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 26 out. 1966, retificado em 31 out. 1966).

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 300-301.

tributária traz que, quanto às pessoas naturais, considera-se domicílio tributário a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; e, por fim, quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Além disso, o dispositivo ora em análise estabelece que, em caso de não aplicabilidade das regras supracitadas, consignadas nos incisos I a III, “considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação”.

A definição do domicílio tributário, portanto, nos termos do art. 127 do CTN, é complementar e específica com relação às regras traçadas pelo Código Civil, sendo aplicável para as comunicações entre o fisco e o contribuinte, inclusive para convocar este último ao cumprimento de suas obrigações tributárias e deveres instrumentais. Assim, como se refere às relações tributárias do contribuinte, o domicílio tributário, em verdade, está intimamente relacionado ao aspecto espacial.

Entretanto, toda essa análise sobre o domicílio, aqui empreendida, se faz necessária para identificação do local de registro e licenciamento dos veículos automotores. Isso porque definimos que o critério espacial do IPVA é o local de registro e licenciamento do veículo automotor (art. 158, III, da CF/88), que, por sua vez, de acordo com a legislação de trânsito (art. 120 do CTB), deve ocorrer no local de domicílio ou residência do proprietário.

Dessa forma, firmamos a posição de que as regras aplicáveis para o fim aqui pretendido (definição do local de registro e licenciamento de veículos) são aquelas consignadas no código civil, em seus artigos 70 a 78. Não se pode esquecer que todas essas normas não desvinculam, em nenhum momento, o fato de que o domicílio, para fins de definição do local de registro e licenciamento dos automóveis e consequente

indicação do critério espacial da regra-matriz do IPVA, somente pode ser considerado com relação à pessoa que adquire e mantém a propriedade do veículo.

Tal assertiva se mostra especialmente relevante no caso de pessoas jurídicas com pluralidade de domicílio, por exemplo. Nessa hipótese, o domicílio a ser considerado é o relativo ao estabelecimento que adquire e mantém a propriedade dos veículos automotores, observados os demais critérios da regra-matriz de incidência do imposto em estudo.

Contudo, é preciso lembrar que a propriedade do veículo (como bem móvel que é) não está relacionada ao local onde o bem esteja fisicamente, conexão que muitas vezes os legisladores estaduais tentam empreender para fins de definição do local de pagamento do imposto²⁴², seja pela própria natureza do bem, que pode circular livremente, seja porque o universo jurídico não toca a realidade social, estabelecendo os critérios jurídicos aptos a caracterizarem a aquisição e manutenção da propriedade.

O legislador, ao apontar o local do domicílio do proprietário como o definidor do lugar do registro e licenciamento do veículo e indicador da relação jurídica de *propriedade*, reduziu a complexidade espacial socialmente verificável para essa relação jurídica e desprezou quaisquer outros indicativos de local, apontando o lugar específico em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário.

Ademais, compartilhamos do entendimento de que caso o contribuinte possua múltiplos domicílios legítimos, ou seja, mais de um local onde responde, juridicamente, por seus atos, a teor do que prescreve o art. 75, § 1º, do Código Civil,

²⁴² Como exemplo da tentativa de vinculação da propriedade do veículo com o local onde este circula, tem-se a Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo, que determina que, para as empresas locadoras de veículos, o fato que dá ensejo à incidência do IPVA é a locação de veículo ou colocação à disposição para locação no território deste Estado (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008, art. 3º, inciso X, “b”).

é permitido que ele escolha aquele em que a propriedade do veículo ficará vinculada e, conseqüentemente, o local onde o IPVA deverá ser recolhido²⁴³.

Com efeito, relevante pontuar que não possuem, os legisladores estaduais, liberdade para definir conceito de domicílio, seja porque a Constituição Federal estabeleceu a competência privativa da União para legislar sobre direito civil (art. 22, I, CF/88²⁴⁴), seja porque o conceito de domicílio faz parte da definição da competência tributária relativa ao IPVA, estando o legislador tributário proibido de alterar seu alcance, em decorrência do art. 110 do CTN (e do princípio federativo).

Por essas razões, impróprias as disposições do art. 4º, § 1º, da Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo, que delineou seus próprios requisitos para a definição de domicílio, trazendo regras não encontradas na legislação civil para caracterizar o instituto em relação às empresas locadoras e locatárias de veículos²⁴⁵. Trataremos com mais detalhe esse assunto no capítulo reservado aos conflitos federativos envolvendo o IPVA.

²⁴³ Nesse sentido é a opinião de Paulo Roberto Coimbra da Silva: “Nos casos, não raros, de empresas titulares de frotas de veículos (bens essencialmente móveis e que, no mais da vezes, transitam no território de diversos entes federados) e com filiais em diferentes Estados, sem a edição de uma lei complementar apta a dirimir conflitos de competência entre as unidades federativas envolvidas, não se vislumbra ser possível impedir a faculdade de efetuar o registro de seus veículos no Município em que melhor aprouver aos seus interesses e conveniência” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 61).

²⁴⁴ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

²⁴⁵ “Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

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

[...]

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

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota; [...]” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

Ao escolher os fatos que são aptos a desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que são seletores de propriedades do evento. O ilustre Professor Lourival Vilanova lembra que os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são, invariavelmente, seletores de propriedades²⁴⁶. Isso quer dizer que, ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária, o legislador constituinte, atribuidor da competência, selecionou as propriedades que julgou relevantes para caracterizá-lo. Por essa razão, não pode ente político detentor da competência alterar os institutos que delimitam o fato jurídico tributário.

Portanto, em síntese, o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA parte da norma constitucional que atribui, aos municípios, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, III, CF/88). Por esse critério de conexão, afirma-se que o IPVA é devido ao Estado ou Distrito Federal em cujo território o veículo esteja licenciado, sendo que este, por sua vez, deve corresponder ao local de domicílio do proprietário (art. 120 do CTB), definido de acordo com as regras consignadas no Código Civil (arts. 70 a 78).

3.4.3 Critério Temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência identifica o momento exato em que se considera sucedido, de forma completa e acabada, o fato apto a dar ensejo à obrigação tributária (o “fato gerador” do tributo). Ou seja, o critério temporal determina o instante em que ocorre ou se considera ocorrida a subsunção do fato à previsão da norma geral e abstrata, para fins de desencadear os efeitos do consequente.

Insta pontuar que o critério temporal da hipótese de incidência tributária não se confunde com o vencimento da obrigação tributária. Este último está relacionado

²⁴⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 46.

com a data de pagamento do tributo, enquanto o primeiro se refere ao instante do nascimento da obrigação tributária.

O aspecto temporal é de suma importância, pois é através dele que se identifica a legislação de regência da obrigação tributária, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, bem como se observa a obediência da legislação aos princípios da irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CR/88), anterioridade e noventena (art. 150, III, “b” e “c”, da CR/88).

No que diz respeito ao critério temporal, o constituinte deixou sua escolha ao legislador ordinário, desde que, evidentemente, este não o faça com violação a qualquer dos preceitos constitucionais.

Vale lembrar que existem tributos cujo fato imponible está relacionado à prática de um evento isolado, como, por exemplo, a transmissão de um bem imóvel a título oneroso (fato imponible do ITBI) ou a realização de operação de circulação de mercadoria (fato imponible do ICMS). Porém, em outros casos, o fato apto a dar origem à obrigação tributária consiste em uma situação que pode ser perene ou se prolongar no tempo, o que, em geral, ocorre nos tributos que oneram o patrimônio, como o IPTU e o IPVA.

Nesses casos, é necessária, por parte do legislador, a fixação do momento em que, para fins de nascimento da obrigação tributária, se considera ocorrido o fato apto a desencadear os efeitos dessa obrigação. Tal definição, todavia, deve guardar correspondência com o critério material do tributo, ou seja, para o IPVA, o aspecto temporal deve estar relacionado ao momento em que se adquire ou mantém a propriedade do veículo automotor. Como o fato que dá ensejo à incidência do IPVA é ser proprietário de veículo automotor, cumpre identificar o momento em que tal comportamento se perfaz, para fins de considerar estabelecida a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo.

Atualmente, as legislações estaduais, de uma maneira geral, estatuem três diferentes momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do IPVA: (i) para veículo novo, o instante em que adquirido e registrado, originariamente, pela pessoa (física ou jurídica); (ii) para veículos importados, o momento do desembaraço aduaneiro; e (iii) para veículo usado, o primeiro dia de cada exercício civil.

A denominada incidência originária ocorre com a aquisição da propriedade de veículos novos. Este é o momento, eleito pelos legisladores ordinários estaduais, no qual se considera ocorrido o fato impositivo do imposto em estudo²⁴⁷.

Ressalte-se que a aquisição da propriedade de bens móveis, conforme estabelecido no Código Civil, se perfaz não somente com a celebração do contrato de compra e venda, mas, sim, pela tradição da coisa em favor do adquirente²⁴⁸. A partir desse momento, então, é que se pode instaurar a relação jurídica tributária relativa ao IPVA.

Cumpra esclarecer, ainda, que a fabricação, aquisição para revenda ou importação de veículo novo por pessoa jurídica fabricante, revendedora ou importadora, não são condições bastantes para que se estabeleça a relação de propriedade e, portanto, a obrigação relativa ao IPVA. Isso porque, nessas situações, o veículo constitui mera mercadoria destinada ao comércio. Apenas com a incorporação do veículo ao ativo fixo dessas pessoas jurídicas, para seu uso, é que se faz possível a incidência do imposto²⁴⁹.

²⁴⁷ Nesse sentido são as legislações dos Estados de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008, art. 3, II), Minas Gerais (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. *Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003, art. 2, I) e Rio de Janeiro (RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 2877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997, art. 1, § 1, II).

²⁴⁸ Nos termos do art. 1.267 do Código Civil: “a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

²⁴⁹ A esse respeito estabelece a Lei do Estado de Pernambuco (Lei nº 10.849/1992):

“Art. 2. [...] § 2º Em se tratando de veículo novo, considera-se ocorrido o fato gerador na data de sua aquisição por consumidor final, pessoa física ou jurídica, ou quando da incorporação ao

Aplica-se também a incidência originária do imposto, se houver a aquisição de veículos que não se encontravam sujeitos à tributação, por força de imunidade ou isenção relativas ao antigo proprietário²⁵⁰.

Ainda tratando de veículo automotor novo, se tem a hipótese trazida pelas leis estaduais de arrematação de automóvel em leilão²⁵¹, considera-se ocorrido o fato apto a ensejar a exigência do IPVA com a arrematação do bem²⁵².

A segunda hipótese de critério temporal do imposto em questão é o caso de importação de veículos, no qual se considera ocorrido o fato imponible da obrigação tributária na data de desembaraço aduaneiro do automóvel²⁵³.

Sabe-se que desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, no caso de importação, sendo o bem desembaraçado e posto à disposição do importador²⁵⁴. Ou seja, os bens objetos de importação são postos à

ativo permanente por empresa fabricante ou revendedora de veículos” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.849, de 23 de março de 2004*. Cria o Programa Nacional de Financiamento da Ampliação e Modernização da Frota Pesqueira Nacional - Profrota Pesqueira, e dá outras providências. Brasília: DOU, 24 mar. 2004).

²⁵⁰ Como exemplo, tem-se a Lei do Estado de Minas Gerais (Lei nº 14.937/2003):

“Art. 2º O fato gerador do imposto ocorre:

§ 3º Tratando-se de veículo usado que não se encontrava anteriormente sujeito a tributação, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que se der o fato ensejador da perda da imunidade ou da isenção” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

No mesmo sentido é o art. 3, V (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

²⁵¹ “Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

VI - na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão; [...]” (ibid.).

²⁵² A arrematação é o ato pelo qual se adquire mercadorias ou bens levados à hasta pública, na forma dos artigos 686 e seguintes do Código de Processo Civil (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17 jan. 1973).

²⁵³ Como exemplo, cita-se: Estados do Espírito Santo (ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6.999*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001, art. 3, inciso II), Ceará (CEARÁ. Assembleia Legislativa. *Lei nº 12.023/1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Fortaleza, 20 nov. 1992, art. 1, parágrafo 4, inciso II), São Paulo (SÃO PAULO (Estado), op. cit., art. 3, III).

²⁵⁴ Nos termos do art. 571 do Decreto nº 6.759/2009, que institui o Regulamento Aduaneiro (BRASIL. Ministério da Fazenda. *Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Regulamenta a

disposição do importador no momento do desembaraço aduaneiro, que conclui a conferência aduaneira, razão pela qual se mostra em consonância com a materialidade do IPVA a fixação desse critério temporal pelos legisladores estaduais.

E, por fim, tem-se os casos de veículos usados, em que há incidência anual do imposto. Os legisladores ordinários fixaram que considera-se ocorrido o fato descrito no critério material da norma de incidência tributária relativa ao IPVA, no dia primeiro de janeiro de cada exercício²⁵⁵.

Como a propriedade de um bem é uma situação que se prolonga no tempo, houve a necessidade de eleição de uma data precisa e periódica na qual se considera ocorrido o fato jurígeno tributário, sendo que há de se ter obediência, pelo legislador, do lapso temporal mínimo, o qual, por opção destes, foi estabelecido como o período equivalente a um ano civil, medida que parece razoável.

Portanto, para veículos usados, é este o critério fixado para fins da incidência do IPVA: o primeiro dia de cada ano. Nesse aspecto, mesmo que a propriedade seja transferida durante o exercício civil, sua aquisição não será apta a originar a incidência do imposto. Isso porque se tratam de critérios diferentes os aplicáveis para veículos novos e usados, fazendo o legislador, no caso de automóveis usados, a válida opção por fixar a relação de propriedade existente no dia primeiro de janeiro.

Ou seja, a venda do veículo a terceiros durante o exercício, ainda que estes se encontrem em outras unidades federativas, não gera nem o direito a restituição proporcional do imposto ao alienante, nem o dever de pagamento proporcional ao

administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, 5 fev. 2009; e art. 51 do Decreto-lei nº 37/1966 (BRASIL. Ministério da Fazenda. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 nov. 1966).

²⁵⁵ SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008, art. 3, III.

adquirente (e, conseqüentemente, não gera o direito da unidade federada de domicílio do adquirente de cobrar o IPVA do exercício para o qual este já fora quitado).

Pelo mesmo raciocínio, o roubo, furto ou perda total do veículo usado, após instaurada a relação jurídica tributária, não gera o direito subjetivo do contribuinte à restituição proporcional do montante pago em relação aos dias compreendidos entre a data do roubo, furto ou sinistro e o término do exercício.

Definir em lei que o aspecto temporal do IPVA, em se tratando de veículo usado, é o primeiro dia do exercício civil, significa dizer que nesse momento se considera sucedido, de forma completa e acabada, o fato apto a ensejar a incidência do imposto. Modificações posteriores na situação da propriedade, após já instaurada a relação jurídica obrigacional tributária, não têm o condão de alterar o liame jurídico já instaurado e, muitas vezes, já extinto (no caso de já ter sido quitado o débito).

Não obstante, diversas leis estaduais preveem isenção do IPVA no período compreendido entre a data do roubo, furto ou perda total, até eventual recuperação, como é o caso dos Estados de Minas Gerais²⁵⁶ e São Paulo²⁵⁷. Trata-se de uma liberalidade das pessoas políticas detentoras da competência tributária.

²⁵⁶ “Art. 3º É isenta do IPVA a propriedade de: [...]

VIII - veículo roubado, furtado ou extorquido, no período entre a data da ocorrência do fato e a data de sua devolução ao proprietário; [...]” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

²⁵⁷ “Artigo 14 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês da ocorrência do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte conformidade: I - o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo;

II - a restituição ou compensação será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência. § 1º - A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício. § 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data da ocorrência do evento nas hipóteses de perda total do veículo por furto ou roubo ocorridos fora do território paulista, por sinistro ou por outros motivos, previstos em regulamento, que descaracterizem o domínio ou a posse.

§ 3º - Os procedimentos concernentes à dispensa, à restituição e à compensação serão disciplinados por ato do Poder Executivo” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

Diferente dessa situação é aquela em que, no instante fixado pelo legislador em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, a pessoa já não possui a propriedade do bem em decorrência de roubo, furto, apropriação indébita, perda total ou qualquer outro fato que importe na falta do exercício, pelo sujeito passivo, dos direitos inerentes à propriedade do automóvel. Nesses casos, mesmo que o bem esteja registrado e licenciado em nome da pessoa, esta pode comprovar que não possui sua propriedade e, com isso, afastar a incidência do imposto (por essa razão, afirmamos que a presunção da propriedade estabelecida pelo registro do veículo no órgão de trânsito é uma presunção relativa).

3.4.4 Critério Pessoal

O critério pessoal compõe o consequente da regra-matriz de incidência tributária e aponta quem são os sujeitos da relação jurídica: a pessoa apta juridicamente a figurar como pretensora do signo presuntivo de riqueza descrito em seu aspecto material (sujeito ativo) e a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação (sujeito passivo).

Passa-se, de pronto, à análise dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária relativa ao IPVA.

3.4.4.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária relativa ao tributo²⁵⁸. É a pessoa apta a integrar o liame obrigacional tributário, com interesse formalmente antagônico ao sujeito passivo, a quem a lei confere o direito de perseguir os objetivos traçados pela norma jurídica instituidora do tributo.

Cabe ressaltar que o sujeito ativo pode ser a pessoa jurídica de direito constitucional interno à qual o Constituinte conferiu a competência tributária ou quem

²⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 296.

ela credenciar para compor o papel de exigir do sujeito passivo a prestação tributária.²⁵⁹ Assim, denomina-se capacidade tributária ativa a aptidão para figurar na relação jurídica tributária, na condição de sujeito ativo. Tal capacidade pode ser transferida a terceira pessoa, pelo detentor da competência tributária, eleita para compor o liame, na condição de sujeito ativo.

Definir o sujeito ativo competente para instituição e cobrança do IPVA implica resgatar as lições alcançadas na análise do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária (conforme detalhado no tópico 3.4.2.2 – *A importância do critério espacial do IPVA para definição do sujeito ativo*).

Portanto, em consonância com o raciocínio desenvolvido para fixação do critério espacial, afirma-se que é sujeito ativo apto a integrar a relação jurídica tributária relativa ao IPVA o Estado ou Distrito Federal em cujos limites territoriais o veículo automotor objeto da tributação estiver registrado, o qual, por sua vez, deve corresponder ao local de domicílio do seu proprietário.

3.4.4.2 Sujeito Passivo

Sujeito passivo é a pessoa (sujeito de direitos) de quem se exige o cumprimento da prestação, ou seja, é aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos e/ou o cumprimento de deveres instrumentais.

Para Maria Rita Ferragut, sujeito passivo é

[...] a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação

²⁵⁹ Paulo de Barros Carvalho ressalta que é letra morta o art. 119 do Código Tributário Nacional, que prescreve que o sujeito ativo da obrigação “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”. Dele se depreende a ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos podem ser sujeitos ativos. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 297).

jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta²⁶⁰.

A Constituição Federal não aponta, via de regra, o sujeito passivo das exações ao atribuir a competência tributária. Analisando-se o Código Tributário Nacional, verifica-se consignado, em seu artigo 121²⁶¹, que o sujeito passivo é considerado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com fato jurídico tributário, e é designado responsável quando sua condição decorrer expressamente de lei.

Assim, utilizando-se os termos propostos no Código Tributário Nacional, afirma-se que o contribuinte é aquele que possui participação direta e pessoal com o fato apto a gerar a incidência tributária, ou seja, depreende-se facilmente do critério material constitucionalmente eleito.

Tais apontamentos são de suma importância para realização do princípio da capacidade contributiva, reforçado no art. 145 da Constituição de 1988: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a lei tributária deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa, para, assim, consagrar a aplicação do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva deve ser um padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária. Como afirma o Prof. Paulo de Barros,

[...] mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos

²⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29.

²⁶¹ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.²⁶²

Cumpra observar que a capacidade contributiva deve ser considerada de forma objetiva, e não subjetiva, ou seja, não leva em consideração as condições pessoais de cada contribuinte, mas, sim, a manifestação objetiva de riqueza atingida pela tributação. Nos impostos sobre a propriedade, por exemplo (como o IPVA, IPTU e ITR), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem²⁶³.

Trazendo tais lições para a identificação do contribuinte do IPVA, portanto, tem-se que este precisa estar intimamente relacionado à prática do fato jurídico e deter a manifestação de riqueza atingida pela tributação, não podendo ser, por isso mesmo, pessoa diversa do proprietário do veículo automotor.

Andréa M. Darzé propõe uma classificação para as normas de sujeição passiva, dividindo-as entre aquelas relativas aos contribuintes e as atinentes aos responsáveis²⁶⁴. Quando há identidade entre o sujeito que pratica o verbo previsto no aspecto material do antecedente normativo com o sujeito que figura no consequente, tem-se o contribuinte; do contrário, tem-se o responsável.

A autora divide também a sujeição passiva, quanto às suas características, entre pessoal ou exclusiva e plural ou concorrente. A sujeição pessoal inclui a hipótese de o contribuinte ser o único a figurar no polo do devedor e, no caso de responsabilidade, a substituição tributária (em que somente o substituto pode figurar como sujeito passivo, excluindo-se o devedor original); já a sujeição plural pode ser

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 174-175.

²⁶³ Pelos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza: “Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, porque a riqueza não advém apenas da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68).

²⁶⁴ Considerando como diferença específica o grau de proximidade que a pessoa compelida ao pagamento do tributo mantém com o fato jurídico tributário (DARZÉ, Andréia Medrado. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 138).

subdividida entre subsidiária (o devedor subsidiário responde somente na hipótese de ser impossível o adimplemento da obrigação pelo devedor principal) e solidária (qualquer dos sujeitos pode ser compelido ao adimplemento da obrigação, sem ordem de preferência)²⁶⁵.

Isso quer dizer que, em alguns casos, outras pessoas, além do chamado contribuinte, por manterem proximidade com o fato ao redor do qual é formada a relação jurídica tributária, são escolhidas por lei para, na condição de responsáveis, responderem pelo crédito tributário. Restando fixado que no caso do IPVA, contribuinte é o proprietário do veículo automotor, analisaremos a seguir a questão da responsabilidade, ou sujeição passiva indireta, para esse tributo.

3.4.4.2.1 *A responsabilidade tributária e o IPVA*

Andréa M. Darzé define responsabilidade tributária como “norma que colabora para a fixação da sujeição passiva tributária”²⁶⁶. A esse respeito também são valiosas as lições de Maria Rita Ferragut:

[...] o enunciado ‘responsabilidade tributária’ detém mais de uma definição, posto tratar de proposição prescritiva, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis.

[...]

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. [...]

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como fato, a responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da

²⁶⁵ DARZÉ, Andréia Medrado. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 138-139.

²⁶⁶ *Ibid.*, p. 139.

relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).²⁶⁷

Conforme estudado no item 2.10.3 (*A lei complementar em matéria tributária – funções e limites*), o art. 146 da Constituição Federal de 1988 outorgou competência à lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria tributária”, compreendendo nestas, especialmente, os elementos informadores das respectivas relações obrigacionais.

Sendo o sujeito passivo um dos elementos integrantes e essenciais para que se perfeça a relação obrigacional tributária, deve a lei complementar estabelecer critérios, condições e requisitos para a sua eleição pelo legislador ordinário, de modo a nortear a instituição dos tributos que competem a cada ente político.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), recepcionado com *status* de lei complementar pela Constituição de 1988²⁶⁸, tratou do tema nos Capítulos IV (“Sujeito Passivo”) e V (“Responsabilidade Tributária”), do Título II (“Obrigação Tributária”), integrantes do Livro II (“Normas Gerais de Direito Tributário”), estabelecendo que sujeito passivo “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121), dizendo-se contribuinte quando tenha “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e responsável quando, “sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, § único, I e II).

Assim, o Diploma Tributário estabeleceu normas gerais a respeito de sujeição passiva, devendo estas serem observadas pelo legislador ordinário no exercício da

²⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 33-34.

²⁶⁸ O parágrafo 5, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias assegura validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. Ademais, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é tradicional o princípio da recepção, pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, em compatibilidade com o teor dos novos preceitos constitucionais (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 246).

competência tributária, sob pena de violação a reserva de lei complementar imposta pela Constituição da República.

Da análise do Código Tributário Nacional, é possível identificar as seguintes hipóteses de responsabilidade tributária, ou sujeição passiva indireta, imputadas pelo próprio diploma legal: (i) responsabilidade por sucessão; (ii) responsabilidade de terceiros; (iii) responsabilidade por infração.

A responsabilidade por sucessão ou transferência está disciplinada nos artigos 129 a 133 do CTN e prescrevem, em estreita síntese, que, no caso de ocorrer a sucessão de titularidade de bens por determinados motivos, os novos titulares passam a responder pelos tributos relativos aos bens adquiridos e devidos até a data da sucessão.

Assim, a determinação do art. 131, I, do CTN²⁶⁹, pode ter reflexo para o IPVA, uma vez que o adquirente do veículo automotor pode ser responsabilizado, exclusiva e integralmente, pelo tributo incidente antes de sua compra e não pago pelo antigo proprietário²⁷⁰. Além disso, a sucessão *causa mortis*, prevista nos incisos II e III do mesmo artigo²⁷¹, também pode ser aplicada ao IPVA, sendo que o dever de pagar o

²⁶⁹ “Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

²⁷⁰ Tal responsabilidade é efetivamente prevista em diversas legislações estaduais. Como exemplo, tem-se a Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo: “Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais: I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores; [...]” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008) e a Lei nº 14.937/03, do Estado de Minas Gerais: “Art. 6º O adquirente do veículo responde solidariamente com o proprietário anterior pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais vencidos e não pagos” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. *Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

²⁷¹ “Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

tributo passa integralmente para o espólio, antes da partilha, ou para os herdeiros e legatários, até o limite de seus respectivos quinhões. E pela sucessão empresarial ou negocial (arts. 132 e 133, do CTN²⁷²) também se pode transferir para aqueles que adquirirem empresas, fundos de comércio ou estabelecimentos comerciais, a responsabilidade por IPVA devido e não pago pelas pessoas adquiridas.

A responsabilidade denominada “de terceiros” é disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN. Em tais hipóteses, o legislador previu fatos ilícitos a ensejar a responsabilização dos sujeitos, conforme as seguintes condições: (i) no art. 134, exigem-se dois requisitos para a imputação de responsabilidade tributária aos agentes ali elencados, a intervenção ou omissão de um dever que lhes competia e a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte; (ii) já o art. 135 pressupõe a prática, pelo sujeito, de atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, para nele recair a obrigação tributária.

Já as hipóteses de responsabilidade que o código chama de “por infração”, podem ser extraídas da interpretação dos artigos 136 a 138. Aqui, também se tem responsabilização atribuída a terceiros, pela prática de atos ilícitos, razão pela qual consideramos inapropriada a diferença terminológica feita pelo diploma tributário e a consignamos aqui apenas para fins didáticos. Mais especificamente, o art. 137 do CTN prevê a responsabilidade do agente por conta da realização (i) de infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções; (ii) de infrações em cuja

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

²⁷² “Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. [...]”

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: [...]” (ibid.).

definição o dolo específico do agente seja elementar; e (iii) de infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico.

Além das hipóteses acima citadas, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 128, previu a possibilidade de o ente competente para instituição do tributo estabelecer novas relações de responsabilidade:

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

Da análise do dispositivo constrói-se que são requisitos para a criação de nova hipótese de responsabilidade, pelo legislador ordinário: (i) que seja feita por meio de lei; e (ii) que o responsável eleito esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária.

Dessa forma, o legislador ordinário não possui liberdade plena para impor responsabilidade tributária ao seu talante. Ao contrário, está adstrito à competência tributária que lhe foi atribuída, devendo, para instituição de nova norma de responsabilidade, eleger pessoa que esteja economicamente vinculada ao fato apto a desencadear a incidência tributária.

A esse respeito assevera Hugo de Brito Machado:

Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (art. 128, CIN). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a relação de

contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável [...].²⁷³

Com tais lições, conclui-se que somente pode figurar como sujeito passivo do IPVA aquele que tenha relação com a propriedade do veículo automotor (fato jurídico apto a desencadear a incidência do imposto), direta (contribuinte) ou indiretamente (responsável, conforme artigos 121 e 128 do CTN), ou que, pelo acontecimento de algum dos fatos previstos nos artigos 129 a 138 do CTN (sucessão, prática de atos ilícitos, etc.), deverá compor essa posição na relação obrigacional.

3.4.5 Critério Quantitativo

No critério quantitativo, encontramos a chave para a determinação da dívida que o sujeito passivo deve pagar e que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir. Compõem o critério quantitativo a base de cálculo e a alíquota. Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador, recebendo a complementação da alíquota. Com a combinação de ambas, chega-se ao montante do débito tributário.

Assim, para a identificação do fato sobre o qual incide o tributo, tem grande importância o critério quantitativo. Isso porque, enquanto o critério material é chamado de núcleo da hipótese de incidência, composto pelo verbo e complemento, que descreve abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade da conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso.

Dessa forma, a base de cálculo é a dimensão da própria materialidade do tributo. No entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho²⁷⁴, a base de cálculo possui três funções: a) função mensuradora, pois a ela cabe medir as proporções reais

²⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 169-170.

²⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

do fato; b) função objetiva, visto que determina o débito; e c) função comparativa, pois, em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmar, afirmar ou infirmar o correto elemento material do antecedente normativo. Assim, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, para que o contribuinte seja tributado nos termos da Constituição.

No caso do IPVA, o valor a ser tomado para fins de quantificação do gravame há de corresponder à medida do fato jurídico tributário, consistindo, portanto, no valor venal do veículo automotor²⁷⁵.

Corroborando com esse entendimento é a posição de Marcelo Viana Salomão:

Assim, o que a leitura de todos os artigos constitucionais que desenham o arquétipo tributário dos impostos e, em especial os que incidem sobre a propriedade, nos dá é que a base de cálculo deles necessariamente deverá ser o valor do bem.

E nem poderia ser diferente, pois, se o fato impositivo é ser proprietário de um bem, o que revela a riqueza do sujeito passivo é exatamente o valor do referido bem.

Em termos mais jurídicos, tal se dá porque a base de cálculo é exatamente a mensuração da hipótese de incidência. Ou seja, a base de cálculo sempre deve refletir o valor da situação fática que acarreta a incidência do imposto.²⁷⁶

O *valor* do veículo a ser utilizado para fins de medição da base de cálculo pode variar de acordo com a situação em que este se encontra. Em se tratando de veículo novo, por exemplo, os Estados usualmente determinam que a base de cálculo corresponde ao valor de aquisição do bem, valor que constar no contrato de compra e venda do automóvel ou na respectiva nota fiscal²⁷⁷.

²⁷⁵ Na conceituação atribuída pelo Dicionário Houaiss, o valor venal é aquele “que um produto pode obter em decorrência das circunstâncias de mercado, a despeito de seu valor real ou dos custos de produção” (FIGUEIREDO, Cândido; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *valor venal*).

²⁷⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 13, 1996, p. 53.

²⁷⁷ A Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo assim determina: “Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é: II - na hipótese do inciso II e X, alínea “c”, do artigo 3º desta lei, (veículo novo) o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículo pelo consumidor; [...]” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de*

Na hipótese de veículo importado, o valor considerado para a base de cálculo é aquele constante no documento de importação. Cumpre destacar, a esse respeito, que diversos Estados determinam que, no caso de veículos importados, a base de cálculo do IPVA corresponde ao valor constante no documento de importação acrescido dos tributos e quaisquer despesas aduaneiras relativos à importação, ainda que não recolhidos pelo importador²⁷⁸. Tais previsões são merecedoras de censuras, uma vez que os tributos e despesas incidentes sobre a operação de importação não compõem o valor do veículo, não revelando, assim, a riqueza passível de tributação pelo IPVA.

Já no caso de veículos usados, a base de cálculo deve corresponder ao seu valor de mercado ou valor de venda do bem em condições normais de mercado²⁷⁹. Normalmente, as leis estaduais adotam uma pauta de valores, ou seja, fixam as bases de cálculo do imposto segundo dados do mercado para determinado exercício²⁸⁰.

dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

A Lei nº 6.999/01, do Estado do Espírito Santo:

“Art. 11. A base de cálculo do Imposto é: I – o valor constante do documento fiscal relativo à operação, acrescido do valor de opcionais, acessórios, inclusive modificações, frete e seguro, no caso de primeira aquisição de veículo automotor por consumidor final, junto ao fabricante, revendedor ou importador; [...]” (ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6.999*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001).

²⁷⁸ A título exemplificativo, tem-se a Lei nº 2.877/97, do Estado do Rio de Janeiro: “Art. 6º. A base de cálculo do imposto é o valor venal do veículo automotor. [...] Art. 9º. Veículos novos ou usados, importados diretamente do exterior pelo consumidor final, terão como base de cálculo o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos e quaisquer despesas aduaneiras devidos pela importação, ainda que não recolhidos pelo importador [...]” (RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 2877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997).

No mesmo sentido é a Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo: “Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é: [...] III - na hipótese do inciso III do artigo 3º desta lei, o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador; [...]” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

²⁷⁹ Nesse sentido se manifesta Regina Helena Costa (*Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 394).

²⁸⁰ O Supremo Tribunal Federal considera constitucional a fixação da base de cálculo do IPVA pelo Poder Executivo, caso esteja de acordo com os parâmetros fixados previamente em lei. Assim foi o julgamento do Agravo de Instrumento nº 167.500/SP, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão: “Não há que se considerar que o lançamento do imposto feito com base em valor fixado pela

Adotam-se valores médios para as diferentes classes de veículos, de acordo com a marca, tipo, especificações do fabricante, ano de fabricação, depreciação, dentre outros, para aproximar-se do valor venal do bem²⁸¹.

No que tange à alíquota, esta não pode ser excessiva, de modo que ofenda a capacidade contributiva, o que viria a caracterizar confisco, proibido pelo comando do artigo 150, IV, do Texto Maior. Além disso, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, incluiu o parágrafo 6º no art. 155 da Constituição²⁸², dispondo sobre a possibilidade de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas e de o ente tributante instituí-las de forma diferenciada em razão do tipo e utilização do veículo²⁸³, concretizando o primado da seletividade.

A fixação das alíquotas mínimas pelo Senado, todavia, ainda não se concretizou para o IPVA, ausência esta que contribui para o fenômeno da guerra

Administração à vista dos critérios e parâmetros da lei, colide com as disposições constitucionais focalizadas, como entendeu a agravante” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.500-SP*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 12 set. 1995. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 13 out. 1995).

²⁸¹ Sobre a base de cálculo do IPVA para veículos usados, cita-se a Lei nº 6.999/01, do Espírito Santo:

“Art. 11. A base de cálculo do Imposto é: [...] V – o valor médio de mercado divulgado em tabelas elaboradas pela Secretaria de Estado da Fazenda, no caso de veículos automotores usados, observando-se, no mínimo: em relação aos veículos aéreos, o fabricante e o modelo; em relação aos veículos aquáticos, a potência do motor, o comprimento, o tipo de casco e o ano de fabricação; em relação aos veículos terrestres, a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação. § 1º As tabelas a que se refere o inciso V serão publicadas anualmente no mês de dezembro do exercício imediatamente anterior ao da cobrança do imposto, com valores expressos em Valor de Referência do Tesouro Estadual – VRTE, ou em qualquer outro indexador que vier a substituí-lo” (ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6.999*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001).

²⁸² “Art. 155. [...] § 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

²⁸³ Jurisprudência do STF é no sentido de rejeitar a possibilidade de alíquota diferenciada do IPVA para veículos importados, sob o argumento de que, conforme art. 152 da CF/88, é vedado aos Estados e ao Distrito Federal estabelecer tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou destino do bem. No caso, o tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 367.785-RJ*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 09 maio 2006. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 02 jun. 2006).

fiscal que permeia o imposto, pois permite que os Estados adotem alíquotas cada vez mais baixas com o intuito de atrair o registro de veículos em seus territórios.

Com relação à seletividade das alíquotas, percebe-se que foram dois os critérios utilizados pelo legislador constituinte para balizar a atuação dos Estados e Distrito Federal: a espécie do veículo automotor e sua utilização. No caso, por exemplo, de veículos destinados a transporte de carga e de passageiros, pode-se fixar uma alíquota menor do que a aplicável para veículos de passeio²⁸⁴.

Cumprido destacar que a fixação do critério quantitativo do IPVA não se submete à observância do princípio da anterioridade especial de noventa dias (conforme art. 150, § 1º, da Constituição da República), devendo, todavia, ocorrer no exercício anterior ao da exigência do imposto²⁸⁵.

3.4.6 Síntese da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPVA

Portanto, o fato jurígeno, colhido do mundo social pelo constituinte e que comporta juridicização pelo operador do Direito, mediante o fenômeno da incidência da norma, é a aquisição ou manutenção da propriedade de veículos automotores.

²⁸⁴ Como exemplo da utilização da seletividade na fixação das alíquotas do IPVA, cita-se a Lei nº 13.296/08, do estado de São Paulo:

“Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de: I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão; II - 2% (dois por cento) para: a) ônibus e microônibus; b) caminhonetes cabine simples; c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos; d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares; III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor lado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

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

²⁸⁵ Em atendimento ao art. 150, III, “b”, CF/88:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

Destarte, do arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, conforme arquétipo constitucionalmente traçado para o IPVA, tem-se a seguinte estrutura da hipótese normativa:

(i) critério material: ser proprietário de veículo automotor;

(ii) critério espacial: limites territoriais do Estado ou Distrito Federal em que está registrado o veículo automotor;

(iii) critério temporal: instante fixado em lei, a partir do momento em que a propriedade é adquirida ou se mantém (instante da aquisição, na hipótese de veículo novo; 1º de janeiro de cada ano em caso veículo usado; e, se veículo importado, o átimo de sua entrada no território nacional).

Já o conseqüente normativo pode ser demarcado da seguinte forma:

(i) critério pessoal: o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal em que estiver registrado o veículo automotor, e o sujeito passivo é o proprietário do veículo automotor (contribuinte) ou quem, eleito por lei, tenha relação (vínculo econômico) com o exercício dessa propriedade (responsável);

(ii) critério quantitativo: a base de cálculo é o valor venal do veículo automotor; e a alíquota, o percentual fixado em lei estadual, com observância ao art. 155, § 6º, I e II, da Constituição.

Assim, os Estados e o Distrito Federal somente poderão exercitar sua competência, desde que respeitada a estrutura constitucionalmente traçada para o IPVA, conforme critérios e condições acima detalhados.

4 OS CONFLITOS FEDERATIVOS RELATIVOS AO IPVA

A forma Federativa do Estado repousa sobre a ideia de repartição de competências entre os vários entes político-administrativos que o compoñam. Federação, de acordo com o clássico ensinamento de Sampaio Dória, significa a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição, o que culmina em uma relação de igualdade, e não subordinação entre estes.

O princípio federativo, inscrito no artigo 1º da Carta Magna, está endereçado, inequivocamente, aos legisladores da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal. Contudo, não há de se negar que, enquanto expresse a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental, representará fonte inesgotável de direitos e garantias individuais.

Anote-se que no Brasil o legislador constitucional de 1988 optou pela federação combinada com a autonomia dos Municípios²⁸⁶, com a criação de quatro figuras políticas soberanas dentro de suas respectivas esferas: União, Estado, Municípios e Distrito Federal.

Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária, rigorosamente certificadas no Texto Constitucional, e a prova jurídica desse caráter autônomo, além das competências privativas que o constituinte lhes outorgou, pode ser extraída de uma circunstância significativa: a impossibilidade de intervenção federal nos Estados-Membros desautorizada pela Constituição. Michel Temer²⁸⁷ vê, na necessidade de previsão constitucional para que a União possa intervir nos Estados-Membros, uma afirmação de igualdade: “Fossem desiguais; existisse a

²⁸⁶ Observe-se que os Municípios “não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito da fórmula literal do art. 1º, ‘caput’, mas recebem dignidade constitucional como está dito no art. 18 desse Diploma” (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 32).

²⁸⁷ *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 77.

subordinação dos Estados à União, não se cogitaria de autorização constitucional expressa”.

Nessa conjuntura, abordaremos o fenômeno da guerra fiscal do IPVA, identificando situações específicas em que os conflitos relativos a esse imposto se mostram presentes, e em que medida tais embates comprometem a realização dos princípios fundantes do Estado Brasileiro.

4.1 O fenômeno da guerra fiscal

Como já mencionado outrora, a autonomia financeira das Pessoas Políticas é elemento fundamental à garantia da harmonia do pacto federativo e à manutenção da igualdade e não subordinação entre os Entes Políticos, razão pela qual o tema da tributação é de extrema relevância.

Todavia, na mesma ou em maior grandeza da relevância do assunto da tributação está a polêmica que ele enfrenta constantemente. De um lado, posicionam-se os interesses da União, cuja pretensão é ampliar cada vez mais suas receitas; de outro, os Estados-Membros e os Municípios, defendendo sua parte na receita tributária e, por fim, apresenta-se o contribuinte, aspirando a reduzir sua participação no montante da arrecadação.

Somado a esses fatores está a realidade brasileira de desigualdades econômicas e sociais dentre as regiões do país, com a concentração das indústrias em alguns poucos estados e, ainda, o contínuo crescimento da concorrência e da competitividade no ambiente empresarial.

Nesse contexto, fenômeno muito comum no Brasil é o da guerra fiscal, em que, buscando aumentar a arrecadação, os entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios) concedem benefícios fiscais dos mais diversos para atrair as empresas para seus territórios.

Conquanto, à primeira vista, tais entes não interfiram diretamente na competência alheia, o oferecimento de grandes estímulos cria um desequilíbrio de forças e configura, quase sempre, renúncia de receita por parte do ente concedente.

Misabel Derzi define o ciclo da guerra fiscal da seguinte forma:

Assim, os sistemas tributários dos diferentes países coexistem e, ao mesmo tempo, interagem. Disso resulta que só aparentemente as escolhas dos Estados em matéria de tributação são, em princípio soberanas, pois muitas vezes adotam soluções que são meras reações a outras medidas implementadas em outros países e destinadas a atrair investimentos. Enfim, em um eterno círculo vicioso, todos se colocam dinamicamente ativos com vistas a melhorar a sua posição nessa competição, da qual muitas vezes dependem a arrecadação e a sustentação dos serviços públicos.²⁸⁸

Assim, para se posicionar como aptos a receberem determinados conglomerados, os entes federados oferecem vantagens das mais diversas, como infraestrutura privilegiada, garantia de acesso a portos e rodovias e, em especial, atrativos fiscais, os quais são muito comuns no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, mas vêm se tornando crescentes também no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

Tais benefícios revestem-se das mais variadas formas, através da concessão de créditos presumidos, redução de alíquotas, financiamento de parte do imposto recolhido, dentre outros. Nesse ponto, a criatividade das equipes econômicas anda sempre à frente dos poderes legislativo e judiciário.

4.2 A guerra fiscal do IPVA

No âmbito do IPVA, o fenômeno da guerra fiscal também está presente, na medida em que diversos Estados desoneram a tributação desse imposto para as pessoas físicas e jurídicas que optarem por registrar os veículos em seus territórios.

²⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência Tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 42.

O fato de o Senado Federal não haver definido alíquotas mínimas para o imposto em questão (nos termos do art. 155, § 6º, inciso I, da CF/88) agrava ainda mais a situação, pois confere aos entes tributantes total liberdade na redução das alíquotas. Conjugada a esse fator está a inexistência de lei complementar disciplinando as regras gerais do IPVA, a fim de evitar conflitos de competência entre os diversos Estados que compõem a República Federativa do Brasil, de modo que cada Estado passou a legislar indistintamente sobre todos os aspectos do tributo.

No caso do IPVA, por exemplo, se o legislador ordinário de um Estado elege como critério espacial o local de registro e licenciamento do veículo e o legislador de outro Estado elege o local de disposição e uso do veículo, haverá dois entes a tributar o mesmo veículo, pelo mesmo imposto, de forma conflitante. E quando os Estados elegem critérios (principalmente critérios espaciais) distintos para definir a relação tributária, abrem margem para haver duas (ou mais) pessoas políticas de direito constitucional interno tributando um único fato jurídico, em total violação ao Princípio Federativo.

A usurpação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes federados (no caso do IPVA, prevista no artigo 155, III, da Constituição), especialmente quando se trata dos Estados e Distrito Federal, culmina também em fragilizar o princípio da territorialidade da tributação que, apesar de não se manifestar expressamente no Texto constitucional, se reveste de insofismável realce, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema, consoante discorrido no tópico 3.4.2.1 (*Considerações sobre o princípio da territorialidade das normas*) e ressaltado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho:

O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus

espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.²⁸⁹

Neste ponto, cumpre evidenciar que diversas leis estaduais estabelecem parâmetros distintos para definição dos critérios material, espacial e temporal da regra-matriz de incidência do IPVA, acabando por muitas vezes ocasionar bitributação.

Anota-se que, diante das controvérsias envolvendo o local de pagamento do IPVA e os conflitos federativos oriundos desse imposto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no Recurso extraordinário com agravo ARE nº 784682. Nesse caso, examinar-se-á, especificamente, a celeuma acerca do local a ser pago o imposto, 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 (vê-se que a discussão posta no caso toma por pressupostos que tais locais – do registro do veículo e do domicílio do proprietário – podem ser diversos). Na decisão e pronunciamento que reconheceu a repercussão geral da matéria, o Ministro Relator descreveu a guerra fiscal no âmbito desse imposto, *ipsis litteris*:

Embora menos conhecida se comparada à relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, está em curso no país uma guerra fiscal envolvendo o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA. Ante a autonomia dos estados para fixar as alíquotas do tributo, tornou-se prática comum contribuintes registrarem veículos em unidades federativas diversas daquela em que têm domicílio, porque o imposto devido é menor. Isso faz surgir verdadeiro conflito federativo. O fenômeno envolve diferentes segmentos econômicos e mesmo pessoas naturais.²⁹⁰

Na prática, os Estados que definem alíquotas mais altas para o imposto assistem a uma debandada de contribuintes de seus territórios, para aqueles onde as

²⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 162.

²⁹⁰ Decisão do Ministro Marco Aurélio (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo nº 784.682/MG*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 mar. 2014. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 25 abr. 2014).

alíquotas são reduzidas, e, muitas vezes, tomam atitudes para coibir essa prática. Tais atitudes, por vezes, permeiam no campo da legalidade, como nos casos de intensificação de fiscalizações, abertura de processos administrativos para apuração da veracidade do domicílio declarado pelo contribuinte e, outras vezes, acabam configurando abuso, quando os Entes Federados extrapolam suas competências apreendendo veículos, cobrando em duplicidade o IPVA sem a prévia desconstituição do registro feito em outro Estado, etc.

E quando os Estados que se sentem prejudicados pelos atos praticados por outros entes políticos respondem ilegitimamente, extrapolando suas competências constitucionalmente demarcadas, o fenômeno da guerra fiscal gera suas consequências mais nefastas, imputando ao contribuinte, suportar o ônus da disputa entre os Estados.

Doravante, para que possamos realizar a interseção entre a teoria e a prática, aplicando os conceitos previamente elaborados, abordaremos alguns exemplos de situações polêmicas e atos normativos editados pelos Estados-membros como tentativa de reprimir ou coibir a guerra fiscal do IPVA, mas que acabaram por culminar em respostas que atingem os campos da ilegalidade, inconstitucionalidade e abuso de competência.

4.3 Exemplos concretos de conflitos relativos ao IPVA

4.3.1 O caso das locadoras de veículos

Desperta muitos questionamentos o regramento específico do IPVA, com relação aos veículos de propriedade de empresas locadoras, feito por alguns Estados da Federação.

Importante analisar, inicialmente, o conceito que o ramo próprio do direito que se presta a regulamentar esse instituto (direito civil) confere a ele. O contrato de locação de coisas pode ser definido como aquele pelo qual uma pessoa se obriga a

ceder, temporariamente, o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração, conforme determinação do art. 565 do Código Civil²⁹¹. Em sendo a cessão do bem temporária, findo o prazo estipulado no contrato de locação, o locatário é obrigado a devolver o bem ao proprietário²⁹².

Percebe-se, da análise das regras aplicáveis a essa modalidade de contrato, que os locadores são proprietários dos bens alugados, enquanto os locatários figuram como possuidores temporários, durante o período de vigência do contrato.

Pois bem, existem leis estaduais que estabelecem critérios temporal, espacial e, até mesmo, material do IPVA diferenciados para os casos em que os veículos estão submetidos a contratos de locação. Com exemplo, cita-se a Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo, e a Lei nº 15.242/10, do Estado de Santa Catarina, que estabelecem que os aspectos temporal e espacial do imposto correspondem, respectivamente, ao momento e ao local onde o veículo vier a ser colocado à disposição para locação no território desses estados, mesmo em se tratando de veículo registrado em território de outro Estado. Para análise, transcreve-se o trecho correspondente à lei paulista²⁹³:

Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

[...]

X - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

- a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;
- b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;
- c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação

²⁹¹ “Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

²⁹² “Art. 569. O locatário é obrigado:

[...]

IV - a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvas as deteriorações naturais ao uso regular” (ibid.).

²⁹³ SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008.

neste Estado, em se tratando de veículo novo. Parágrafo único - O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.²⁹⁴

Da leitura do dispositivo supracitado já se tem em mente o seu potencial de geração de conflitos. Imagine-se uma empresa que possui domicílio em um Estado da Federação, adquirindo veículos e registrando-os, regularmente, no respectivo Município, mas, posteriormente, distribuindo esses automóveis em filiais situadas em outros estados, a depender, por exemplo, da sazonalidade do mercado. De acordo com a lei dos Estados de São Paulo e Santa Catarina haverá, no mínimo, dois Estados-membros exigindo o IPVA com relação ao mesmo fato jurídico tributário: o Estado onde o veículo foi registrado (correspondente ao domicílio do proprietário) e o Estado onde este foi disponibilizado à locação.

Contudo, ao definir que o IPVA incide no momento e local onde o veículo vier a ser colocado à disposição para locação, independentemente de estar registrado em outra Unidade Federada (e de sua propriedade estar vinculada a outro território), o legislador ordinário estabeleceu um novo critério para caracterização do fato jurídico tributário relativo ao IPVA, desvinculado do critério constitucionalmente eleito (propriedade do bem). Ou seja, o ato de locar ou disponibilizar o veículo para locação passou a ser eleito pela norma geral e abstrata instituidora da exação, apto a desencadear a incidência do tributo.

²⁹⁴ A lei do Estado de Santa Catarina (Lei nº 7.543/88, com a redação pela Lei nº 15.242/10) dispõe de forma muito relevante a respeito do assunto:

“Art. 2º - O imposto sobre a propriedade de veículos automotores tem como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie.

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador:

[...]

IV – relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo registrado anteriormente em outro Estado.

§ 2º - O disposto no inciso IV do § 1º aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos I a III, no que couber” (SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Florianópolis, 30 dez. 1988).

Contudo, seguindo o raciocínio traçado neste estudo, pela rígida repartição constitucional das competências tributárias, os Estados e o Distrito Federal somente estão autorizados a instituir o IPVA sobre a propriedade, sendo-lhes vedado, por conseguinte, exigir esse imposto em relação a outros fatos.

A vinculação da incidência do IPVA ao ato de locar o veículo demonstra a instituição desse imposto em função do exercício do uso ou da posse de automóveis. Todavia, como detalhadamente exposto no item 3.4.1.2 (*Os institutos da “propriedade”, “posse” e “domínio” e a definição do critério material do IPVA*), os atributos ou desdobramentos do direito de propriedade, isoladamente considerados, quais sejam, o domínio ou a posse sem *animus domini*, não são aptos a desencadear a incidência do IPVA. Nesse aspecto, o legislador estadual acabou por alterar, de forma reflexa, o próprio critério material do IPVA, ao prever hipótese em que a sua incidência ocorrerá em virtude do uso ou da posse do automóvel.

Entende-se, pois, pela inconstitucionalidade que a leitura do texto sugere: se a Constituição prevê apenas “propriedade” do veículo automotor, não pode a norma de inferior hierarquia, veiculada em lei ordinária, intuitivamente referir-se a outros elementos para caracterizar a ocorrência do fato jurídico tributário. Somente é possível tributar a posse e o domínio relativamente aos tributos incidentes sobre a propriedade (como o IPVA e o IPTU), quando exercidos com ânimo de proprietário (*animus domini*), o que não é o caso do locatário com relação à coisa locada.

Em suma, somente ocorre o fato apto a gerar a incidência do IPVA no exercício da propriedade de veículo automotor. Eleger qualquer outro fato jurídico como supostamente suficiente para o nascimento da respectiva obrigação tributária é afrontar diretamente o texto constitucional.

Além disso, o legislador ordinário estadual, nas hipóteses citadas, ignorou que o legislador constitucional definiu que o critério espacial do IPVA está vinculado ao local de registro do veículo e que a competência para traçar as regras sobre esse local (legislar sobre trânsito e transporte) é da União, que, por sua vez, já a exerce

regularmente (através do Código de Trânsito Brasileiro – Lei nº 9.503/97), sendo que não há autorização constitucional para vincular o aspecto espacial da norma de incidência do imposto como o Estado onde o veículo é alugado ou colocado à disposição para locação.

Adicionalmente, ao instituir a exigência do IPVA de veículos regularmente licenciados em outras unidades federativas, o legislador estadual pretendeu tributar fatos ocorridos fora do seu âmbito territorial, o que viola o princípio da territorialidade da tributação, pois tal medida implicaria atribuir poder vinculante à lei que ensejará os efeitos jurídicos fora dos limites geográficos da pessoa política que a editou.

Veículos registrados em uma unidade federada que trafeguem em outro Estado não atraem a competência deste último para cobrança do IPVA. Há de se eleger um critério para identificar o local de pagamento do imposto, e, se este fosse o local por onde o veículo trafega por mais tempo, seria necessário mensurar a parcela durante a qual o automóvel transita em cada estado ou mesmo a quilometragem percorrida em cada território, para recolher o imposto onde elas forem maiores. Tais práticas são absurda e incompatível com o arquétipo constitucional do IPVA, mas, mais absurdo ainda, é cada ente adotar um critério diferente (há casos, como os Estados de São Paulo e Santa Catarina, em que critérios distintos são adotados por um mesmo estado²⁹⁵) para definir o aspecto espacial do imposto (lembrando que os entes detentores da competência não possuem liberdade de fixação do critério espacial)²⁹⁶.

²⁹⁵ O Estado de Santa Catarina, por exemplo, determina que o imposto é devido no município em que o veículo deva ser registrado (SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Florianópolis, 30 dez. 1988, art. 7º) e, posteriormente, prescreve que o tributo é exigível no local de domicílio do locatário do automóvel (um veículo objeto de locação irá se enquadrar em ambos os critérios).

²⁹⁶ Nesse sentido foi a sentença proferida pela 11ª Vara da Fazenda Pública, Juiz de Direito Kenichi Koyama: “Ao preferir a tônica da verdade, não compartilho da ideia de que ao contribuinte caiba apenas mensurar tempo ou tráfego dispendido em cada Estado, e da resposta indicar a (i)legitimidade tributária. Ao contrário, o contribuinte é livre para escolher o domicílio tributário (artigo 71 do Código Civil e 127 do Código Tributário Nacional). Em reserva, ao Estado de São Paulo cabe apenas identificar simulações ou fraudes, e talvez, desproporção escandalosa que ao contrário da elisão fiscal, preste-se apenas ao dolo desvirtuado da sonegação fiscal” (BRASIL.

Se não bastasse, verifica-se que a disciplina dos casos das locadoras de veículos, da forma como feita pela mencionada lei do Estado de São Paulo, está impregnada de contradições. Os enunciados normativos ali consignados estabelecem que o imposto é devido no local do domicílio do proprietário do veículo²⁹⁷ (o que, obviamente, não poderia ser diferente, não pela determinação do legislador estadual, mas, sim, em decorrência do artigo 158, III, da CF/88, combinado com o artigo 120 do Código Brasileiro de Trânsito). Todavia, curiosamente traz um conceito próprio de domicílio para fins da tributação pelo IPVA, conforme se vê:

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

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

[...]

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

- a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;
- b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;
- c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota; [...]²⁹⁸

Nota-se que a Lei Paulista nº 13.296/08 realizou uma redefinição do conceito de domicílio, para fins de fixação do critério espacial da hipótese de incidência do IPVA, desconsiderando as definições de domicílio já existentes no ordenamento jurídico brasileiro (artigos 80 a 87 do Código Civil, conforme detalhado no tópico 3.4.2.4. *O local de domicílio ou residência do proprietário*).

Ora, o legislador tributário não pode dar significação distinta a conceito próprio do direito civil, devidamente definido por esse ramo, com o fim de estabelecer

Fazenda Pública. *Processo nº 0026944.26.2013.8.26.0053*. Juiz de Direito: Kenichi Koyama. Julgamento: 27 fev. 2014. Órgão Julgador: 11ª vara. Publicação: 31 mar. 2014).

²⁹⁷ “Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

²⁹⁸ Ibid.

o local de pagamento do tributo. Imagine-se a possibilidade de cada ente federado estabelecer seus conceitos próprios de direito civil (como, no caso, o *domicílio*) para fins de definição de competência tributária. As normas atribuidoras de competência seriam inúteis, instaurar-se-ia um cenário de insegurança jurídica, com múltiplas incidências do imposto sobre um mesmo fato, pelos diferentes entes tributantes.

Por fim, ainda com relação aos veículos objeto de locação, os legisladores de São Paulo²⁹⁹ e Santa Catarina³⁰⁰ também inovaram ao estabelecer que as pessoas que tomam veículos em locação também podem ser responsabilizadas pelo pagamento do IPVA relativamente ao bem locado. Assim, passa-se a meditar a respeito dessa possibilidade de atribuição de reponsabilidade tributária do imposto em tela ao locatário do automóvel.

4.3.1.1 A atribuição de responsabilidade solidária ao locatário

Para se verificar a viabilidade de responsabilização solidária dos locatários de veículos pelo IPVA devido em relação ao carro locado, cumpre-nos analisar, inicialmente, as regras relativas à solidariedade no âmbito do direito tributário, vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Como explicitado no tópico 3.4.4.1 (*Sujeito Passivo*), excetuando-se as hipóteses previstas nos artigos 129 a 138 do código tributário nacional, somente pode

²⁹⁹ “Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais: [...] VIII - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação; [...]” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

³⁰⁰ Lei nº 7.543/88: “Art. 3º [...] §1º São responsáveis pelo pagamento do imposto e dos acréscimos legais: [...] III - o arrendatário, no caso de veículo cedido pelo regime de arrendamento mercantil; [...] § 3º Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e dos acréscimos legais, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação, sem a comprovação do pagamento do imposto: I - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado; e II - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público” (SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Florianópolis, 30 dez. 1988).

ocupar a posição de sujeito passivo do liame relacional tributário a pessoa que tiver relação com o fato jurídico praticado, seja diretamente, em caso de contribuinte, ou indiretamente, por expressa disposição de lei, no caso de responsável. Isso porque, conquanto o critério pessoal esteja no conseqüente, está ele umbilicalmente ligado ao critério material.

O código tributário nacional disciplinou as hipóteses de solidariedade entre mais de um sujeito com relação à obrigação tributária, como prescreve o art. 124 do referido código³⁰¹. No âmbito tributário, a solidariedade pode se verificar em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) ou no tocante às pessoas expressamente designadas por lei (inciso II)³⁰².

A solidariedade de que trata o inciso I do dispositivo em análise implica a existência de comunhão de interesses entre duas ou mais pessoas, de tal modo que todas tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo. Meditando-se sobre o conteúdo semântico da expressão *interesse comum*, verifica-se que não é qualquer interesse apto a ensejar a solidariedade, mas o interesse no fato que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária³⁰³.

É preciso haver interesse jurídico comum entre os sujeitos para aplicação do art. 124, I, do CTN, que surge a partir da existência da identidade de direitos e deveres

³⁰¹ “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966).

³⁰² Apesar de o legislador ter consignado a expressão *designadas por lei* apenas no segundo inciso, é certo que, em decorrência do princípio da legalidade, a responsabilidade tributária sempre decorrerá de lei.

³⁰³ DARZÉ, Andréia Medrado. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 230-231.

entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Assim, ocorrido o fato gerador, não se mostra possível distinguir um contribuinte dos demais. Todos os envolvidos possuem essa qualidade e, portanto, ficam automaticamente obrigados a recolher o tributo. É o caso, por exemplo, dos condomínios que devem recolher o IPTU sobre o imóvel comum ou do casal que adquire imóvel familiar, sujeitando-se ao pagamento de ITBI.

Por conseguinte, não há ensejo à solidariedade por interesse comum quando duas pessoas participam do fato gerador em posições diferenciadas. Se o fato gerador do tributo é a venda de imóvel, somente haverá vínculo natural de solidariedade no caso de existir pluralidade de vendedores, inexistindo qualquer solidariedade entre vendedor e comprador, pois que se encontram em lados distintos da relação jurídica subjacente.

No caso do IPVA, ora em estudo, nitidamente não há comunhão de interesses entre locador e locatário na prática do fato apto a gerar a incidência do tributo (qual seja, “ser proprietário de veículo automotor”). Verifica-se que o locatário sequer participa, em quaisquer polos, do fato escolhido pelo legislador para dar ensejo à obrigação tributária, concluindo-se pela inexistência de solidariedade baseada no inciso I do art. 124 do CTN.

Passa-se, então, ao exame do inciso II do art. 124 do CTN. O exame de tal dispositivo nos permite a interpretação de que o legislador complementar outorgou competência para o legislador ordinário fixar outras situações fáticas nas quais seja possível a atribuição de responsabilidade solidária. É certo que solidariedade legal tem por objetivo aumentar as garantias do sujeito ativo, reforçando a possibilidade de cumprimento da obrigação. Todavia, não se pode esquecer que a eleição dos sujeitos passivos (incluindo-se os responsáveis solidários) está adstrita aos contornos da norma de competência tributária.

Em outras palavras, a responsabilidade solidária não é uma modalidade autônoma de sujeição passiva indireta, mas um vínculo criado entre dois ou mais sujeitos passivos, assim qualificados, com amparo nos dispositivos do código que cuidam da matéria. Como ressalta, Andréia M. Darzé: “a solidariedade passiva não é forma de inclusão de terceiro na relação tributária, mas tipo de nexos que se estabelece entre codevedores”³⁰⁴. Assim, o legislador somente pode imputar o dever de pagar tributos aos sujeitos que realizaram o fato tributado ou que mantenham relação, ainda que indireta, com esse fato jurídico.

Admitir possa o legislador tributário atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que o código permite ou em hipóteses distintas daquelas nas quais se admite a responsabilização de certas pessoas implica tornar inócuas e sem sentido as normas gerais que cuidam exaustivamente do tema, configurando delegação em branco para a lei ordinária de matéria reservada a lei complementar, em violação ao art. 146, III, da Constituição Federal.

Com isso, a lei tributária somente pode vincular solidariamente o contribuinte a terceiros eleitos por medida de conveniência fiscal, com observância do art. 128 do código tributário nacional³⁰⁵. Esta, como visto no estudo do sujeito passivo do IPVA, depende não apenas de lei formal, mas, também, da existência de vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, de tal forma que seja possível ao substituto evitar o ônus econômico do tributo ou repassá-lo diretamente ao contribuinte, que é o natural obrigado. Nesse contexto, seria legítimo, por exemplo, responsabilizar o adquirente de imóvel solidariamente pelo imposto de transmissão devido pelo vendedor qualificado como contribuinte. Não seria admissível, porém, responsabilizar a testemunha de um contrato pelo tributo devido pelas partes contratantes em razão do ato jurídico.

³⁰⁴ DARZÉ, Andréia Medrado. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 257.

³⁰⁵ Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A dúvida posta neste tópico envolve a pretensão, dos Estados de São Paulo e Santa Catarina, de cobrar o IPVA das locadoras de veículos, no ato de locação ou de mera disponibilização de veículo para locação em seus territórios. Para assegurar a eficácia da norma de tributação, responsabilizou-se solidariamente, entre outros, a pessoa jurídica de direito privado que tomar veículo em locação nesses estados e os respectivos representantes, pelos débitos originários do período em que o veículo estiver sob sua locação.

Pois bem, verificou-se que a tributação do IPVA pode recair, unicamente, sobre a pessoa que tiver relação com o exercício da propriedade do veículo automotor (materialidade do tributo). O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo permite vislumbrar que as leis aqui trazidas a título exemplificativo, ao trazerem para o tópico de devedor solidário aquele que detém a posse temporária do bem (locatário do veículo), ou seja, alguém que não tem qualquer participação no fato jurídico tributário, extrapolou sua competência constitucional, ao passo que fez recair a carga tributária do imposto sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.

Portanto, entendemos que não é possível a responsabilização do locatário do veículo automotor (ou de seus representantes) ao adimplemento do imposto sobre a propriedade que este não detém, com fundamento nos artigos 124 e 128 do CTN.

Não obstante, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento de arguição de inconstitucionalidade em face do art. 6, da Lei nº 13.296/08, optou por decidir pela validade da responsabilidade solidária das locatárias pelo IPVA, conforme se extrai da ementa:

Arguição de inconstitucionalidade - Lei do Estado de São Paulo nº 13.296/2008 que é impugnada por empresa locatária de *veículos* por

possibilitar a sua responsabilidade na obrigação de recolhimento do IPVA - Não acolhimento - Não se vislumbra inconstitucionalidade na previsão da responsabilidade solidária da empresa que aluga *veículos*, mormente considerando-se que a lei prevê mecanismos para exclusão da obrigação (diante da prova de regular inscrição da *locadora* no Cadastro de Contribuintes e precedente pagamento do imposto), assim como prevê regras específicas para o caso de o tributo já ter sido recolhido em outra unidade da federação - Especificações sobre o domicílio que não contrariam regras gerais civis ou tributárias e que representam inovação com intuito de combater guerra fiscal, fraudes e simulações que levam à perda de contribuições ao estado em que efetivamente acaba ocorrendo o fato gerador - A ocorrência ou não de fraudes, de hipóteses de subsunção, de indevida bitributação e de óbice à livre iniciativa e alocação empresarial de recursos será avaliada em cada caso concreto - Arguição rejeitada, com remessa dos autos à 13ª Câmara de Direito Público, para que prossiga no julgamento do recurso.³⁰⁶

Nas razões de decidir, o relator afirmou que não se verificam conflitos entre as disposições da lei nº 13.296/08 (no ponto que atribui responsabilidade aos locatários pelo IPVA) e as normas constitucionais, uma vez que os respectivos dispositivos representam o exercício da competência tributária pelo Estado de São Paulo. Ademais, considerou que a atribuição da solidariedade em comento estaria de acordo com o artigo 128 do código tributário nacional.

Entretanto, sabemos que a competência tributária dos entes políticos é dada conforme limites estabelecidos pela própria constituição. No caso, a competência “*plena*” conferida aos Estados foi para a tributação da propriedade de veículos automotores exercidas em seu território (lembrando que a linguagem que demonstra o exercício da propriedade do veículo em determinado território é o seu certificado de registro, que deve ser realizado no local de domicílio do proprietário).

Com relação ao art. 128 do CTN, vimos que ele realmente autoriza aos entes competentes a criação de novas regras de responsabilidade, mas exige, para isso, que a pessoa eleita seja *vinculada ao fato gerador da obrigação tributária*. No caso, o

³⁰⁶ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0127403-35.2012.8.26.0000*. Relator: Desembargador Enio Zuliani. Julgamento: 22 ago. 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial. Registro: 30 ago. 2012, grifos do autor.

fato de uma pessoa alugar um automóvel não se relaciona, de nenhuma maneira, com a aquisição ou manutenção da propriedade do bem.

Como visto, quando o sujeito toma um veículo em locação, ele apenas adquire sua posse temporária. Além disso, estando o aspecto temporal da norma geral e abstrata do imposto fixada como a data de aquisição de veículo novo, ou o primeiro dia de cada exercício, no caso de veículo usado, muito provavelmente, quando o locatário alugá-lo, o tributo já estará quitado para o exercício vigente, o que culminaria em uma tentativa de dupla tributação.

Há de se considerar também que a norma que atribui responsabilidade pelo IPVA aos locatários de veículos também tem potencial para gerar conflitos federativos, nos casos em que o proprietário do veículo estiver domiciliado em um estado e lá registrado seu automóvel e o locatário tomar o bem em locação em outra unidade federada.

Assim, somos da opinião que as normas ora em análise representam atuação dos estados fora do âmbito da competência tributária que lhes foi conferida constitucionalmente no que concerne ao IPVA, representando invasão da competência de outros estados e, portanto, agravando o fenômeno da guerra fiscal, ao contrário da bandeira muitas vezes levantada de que essas leis visam combater a guerra fiscal³⁰⁷.

Outro argumento interessante extraído do julgamento da arguição de inconstitucionalidade em comento é o de que muitas locadoras simulam seus domicílios, e as disposições da Lei nº 13.296/08 representam uma tentativa de coibir tais atos. Nesse sentido, vale a transcrição do voto do ilustre relator:

³⁰⁷ Ao contrário, relator do julgado em análise, por exemplo, opinou no sentido de que a Lei nº 13.296/08 é importante no cenário guerra fiscal: “não se pode deixar de analisar a Lei 13.296/2008 em uma realidade de guerra fiscal. Os conceitos jurídicos não podem ser interpretados de forma estanque quando o rigor viabiliza subterfúgios para favorecer e desigualar os entes federativos” (SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0127403-35.2012.8.26.0000*. Relator: Desembargador Enio Zuliani. Julgamento: 22 ago. 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial. Registro: 30 ago. 2012).

Contudo, a nova lei parece trazer uma inovação positiva, [...] com o intuito de evitar fraudes e o registro indevido de veículos em entes federativos com menores alíquotas, principalmente diante da falta de regras gerais ou alíquotas mínimas estabelecidas pelo Senado, lembrando haver casos de locadoras que alteram contrato social e simulam a abertura de estabelecimentos no Paraná ou Tocantins, para se aproveitar das melhores condições oferecidas, em prejuízo do Estado a que, de fato, pertencem o bem e o fato gerador.

Por óbvio, as hipóteses em que o sujeito passivo registra indevidamente seu veículo em estado onde a alíquota do IPVA é menos gravosa representa fraude e deve ser combatida, utilizando-se os meios já existentes no ordenamento.

Todavia, as respostas inconstitucionais dadas pelos Estados a abusos praticados por contribuintes não as legitimam: irregularidades não se compensam³⁰⁸. Os Estados não podem extrapolar sua competência tributária com a justificativa de agirem em combate a fraudes e simulações. O argumento da possível ocorrência de atos fraudulentos não é suficiente para justificar a desconsideração das normas de competência impostas pela constituição, já que os Estados, atuando dentro de seu âmbito de competência, possuem mecanismos para apurar os casos de pessoas físicas e jurídicas que fraudem seus domicílios para se beneficiarem de alíquotas mais baixas de IPVA e cobrar o imposto nesses casos, com as devidas penalidades³⁰⁹.

³⁰⁸ Inspirado nas palavras do Ministro Sepúlveda pertence em julgamento relativo à guerra fiscal de ICMS, na qual Estado desconsidera benefícios fiscais supostamente irregulares concedidos por outro Estado: “O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377-2/MG*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 22 fev. 2001. Órgão Julgador. Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 07 nov. 2003).

³⁰⁹ Conforme preceitua o Código Tributário Nacional:
“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...]
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 26 out. 1966, retificado em 31 out. 1966).

Em decorrência das potenciais inconstitucionalidades dos citados dispositivos da Lei nº 13.296/08 e da Lei nº 7.543/88, com a redação da Lei nº 15.242/10, foram ajuizadas ações diretas de inconstitucionalidade, distribuídas, respectivamente, sob os números 4.376 e 4.612, pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), as quais se encontram pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

De certo, situações polêmicas como aquelas de pessoas com multiplicidade de domicílio, veículos que transitam com predominância fora de seu local de registro, dentre outras, demonstram a necessidade de esclarecimento de alguns critérios relativos ao IPVA, se não pelo legislador complementar, pelo Supremo Tribunal Federal.

Na falta desse regramento, cabe aos operadores do direito uma atividade interpretativa mais complexa, interagindo as diversas normas do ordenamento jurídico: no caso, as leis estaduais, o código tributário nacional, o código de trânsito brasileiro, sempre, é claro, tendo vista os ditames da Constituição Federal.

4.3.2 Os veículos objeto de arrendamento mercantil

O arrendamento mercantil, também denominado *leasing*, encontra-se regulado pela Lei nº 6.099/1974, correspondendo, conforme lições de Arnold Wald, a um contrato de origem norte-americana, em que uma pessoa (na qualidade de arrendatária), necessitando de certos bens que não lhe convém adquirir (equipamentos, imóveis, veículos, etc.), obtém de uma instituição financiadora (denominada arrendadora³¹⁰) que os compre e os alugue, permitindo à locatária, no fim do período da locação, a aquisição por preço que leve em conta os aluguéis³¹¹.

³¹⁰ Somente podem figurar como arrendadoras as empresas que possuam como objeto principal a prática de tais operações, os bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e as instituições financeiras que sejam devidamente autorizadas pelo Banco Central (BRASIL. Banco Central. *Resolução nº 2.309, de 28 de agosto de 1996*. Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil. Brasília, 28 ago. 1996).

³¹¹ WALD, Arnold. *Obrigações e contratos*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 568.

Tal contrato se assemelha a uma locação, na sua dinâmica, diferenciando deste pela necessidade de existência da tríplice opção ao seu término, ou seja, deve existir previsão contratual de que, ao final do contrato, o arrendatário pode optar por: (i) opção de compra do bem; (ii) renovação do contrato; ou (iii) devolução do bem arrendado. No caso de optar pela aquisição do bem, o arrendatário tem o direito de abater, do preço final, os valores pagos a título de aluguel durante a vigência do contrato.

O *leasing* é, portanto, um contrato misto, pelo qual um agente financeiro adquire e loca, a uma pessoa jurídica ou física, os mais diversos bens (equipamentos, veículos, imóveis), a prazo determinado pela legislação, tendo a pessoa arrendatária a faculdade de adquirir os bens ao final do contrato pelo preço residual garantido, de devolvê-los ao arrendador ou de renovar o contrato.

É de ressaltar que existem diferentes modalidades de arrendamento mercantil, sendo as principais delas, que merecem destaque, o *leasing* financeiro e o *leasing* operacional.

Conforme preceitua o art. 5º da Resolução nº 2309/1996 do Conselho Monetário Nacional, que trata das modalidades de leasing, o arrendamento financeiro é a modalidade em que, cumulativamente, (i) as prestações sejam suficientes para que a empresa arrendadora recupere o valor investido e ainda obtenha um retorno; (ii) o custo de conservação, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem fiquem sob responsabilidade do arrendatário; e (iii) o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado entre as partes, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Já o arrendamento operacional, nos termos da mesma Resolução, é aquele em que (i) as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% do custo do bem; (ii) o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo

de vida útil econômica do bem; (iii) o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado; e (iv) não haja previsão de pagamento de valor residual garantido. Normalmente, nesses casos, a manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado ficam sob responsabilidade da arrendadora (mas isso não é requisito para que o arrendamento se caracterize como operacional).

Veja-se que, de forma semelhante como acontece na locação, no caso do arrendamento mercantil, seja financeiro, seja operacional, a empresa arrendadora é a proprietária do bem, não obstante a posse direta seja transferida ao arrendatário durante a vigência do contrato³¹². Por essa razão, nos casos de *leasing*, é o arrendador a pessoa apta a figurar na relação jurídica tributária na qualidade de sujeito passivo. Ele é o proprietário do veículo, detendo o arrendatário apenas a posse (um dos elementos atinentes ao direito de propriedade).

Nesse sentido foi o voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da Medida Cautelar em ADI nº 2.298-RS:

[...] constata-se, sem delongas, que o arrendatário, nas operações de arrendamento mercantil ou “leasing”, qualifica-se, juridicamente, como mero locatário do bem arrendado. Decerto, poderá, no futuro (quando da fluência do prazo contratual de arrendamento), vir a ser proprietário da coisa locada. Trata-se, porém, de evento incerto, cuja ocorrência é conferida, unilateralmente, à vontade do arrendatário, vez que, ao invés de adquirir o domínio, poderá ele optar, validamente, pela renovação da locação ou pela tão-só restituição do bem ao arrendador, se não mais lhe interessar utilizá-lo.³¹³

³¹² No mesmo sentido aponta Fabiana Del Padre Tomé: “O segundo tema, que considero de extrema relevância, envolve a locação e o arrendamento mercantil. Aí, obviamente, o locador e o arrendador são os proprietários” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. IPVA – Locação, arrendamento mercantil e alienação fiduciária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 166, 2012, p. 180).

³¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta da Constitucionalidade nº 2.298/RS*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 16 nov. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, n. 214, 29 out. 2013.

Não obstante, também de forma semelhante à locação, diversas legislações estaduais incluem o arrendatário como responsável pelo pagamento do IPVA³¹⁴. O Estado de São Paulo³¹⁵, inclusive, determina que esse imposto deve ser pago no local de domicílio do arrendatário.

Ocorre que o IPVA somente tem o condão de incidir sobre a propriedade. Assim, como visto, não tendo o arrendatário qualquer relação com a propriedade do bem (fato apto a gerar a incidência do imposto), não pode ele ser incluído como responsável pelo pagamento do tributo, pelos mesmos motivos relatados no tópico anterior (4.3.1.1 – *A atribuição de responsabilidade solidária ao locatário*).

Portanto, as legislações estaduais que atribuem responsabilidade pelo IPVA ao arrendatário do veículo ou determinam que o imposto deve ser recolhido no estado de domicílio do arrendatário, estão em dissonância com a Constituição. Utilizam-se de fatos não relacionados àquele previsto na materialidade do tributo para fixar os aspectos da norma geral e abstrata de incidência (no caso, aspecto espacial e sujeito passivo), atuando fora do âmbito da competência constitucionalmente conferida aos Estados e ao Distrito Federal, com relação ao IPVA, conforme detalhadamente exposto no Capítulo 3 desta pesquisa.

³¹⁴ Como exemplos: Lei nº 14.937/03, do Estado de Minas Gerais:

“Art. 5º Respondem solidariamente com o proprietário pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais devidos: [...] II - o arrendatário, em relação a veículo objeto de arrendamento mercantil; [...]” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

Bem como a Lei nº 7.301/00, do Estado do Mato Grosso:

“Art. 10 São solidariamente responsáveis pelas obrigações principal e acessórias: [...] II - o arrendatário, no caso de arrendamento mercantil” (MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda. Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Cuiabá, 17 jul. 2000).

³¹⁵ “ Art. 4. [...] § 6º - Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo” (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008).

4.3.3 O IPVA e a alienação fiduciária em garantia

A alienação fiduciária de coisas móveis constitui uma modalidade de garantia de direito real para o cumprimento de obrigação principal. Conforme definição traçada por Maria Helena Diniz³¹⁶, na alienação fiduciária tem-se a transferência, feita pelo credor, da propriedade resolúvel e da posse indireta de um bem móvel ou imóvel como garantia do seu débito, resolvendo-se o direito do adquirente com o adimplemento da obrigação, ou melhor, com o pagamento da dívida garantida.

Segundo Arnold Wald, o instituto da Alienação Fiduciária ingressou no Brasil no contexto de dinamização das relações econômicas, sobretudo para servir como garantia ao credor, na liberação de crédito aos consumidores para obtenção de bens:

Para assegurar melhores garantias ao crédito direto ao consumidor, concebeu-se a alienação fiduciária, como operação na qual o devedor (alienante fiduciário) adquire o bem, que é revendido fiduciariamente ao financiador, ou seja, à instituição financeira adquirente fiduciária.³¹⁷

Para Caio Mário da Silva Pereira, a Alienação Fiduciária veio para atender às necessidades das relações jurídicas modernas e “se trata de um novo *direito real de garantia*”³¹⁸. A alienação fiduciária do bem ao credor é uma alienação resolúvel realizada, portanto, como garantia de que haverá o pagamento do contrato principal.

A propriedade fiduciária é regulamentada pelos artigos 1.361 a 1.368 do Código Civil, e tem por finalidade servir como instrumento de garantia de financiamentos, conforme indicado expressamente no art. 1.361, *caput, in verbis*:

Art. 1.361. Considera-se fiduciária a propriedade resolúvel de coisa móvel infungível que o devedor, com escopo de garantia, transfere ao credor.

³¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, s.v. *alienação fiduciária*.

³¹⁷ WALD, Arnold. *Direito Civil, Contratos em Espécie*. 18. ed., v. 3. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 27.

³¹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 4, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, P. 425, grifo do autor.

§ 1º. Constitui-se a propriedade fiduciária com o registro do contrato, celebrado por instrumento público ou particular, que lhe serve de título, no Registro de Títulos e Documentos do domicílio do devedor, ou, em se tratando de veículos, na repartição competente para o licenciamento, fazendo-se a anotação no certificado de registro.

§ 2º. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o devedor possuidor direto da coisa.

§ 3º A propriedade superveniente, adquirida pelo devedor, torna eficaz, desde o arquivamento, a transferência da propriedade fiduciária.

Da análise dos dispositivos legais, interpretamos que a chamada “*propriedade fiduciária*” não configura “*propriedade*” em seus atributos, nos moldes como disciplinado pelo artigo 1.228 do mesmo diploma. Trata-se de uma atecnia do legislador que, ao regular a alienação fiduciária, utilizou-se do termo *propriedade* para se referir a algo que não representa o feixe de direitos que o próprio Código Civil considerou como componentes desse instituto. Ou seja, não há na denominada propriedade fiduciária um direito real de propriedade com as suas características definidoras.

Sendo o legislativo composto por representantes do povo de todos os setores da sociedade (não necessariamente juristas), é possível a ocorrência de contradições e contrariedades no direito positivo. Por essa razão, não podemos nos ater apenas ao nome que a legislação dá a determinado instituto. É preciso, ao contrário, no curso da interpretação e formação de sentido dos textos jurídicos, realizar a interpretação sistemática, com as relações de coordenação e subordinação com os demais elementos do sistema.

Assim, ao discorrermos sobre quem é proprietário, não podemos nos ater apenas ao nome que dá a legislação, uma vez que em determinadas ocasiões, o nome atribuído a determinado instituto não corresponde ao feixe de direitos a ele relacionados. Conforme esclarece Fabiana Del Padre Tomé, “é o que se verifica na alienação fiduciária, em que há um ‘proprietário fiduciário’, que é aquele que

proporcionou o financiamento e em cujo nome o bem fica gravado, mas que não detém os direitos inerentes à ‘propriedade’³¹⁹.

Não por outro motivo, sobreveio, recentemente, a alteração da redação do artigo 1.367 do Código Civil, passando, a partir da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, a dispor o seguinte:

Art. 1.367. A propriedade fiduciária em garantia de bens móveis ou imóveis sujeita-se às disposições do Capítulo I do Título X do Livro III da Parte Especial deste Código e, no que for específico, à legislação especial pertinente, não se equiparando, para quaisquer efeitos, à propriedade plena de que trata o art. 1.231.³²⁰

Interpretando esse dispositivo, temos que a propriedade fiduciária não pode ser considerada “*plena*” e, por isso, não é propriedade (não possui o feixe de direitos presentes na propriedade). Trata-se de um direito limitado pelo fim a que se destina, que é justamente o de servir como garantia ao credor.

Esclarecendo a chamada propriedade fiduciária, são também valiosas as lições de Pontes de Miranda:

A expressão “transmissão fiduciária da propriedade” põe a palavra propriedade em sentido larguíssimo, porque há transferência fiduciária de direitos, que não são, sequer, direitos reais. Tal o que ocorre com a transmissão fiduciária dos créditos.³²¹

O instituto denominado “propriedade fiduciária” corresponde, assim, a uma “propriedade resolúvel”. Nela não estão presentes os direitos inerentes à propriedade. O credor fiduciário não usa, não colhe os frutos e não pode dispor do bem alienado fiduciariamente. Ou seja, nenhum dos direitos descritos no art. 1.228 do Código Civil

³¹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. IPVA – Locação, arrendamento mercantil e alienação fiduciária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 166, 2012, p. 181.

³²⁰ O art. 1.231, do Código Civil, dispõe que a propriedade “presume-se plena e exclusiva” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

³²¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: Parte Especial: Direito das Obrigações: Negócios Jurídicos Bancários e de bolsa*. Rio de Janeiro: Borsoi, v. 52, 1984, p. 339.

permanece com o credor alienante fiduciário. Realizando a análise relativa aos direitos que possuem o alienante fiduciário, expõe Fabiana Del Padre Tomé:

Será que a instituição financeira – eu estou falando em instituição financeira, porque, normalmente, é quem acaba financiando e figurando como proprietário fiduciário – tem esse direito de usar o bem? Não. De gozar daquele bem, daquele veículo automotor? Não. De dele dispor? Não. Por que? Porque ela não é o proprietário.³²²

Na alienação fiduciária, pela ótica do credor, o bem alienado serve somente para assegurar a satisfação de um crédito, ou seja, tem a finalidade única de garantia. O que o legislador chamou de *propriedade fiduciária*, portanto, representa espécie de *garantia real*, e não uma modalidade de *propriedade*. A razão de ser do instituto é conferir maior efetividade ao direito por ela protegido (garantia do crédito)³²³.

O credor fiduciário possui apenas o domínio resolúvel do bem, não detendo o chamado *animus domini*, ou seja, não manifestando qualquer pretensão de tomar o bem para compor seu patrimônio. Este somente pode tomar a coisa do devedor em caso de inadimplemento do débito, mas essa hipótese ainda traz uma particularidade: tomada a coisa, pelo credor, em virtude do não pagamento do débito, este não pode com ela permanecer. Deve proceder à venda, apropriando-se do valor correspondente ao seu crédito, mas não aproveitando eventual saldo positivo decorrente da venda do bem³²⁴.

³²² TOMÉ, Fabiana Del Padre. IPVA – Locação, arrendamento mercantil e alienação fiduciária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 166, 2012, p. 181.

³²³ Nesse sentido, afirma Malhim Namem Chalub: “A criação dos direitos reais de garantia visa a oferecer, a um só tempo, proteção ao direito do credor e comodidade ao devedor. É indispensável que simultaneamente o sistema jurídico outorgue, a quem empresta o crédito, garantia de que ao final poderá exigir eficazmente do devedor o cumprimento das obrigações pactuadas, e não onere o devedor a ponto de se ver impossibilitado de saldar a dívida ou de utilizar o bem que adquiriu com o crédito” (CHALHUB, Melhim Namem. *Curso de direito civil – direitos reais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 151).

³²⁴ É o que dispõem os arts. 1.364 e 1.365 do Código Civil:

“Art. 1.364. Vencida a dívida, e não paga, fica o credor obrigado a vender, judicial ou extrajudicialmente, a coisa a terceiros, a aplicar o preço no pagamento de seu crédito e das despesas de cobrança, e a entregar o saldo, se houver, ao devedor” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

Como se vê, a finalidade da alienação fiduciária não é a transmissão da propriedade do bem, mas, sim, a garantia de um débito. Portanto, os bens mantidos sobre a “propriedade fiduciária” do alienante, enquanto garantidores dos débitos contraídos por seus efetivos proprietários, assim como os respectivos frutos e rendimentos, não se comunicam com o patrimônio dos credores, mas, sim, com o patrimônio do devedor, que possui todos os poderes de gerência e assume os riscos pelo bem.

Com tais meditações, conclui-se que a “propriedade fiduciária” é instituto de garantia real, e não propriedade em si, conforme compartilha Melhim Namem Chalhumb:

Na locução propriedade fiduciária em garantia, o vocábulo propriedade não traduz esse feixe de direitos subjetivos, pois é aí qualificada como direito de garantia; disso resulta que a propriedade fiduciária em garantia não se submete ao regime jurídico do art. 1.228 do Código Civil, mas, sim, evidentemente, ao regime jurídico dos direitos reais de garantia estabelecido pelos arts. 1.361 e seguintes do código civil.³²⁵

Diante desse raciocínio, a propriedade de veículos automotores referida na norma constitucional atribuidora de competência aos Estados e ao Distrito Federal para cobrança do IPVA não alcança a chamada propriedade fiduciária.

Veja-se que, com o advento da Lei nº 13.043/14, que alterou alguns dispositivos do Código Civil relativos à alienação fiduciária em garantia, houve a inclusão do art. 1.368-B ao diploma, cuja transcrição se mostra importante para o tema aqui tratado:

Art. 1.368-B. A alienação fiduciária em garantia de bem móvel ou imóvel confere direito real de aquisição ao fiduciante, seu cessionário ou sucessor.

“Art. 1.365. É nula a cláusula que autoriza o proprietário fiduciário a ficar com a coisa alienada em garantia, se a dívida não for paga no vencimento” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

³²⁵ CHALHUMB, Melhim Namem. *Alienação fiduciária, incorporação imobiliária e mercado de capitais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 96.

Parágrafo único. O credor fiduciário que se tornar proprietário pleno do bem, por efeito de realização da garantia, mediante consolidação da propriedade, adjudicação, dação ou outra forma pela qual lhe tenha sido transmitida a propriedade plena, passa a responder pelo pagamento dos tributos sobre a propriedade e a posse, taxas, despesas condominiais e quaisquer outros encargos, tributários ou não, incidentes sobre o bem objeto da garantia, a partir da data em que vier a ser imitado na posse direta do bem.

Da leitura do dispositivo acima, interpreta-se que, caso o credor fiduciário tenha que tomar o bem do devedor, em virtude do inadimplemento da dívida, aí sim se tornará “proprietário pleno do bem” e passará a responder pelo pagamento dos tributos sobre a propriedade. Por isso, durante a vigência do contrato de alienação fiduciária, considera-se que a propriedade do bem é do devedor fiduciante, que detém o seu uso e gozo *com ânimo de dono* e, por isso, pode ser sujeito passivo do IPVA.

Ocorre que as leis estaduais, em geral, partem do pressuposto de que o credor alienante fiduciário é o proprietário do bem, estabelecendo como responsável tributário o alienatário do veículo³²⁶. Tal ângulo, pelo entendimento aqui exposto, mostra-se equivocado, vez que o alienante não exerce quaisquer dos direitos inerentes à propriedade.

O Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento no sentido de que o credor da alienação fiduciária não pode ser sujeito passivo de débitos inerentes ao veículo automotor, como multas de trânsito e despesas decorrentes de infrações praticadas pelo uso do veículo³²⁷. Apesar de o caso em julgamento não tratar

³²⁶ Como exemplo, cita-se a lei de Minas Gerais:

“Art. 4º Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.

Art. 5º Respondem solidariamente com o proprietário pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais devidos:

I - o devedor fiduciante, em relação a veículo objeto de alienação fiduciária; [...]” (MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003).

³²⁷ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA ORIUNDA DE ESTADIA DE VEÍCULO OBJETO DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM RESERVA DE DOMÍNIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO BANCO FIDUCIÁRIO. PRECEDENTES.

especificamente do IPVA³²⁸, os fundamentos utilizados na decisão são aplicáveis à controvérsia ora em exame, conforme se verifica da conclusão do Ministro Relator: “Sendo assim, não deve o credor fiduciário, que não estava na posse do bem e não praticou qualquer falta administrativa, ser responsabilizado monetariamente, possuindo apenas sua propriedade resolúvel”³²⁹.

Verifica-se que, diferentemente da locação e do arrendamento mercantil, na alienação fiduciária, o credor não é proprietário do bem. No caso da locação, por exemplo, aquele que detém a posse direta do veículo (locatários), não se configura como proprietário, já que não possui poder de gerência, não assume os riscos sobre a coisa e terá que devolver o veículo ao final do contrato. Já a alienação fiduciária do veículo configura a compra desse bem pelo devedor, porém, através de um crédito obtido junto a uma instituição financeira, que grava o veículo com a alienação fiduciária apenas como garantia do pagamento dos valores acordados no contrato principal.

Diante da relevância do tema, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 727.851³³⁰, que trata de pleito do

1. O credor fiduciário (banco), que possui apenas o domínio resolúvel da coisa alienada, não pode ser responsabilizado pelas despesas de remoção e estadia de veículo apreendido em razão de cometimento, pelo condutor do veículo, de infração administrativa. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.192.657/SP*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 02 fev. 2010. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 10 fev. 2010).

³²⁸ Os Recursos submetidos a julgamento no STJ cujo objeto de discussão era a inclusão de credor fiduciário no polo passivo do IPVA foram até então negados por óbices processuais. Como exemplos: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.382.516/MG*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento: 09 set. 2014. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 16 set. 2014 (aplicação da súmula 280 do STF); BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.384.577/MG*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento: 02 set. 2014. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 17 set. 2014 (ausência de prequestionamento).

³²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.192.657/SP*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 02 fev. 2010. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 10 fev. 2010.

³³⁰ “IPVA – AUTOMÓVEL – ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA – RELAÇÃO JURÍDICA A ENVOLVER O ESTABELECIMENTO FINANCEIRO E O MUNICÍPIO – IMUNIDADE RECÍPROCA ADMITIDA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta da

Município de Juiz de Fora-MG de reconhecimento da imunidade recíproca com relação a veículo adquirido através de alienação fiduciária em garantia. Nesse caso, somos da opinião que, em sendo o Município o proprietário do veículo arrendado, e não a instituição financeira, é medida que se impõe o reconhecimento da imunidade recíproca com relação ao IPVA³³¹.

Portanto, conforme entendimento aqui exposto, o credor da relação de alienação fiduciária em garantia, detentor da chamada “propriedade fiduciária” que, por sua vez, não corresponde à propriedade, por não abranger nenhum dos direitos inerentes a esse instituto, não é apto a figurar como sujeito passivo da relação jurídica relativa ao IPVA.

4.3.4 O aspecto temporal e a transferência do veículo a outra unidade federada durante o exercício

É certo que o legislador infraconstitucional deve determinar, especificamente, o critério temporal do IPVA. Contudo, este deve, necessariamente, guardar correspondência com a materialidade do tributo constitucionalmente demarcada, ou seja, o critério temporal deve ser coerente com o momento em que se adquire ou se mantém a propriedade do veículo automotor.

Com relação ao aspecto temporal do tributo em foco, a falta de uma legislação complementar uniformizadora gera um ambiente de potencial conflito. Isso porque,

República, no tocante ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA a recair em automóvel alienado fiduciariamente por instituição financeira a município” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 727.851*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 18 out. 2013. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: DJe, 29 out. 2013).

³³¹ Em 2ª instância, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais reconheceu a imunidade recíproca do Município de Juiz de Fora, utilizando, como um dos fundamentos: “procede o argumento de que os veículos alienados fiduciariamente já se acham incorporados ao patrimônio público do Município e afetados a finalidades públicas, devendo, assim, ser tratados como bens públicos e resguardados da tributação em razão da imunidade intergovernamental recíproca” (MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível/Reexame Necessário 1.0024.03.990786-0/003*. Relator: Desembargador Silas Vieira. Relator para acórdão: Desembargador Edgard Penna Amorim. Julgamento: 10 abr. 2008. Órgão Julgador: 8ª CÂMARA CÍVEL. Publicação: 30 jul. 2008).

se as diferentes unidades federativas fixarem critérios temporais distintos para o mesmo imposto e, sendo o veículo um bem móvel, que pode ser transferido de um Estado para outro, poderia haver dupla incidência de IPVA para um mesmo contribuinte e para um mesmo automóvel, em um curto espaço de tempo, no decorrer de um único exercício.

Todavia, há de se ter em mente que, embora a Constituição tenha outorgado competência legislativa plena aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do IPVA, à falta de normas gerais editadas pela União, certo é que quaisquer alterações nos arcabouços legislativos estaduais deverão compatibilizar-se com as premissas constitucionais.

No tópico 3.4.3 (*Critério Temporal*), demarcamos três possíveis critérios distintos, aplicáveis ao IPVA, pelos Estados-membros, para determinação do instante em que se considera ocorrido o fato apto a gerar a incidência do imposto: (i) momento da aquisição, na hipótese de veículo novo; (ii) primeiro dia de cada exercício, em caso veículo usado; e (iii) o átimo da entrada de veículo importado no território nacional.

Frisamos, também, que, em se tratando de veículo usado, a transferência de sua propriedade, durante o exercício civil, não tem o condão de gerar uma nova incidência do imposto, eis que o critério aplicado para determinar o instante da incidência do IPVA para carros usados é o dia primeiro de janeiro de cada exercício, e não a data de aquisição do bem (são critérios diferentes aplicáveis para automóveis novos e usados, que não podem ser misturados).

No Estado de Pernambuco, todavia, a Lei nº 13.943, de 04 de dezembro de 2009, trouxe disposições que causam controvérsias quanto ao critério temporal da regra-matriz de incidência tributária do IPVA. Tais inovações merecem transcrição:

Art. 14. Nenhum veículo será registrado, inscrito ou matriculado perante as repartições competentes sem a prova do pagamento do IPVA ou da circunstância de imunidade ou isenção.

§ 1º A comprovação prevista neste artigo aplica-se, igualmente, aos casos de inspeção, renovação, vistoria, transferência, averbação,

cancelamento e a quaisquer outros atos que impliquem alteração no registro, inscrição ou matrícula do veículo.

§ 2º A partir de 01 de janeiro de 2010, quando ocorrer transferência de veículo de outra Unidade da Federação que tenha gozado de isenção, imunidade, redução de base de cálculo, alíquota reduzida ou qualquer outro benefício fiscal, o adquirente deverá recolher, ao Estado de Pernambuco, o IPVA proporcional ao período compreendido entre a data da transferência e o último mês do respectivo exercício.³³²

Por meio do art. 14, § 2º, supracitado, a lei pernambucana instituiu a cobrança de um IPVA proporcional, em caso de transferência de veículo vindo de outra Unidade da Federação, mesmo com o imposto já quitado para o exercício vigente, na hipótese de o automóvel gozar de algum benefício fiscal no Estado de origem (isenção, imunidade, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.).

Todavia, há de se lembrar que a regra que se estabelece para o IPVA nos casos de veículos usados, cuja tributação é decorrente da conservação da propriedade no tempo, é de que sua incidência deve ser, necessariamente, anual, como ocorre nos tributos que oneram o patrimônio e a renda. Os Estados não possuem liberdade discricionária para fixar lapsos temporais inferiores a um ano, pois isso ocasionaria o efeito confiscatório do tributo, com o estabelecimento de prazos insuficientes para aferir a capacidade econômica dos contribuintes.

Ainda com relação à legislação do Estado de Pernambuco, constata-se que esse Ente também prevê que, no caso de veículo usado, o IPVA é devido anualmente, sendo o instante em que se considera ocorrida a incidência fixado no primeiro dia de cada exercício. Adicionalmente, prevê que, em se comprovando o pagamento do IPVA em outra Unidade da Federação, no caso de transferência do automóvel para o Estado durante o exercício, não haverá incidência do imposto em Pernambuco³³³.

³³² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Lei nº 13.943, de 04 de dezembro de 2009*. Introduz modificações na Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992, e alterações, que trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

³³³ “Art. 2º. O IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo.

§ 1º. Considera-se ocorrido o fato gerador do IPVA no primeiro dia útil do mês de janeiro de cada exercício.

Contraditória, portanto, a determinação de pagamento do IPVA proporcional para veículo vindo de outro estado no qual gozar de algum benefício fiscal. Os estados são livres para fixar suas alíquotas (desde que, claro, não infrinjam o princípio da capacidade contributiva nem utilizem o tributo com efeito de confisco), mormente diante da inexistência de alíquota mínima fixada pelo Senado Federal, como previsto constitucionalmente (art. 155, parágrafo 6, inciso I, da Constituição de 1988).

E o fato de outro Estado livremente estabelecer alíquota diferenciada para um determinado veículo a depender de seu proprietário ou do uso para o qual é destinado, não legitima a cobrança em duplicidade do imposto já pago para o exercício vigente, o que é vedado por configurar bitributação.

Demais disso, ressalte-se que os Estados não podem negar vigência a benefícios fiscais concedidos por outros, cabendo, isto sim, o ajuizamento da competente ação junto ao Supremo Tribunal Federal. Tal situação, muito comum no âmbito do ICMS, começa a se fazer presente também para o IPVA, como no caso em análise, em que um Estado desconsidera o IPVA pago em outra Unidade Federativa, por entender que houve a concessão de algum incentivo ou benefício fiscal, fazendo uma nova cobrança do imposto quando o veículo é transferido para seu território.

4.3.5 As sanções políticas aplicadas pelo não pagamento do IPVA

Como o presente trabalho pretende analisar os aspectos relacionados ao IPVA, mostra-se relevante abordar fenômenos muito comuns, em que os entes tributantes utilizam-se de expedientes indiretos para a cobrança do imposto, além daqueles previstos na legislação específica, configurando as chamadas sanções políticas.

§ 2º. Em se tratando de veículo novo, considera-se ocorrido o fato gerador na data de sua aquisição por consumidor final, pessoa física ou jurídica, ou quando da incorporação ao ativo permanente por empresa fabricante ou revendedora de veículos.

§ 3º. Em se tratando de veículo usado não registrado e não licenciado neste Estado, considera-se ocorrido o fato gerador na data da aquisição, quando não houver comprovação do pagamento do IPVA em outra Unidade da Federação” (PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. *Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Recife, 28 dez. 1992).

O vocábulo *sanção*, como diversos outros utilizados na Ciência do Direito, comporta o problema semântico da ambiguidade, por haver várias acepções do termo no discurso jurídico-científico.

Eurico de Santi, citado por Aurora Tomazini de Carvalho, menciona, por exemplo, três diferentes significados para o termo *sanção*: (i) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, decorrente do descumprimento de um pressuposto obrigacional; (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercitar seu direito de ação (processual) para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária; e (iii) relação jurídica, consequência processual deste “direito de ação” preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial³³⁴.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho, abordando o vocábulo “sanção” na segunda acepção acima citada, ou seja, como a relação jurídica prescrita na norma secundária, que habilita o sujeito ativo a exercer o seu direito subjetivo de ação, afirma não haver direito sem sanção, já que não há um direito pertencente ao sistema jurídico que não possa ser exigido coercitivamente pela via judiciária³³⁵.

Para os fins propostos no presente tópico, consideraremos sanção como a relação jurídica punitiva, em razão do descumprimento, por um sujeito, de algum preceito normativo obrigacional.

É certo que a criação, a interpretação e a aplicação das sanções, pelas autoridades competentes, no âmbito de suas funções estatais – legislativa, executiva e jurisdicional –, encontram-se delimitadas pelo próprio ordenamento jurídico³³⁶ e, na esfera do direito tributário, não poderia ser diferente.

³³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, citado por Aurora Tomazini de Carvalho (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 319).

³³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 869-872.

³³⁶ PAULINO, Maria Ângela Lopes. As sanções restritivas de direitos e o exercício do poder de polícia - A inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito

As atividades administrativas relativas ao controle e à fiscalização dos atos dos particulares e, em sendo o caso, a aplicação de sanções, representam o exercício do poder de polícia do Executivo. Mediante tais atividades, cumpre ao poder público a garantia da fruição dos direitos individuais e coletivos previstos nas normas gerais e abstratas enunciadas pelo Legislador.

A aplicação de medidas político-sancionatórias pelos agentes estatais, no exercício do seu poder de polícia, deve observar o princípio da proporcionalidade. Tal postulado cumpre papel essencial para coibir abusos pelo Poder Público no exercício de suas funções, eis que, em sua atuação, não lhe é dado suprimir direitos fundamentais.

Pelo primado da proporcionalidade, ninguém pode ser obrigado a suportar restrições em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público, sem que sejam observados três aspectos: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito³³⁷. Esses, de acordo com a ideia trazida pela doutrina constitucional alemã, são os três elementos parciais que compõem o princípio da proporcionalidade.

O requisito da adequação corresponde à medida a ser adotada no caso concreto para chegar ao fim desejado, erigindo-se na conveniência e na conformidade dos meios empregados. A necessidade, também compreendida como intervenção mínima, é a adequação do grau de eficácia das medidas. É o dever de escolher, dentre os meios adequados a alcançar o fim desejado, aquele que trazer menores consequências

passivo ao pagamento do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 117, p. 89-106, 2012.

³³⁷ Conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão no caso *Apothekenurteil*, “a proporcionalidade pressupõe a análise de três aspectos: o da adequação, respondendo à indagação: *o meio promove o fim?*”; seguido da necessidade, representado pelo questionamento: *dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo dos direitos fundamentais afetados?*; e, por fim, da proporcionalidade em sentido estrito, perguntando: *as vantagens pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?*” (ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 330-331, grifos do autor).

negativas aos interessados. E, por último, a proporcionalidade em sentido estrito é o exame do confronto direto entre os interesses individuais e estatais, aludindo à noção de ponderação entre ônus imposto e benefício trazido.

Assim, é imperiosa a observância, pelo poder público, do princípio da proporcionalidade em suas atividades fiscalizatórias e no exercício do poder de polícia em geral, regulando, condicionando e restringindo direitos e liberdades dos administrados em prol da coletividade. Nesse sentido aponta Heleno Taveira Tôres:

Num Estado Democrático de Direito, não se pode admitir o poder de polícia como instrumento de confisco ou de restrição de liberdades sem justificativas evidentes. Por isso, tais atos interventivos somente serão legitimados quando for o único modo para atingir a finalidade de garantia do interesse público na espécie. E, desse modo, sempre que respeitados os direitos individuais, bem como, na delimitação das sanções, os princípios da proporcionalidade e da legalidade [...].³³⁸

Como as normas de direito tributário objetivam, em última análise, a constrição de bens do contribuinte em favor dos cofres públicos, a presença da aplicação de sanções é evidente. Todavia, a atividade das autoridades competentes é bem definida e regulamentada pelo sistema, devendo esta atuar sempre nos limites da lei.

No campo do direito tributário, constatando-se a subsunção entre o fato praticado pelo contribuinte e a hipótese de incidência da norma geral e abstrata referente à exação, o agente competente deve constituir a obrigação, conferindo exigibilidade ao crédito tributário.

A partir de então, não havendo o cumprimento da obrigação pelo devedor, a Administração Fazendária dispõe de procedimentos específicos para a cobrança do crédito tributário (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento de execução fiscal, etc.), devendo, assim, respeitar o devido processo legal para tanto.

³³⁸ TÔRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária. *Revista de Estudos Tributários*, n. 49, p. 55-76, maio-jun. 2006.

Dessa forma, o uso de sanções restritivas de direito no âmbito do direito tributário, especificamente com o intuito de garantir a satisfação do crédito tributário pelo particular, atingindo sua liberdade e propriedade sem o respeito do devido processo legal, é desautorizado pela Constituição da República. Não é demais lembrar que os interesses punitivos do Estado não se confundem com seus interesses arrecadatários.

Nesse diapasão, o termo *sanções políticas* é utilizado no Direito Tributário para se referir às restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo³³⁹, ou seja, as atitudes da Fazenda Pública tendentes a ignorar os procedimentos de cobrança instituídos em Lei, para valer-se de estratégias oblíquas, com o propósito de compelir o contribuinte ao pagamento de tributos sem o respeito dos meios legais próprios para a cobrança do crédito tributário. Por essa razão, afirma-se que as sanções políticas são constrangimentos inconstitucionais realizados pela Administração Fazendária, representando um desvio da prerrogativa tributário-punitiva do Poder Público.

A caracterização das sanções políticas, como nos ensina Maria Ângela Lopes Paulino³⁴⁰, pressupõe, cumulativamente, a presença dos seguintes elementos:

- (i) forma ‘coercitiva’ de a Administração Fazendária exigir o cumprimento da obrigação tributária (pagamento do tributo) em face do contribuinte sem a observância do devido processo legal e (ii) limitação ou ofensa a direito individual, notadamente ao direito à propriedade, à liberdade e/ou ao livre exercício da atividade econômica.

³³⁹ Nas palavras de Hugo de Brito Machado: “Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde às restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras” (MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 30, p. 46/47).

³⁴⁰ PAULINO, Maria Ângela Lopes. As sanções restritivas de direitos e o exercício do poder de polícia - A inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 117, p. 89-106, 2012.

Além de ferir o devido processo legal, o uso de sanções políticas no direito tributário representa um desrespeito ao princípio da proporcionalidade, eis que, tendo o Estado todo o aparato hábil a realização da cobrança do crédito tributário, as exigências da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da medida estatal não são atendidas. Se, com o uso de meios legítimos e menos gravosos, o Estado consegue atingir o fim almejado (obtenção do crédito tributário), utilizar-se de medidas sancionatórias restritivas de liberdades mostra-se desproporcional e desarrazoado.

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro, e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70³⁴¹, 323³⁴² e 547³⁴³), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas.

Além das súmulas, são diversas as decisões da Corte Suprema³⁴⁴ no sentido de não permitir o uso de sanções políticas para a cobrança de tributos, vetando, por

³⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 70*. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para a cobrança de tributos. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

³⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 547*: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”. Brasília: DJ, 10 dez. 1969.

³⁴⁴ A título exemplificativo, cita-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 413.782/SC*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 17 mar. 2005. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 03 jun. 2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 409.956/RS*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 02 ago. 2004. Órgão Julgador: Primeira Câmara. Publicação: DJ, 31 ago. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 409.958/RS*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 08 out. 2004. Órgão Julgador: Decisão Monocrática. Publicação: DJ, 05 nov. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 414.714/RS*. Relator: Ministro Joaquim

exemplo, a não concessão de alvarás de funcionamento a estabelecimentos, a apreensão de mercadorias por tempo superior ao necessário à constituição do crédito ou configuração do ilícito, a recusa de impressão de notas fiscais, dentre muitas outras.

Não obstante a verificada impropriedade da aplicação de sanções políticas para cobrar tributos, no âmbito do IPVA, existem algumas práticas que, de tão enraizadas no expediente perpetrado pelo fisco, são pouco questionadas pelos contribuintes. Como exemplo, pode-se citar a apreensão de automóveis e o óbice à emissão do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV)³⁴⁵ exclusivamente em virtude do não recolhimento do imposto estadual.

A apreensão de veículos pelo não pagamento de tributo foi inicialmente prevista, na vigência da antiga “Taxa Rodoviária Federal”, pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 397/1968, como forma de coagir os proprietários de veículos ao pagamento da

Barbosa. Julgamento: 22 out. 2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 11 nov. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 424.061/RS*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 02 ago. 2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 31 ago. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 434.987/RS*. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgamento: 18 out. 2004. Órgão Julgador: Decisão Monocrática. Publicação: DJ, 14 dez. 2004; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 666.405*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 27 mar. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 23 abr. 2012, cuja ementa se transcreve: “Sanções políticas no direito tributário – inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do STF) – restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita – limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao “substantive due process of law” – impossibilidade constitucional de o estado legislar de modo abusivo ou imoderado (rtj 160/140-141 – rtj 173/807-808 – rtj 178/22-24) – o poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – “não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (min. Orosimbo Nonato, RDA 34/132) – a prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte – a significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do “estatuto constitucional do contribuinte” – doutrina – precedentes – recurso extraordinário conhecido e improvido.”

³⁴⁵ O Código de Trânsito Brasileiro determina, em seu art. 130 que “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”; e, no art. 133, prescreve que “É obrigatório o porte do Certificado de Licenciamento Anual”.

referida taxa. Esse procedimento instituído à época da Ditadura Militar no Brasil curiosamente permanece até os dias atuais, em um Estado Democrático de Direito cujo primado do devido processo legal é inafastável.

Ora, os instrumentos de coerção indireta encontram limites na ordem constitucional, não podendo o Fisco utilizar-se de medidas que restrinjam ou impeçam o direito de liberdade de circulação ou de fruição de um determinado bem, para obter pagamento de seus créditos, sem recorrer ao Poder Judiciário.

Se a apreensão do veículo se der pela falta de concessão de licenciamento veicular, em decorrência do não atendimento de requisitos de segurança para circulação nas vias, por exemplo, poderia se considerar a medida adequada. Porém, caso esta ocorra pelo único motivo da falta de pagamento do IPVA, caracteriza-se típica sanção política.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o assunto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.654-7/AP, na qual se questionava a inconstitucionalidade de norma do Código Tributário do Estado do Amapá que impedia a apreensão de veículo automotor por falta de pagamento do IPVA. Em votação unânime, ficou consignado que é abusiva e desproporcional a apreensão de veículo em decorrência do não pagamento do imposto, caracterizando medida coercitiva não autorizada pelo ordenamento jurídico, para forçar o proprietário a quitar o débito:

Assim, por exemplo, se um cidadão deixar de pagar IPVA de seu automóvel, e também deixá-lo parado, sem transitar, apenas será devedor do imposto cujo fato gerador é a propriedade, estando sujeito às formas legais de cobrança. Seria ilógico que, além disso, ainda tivesse seu veículo apreendido, versando a hipótese de abuso do poder público, desprovido de qualquer de qualquer razoabilidade. [...]

Inaceitável, como visto, que o simples débito tributário implique apreensão do bem, em clara atuação coercitiva para obrigar o proprietário do veículo a saldar o débito. O ordenamento positivo

disciplina as formas em que se procede à execução fiscal, não prevendo, para isso, a possibilidade de retenção forçada do bem.³⁴⁶

Outro expediente corriqueiramente realizado pela Administração Fazendária Estadual é o condicionamento da expedição do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV), documento de posse obrigatória do condutor, à comprovação do pagamento do IPVA. Tal atividade é, inclusive, determinada pelo Código de Trânsito Brasileiro, em seu art. 131, § 2º: “O veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas”.

Os atos de registro e licenciamento são exteriorizações do poder de polícia que detém a Administração Pública. Tais atividades visam à verificação do atendimento, pelo proprietário, das normas de segurança relativas aos veículos, para transitarem em vias públicas, como, por exemplo, realização das manutenções necessárias, observância dos limites de emissão de poluentes e ruídos, e demais condições estabelecidas pelo Código de Trânsito Brasileiro e pelos órgãos regulamentadores competentes³⁴⁷.

Todavia, reafirmamos que as atividades do Estado no exercício de seu Poder de Polícia não se confundem com seus interesses arrecadatórios. Os atos de registro e licenciamento de veículos não podem ser destinados a amealhar recursos para os cofres públicos. Como bem ressalta Paulo Roberto Coimbra Silva³⁴⁸:

Por certo, os interesses arrecadatórios do Estado não podem se imiscuir e distorcer o resultado do exercício do seu poder de polícia, voltado, isto sim, à constatação de que o exercício de direito ou liberdade, no caso, circular com veículos automotores em vias

³⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 165/AP*. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 03 mar. 2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 19 mar. 2004, p. 16.

³⁴⁷ Como exemplo de órgãos regulamentadores têm-se o CONTRAN, no que se refere à legislação de trânsito e condições de segurança dos veículos, e o CONAMA, no que se refere aos aspectos ambientais.

³⁴⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 182.

públicas, não comprometa ou ofenda “à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Prática também presente nos órgãos de trânsito é a negativa de expedição de carteira nacional de habilitação definitiva, caso o condutor possua débitos de IPVA. De igual forma, típico exercício de sanção política, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça:

Fazendo uma interpretação teleológica do referido dispositivo, verifica-se que o legislador, ao vedar a concessão da carteira de habilitação ao condutor que cometesse infração de trânsito de natureza grave, quis preservar os objetivos básicos do Sistema Nacional de Trânsito, em especial a segurança e educação para o trânsito, estabelecidos pelo inciso I do art. 6º do CTB.

Diante disso, e considerando as circunstâncias do caso em exame, não é razoável impedir que o autor obtenha a habilitação definitiva em razão de cometimento de natureza eminentemente administrativa (falta de pagamento do IPVA), que nenhum risco impõe à coletividade.³⁴⁹

Cabe à administração fazendária formalizar a exigência da obrigação por meio de lançamento fiscal e, em seguida, notificar o contribuinte para que, querendo, apresente impugnação administrativa. Não sendo apresentada defesa ou sobrevindo decisão irrecorrível na esfera administrativa, constitui-se definitivamente o crédito tributário, o qual deverá ser inscrito em dívida ativa para instruir a Execução Fiscal a ser proposta. Paralelamente, poderá o Fisco inscrever o devedor em cadastro de inadimplentes e negar-lhe o fornecimento de certidão e regularidade fiscal.

Se a Fazenda Pública dispõe de procedimentos específicos para a cobrança do crédito tributário – que, aliás, goza de relevantes garantias e privilégios –, não lhe é facultado o emprego de instrumentos outros que constriam o contribuinte ao

³⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 339.714*. Relator: Ministro Herman Bejamin. Julgamento: 20 ago. 2013. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 12 set. 2013.

recolhimento do tributo, restringindo, coercitivamente, direitos individuais, mesmo quando amparado pelo descumprimento de deveres tributários.

A apreensão de veículos e a negativa de expedição do certificado de registro e licenciamento dos carros ou de expedição de carteira nacional de habilitação em razão única e exclusiva do não pagamento do IPVA deveriam ser abolidas do Estado Democrático de Direito, por respeito aos direitos à liberdade e à propriedade (protegidos pelo art. 5º, *caput* e incisos XXII e LIV da Constituição Federal), bem como em razão da inafastabilidade dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

4.4 A guerra fiscal do IPVA e o comprometimento da ordem jurídica nacional

De ver está que existem diversos assuntos que vêm gerando conflitos entre as pessoas políticas, envolvendo o IPVA. Foram aqui demonstradas as situações de veículos objeto de locação, arrendamento mercantil e alienação fiduciária em garantia, os casos de automóveis transferidos, entre unidades federadas durante o exercício civil, bem como as diversas sanções políticas aplicadas com fito de ampliar a arrecadação tributária relativa a esse imposto.

No que se refere ao IPVA, a atual conjuntura legal favorece a guerra fiscal, vez que não fixadas as alíquotas mínimas do imposto pelo Senado Federal, nos termos do artigo 155, § 6º, da Constituição da República, e não editada Lei Complementar que regule o imposto em nível nacional. A junção desses fatores forma um cenário em que os Estados-membros e o Distrito Federal se consideram detentores de competência plena para instituição e cobrança do imposto, mas esquecem dos limites a essa competência plena presentes no próprio ordenamento jurídico.

Não se pode desconsiderar, conforme frisado nesta pesquisa, que o Brasil é uma República Federativa (art. 1º da Lei Suprema), forma peculiar do Estado politicamente descentralizado. Devem conviver, harmonicamente, os Estados-Membros e a União, como pessoas políticas distintas e autônomas, que encontram no

Diploma Básico a fonte superior de suas prerrogativas e de suas limitações. A forma Federativa do Estado repousa sobre a ideia de repartição de competências materiais e legislativas entre os vários entes político-administrativos que a compõem. Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária, rigorosamente certificadas no Texto Constitucional.

Em homenagem à prefalada autonomia e igualdade, tratou o constituinte de partilhar as competências para criar impostos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de acordo com as materialidades delimitadas. O constituinte, desta feita, descreveu objetivamente fatos que podem ser colocados pelos legisladores originários federal, estaduais, distrital e municipais nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas. Todavia, somente a utilização do critério material não é suficiente, por si só, para evitar conflitos de competência impositiva entre os entes políticos da Federação.

Logo, além do critério material, o constituinte levou em conta, para a solução dos possíveis conflitos neste campo, o critério espacial, evitando usurpações de um ente sobre o outro. Em reforço a essa ideia, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal só podem exigir impostos nos limites de seus territórios. Como é sabido e assente, só a lei pode criar tributos (arts. 5º, II, e 150, I, da CF). Ora, qualquer lei vigora e é aplicável num espaço físico determinado. Dito de outro modo, ela só pode colher fatos (imputando-lhes os efeitos jurídicos previstos) ocorridos dentro de seu âmbito de validade: o território da pessoa política que a editou.

Sempre que um ente político ultrapassa sua competência tributária constitucionalmente demarcada, amealhando receitas que por direito são devidas a outros entes, surge um desequilíbrio no pacto federativo. Sobressai, nesse rumo, o inconstitucional fenômeno da bitributação, por força do princípio discriminador de competência tributária (no caso do IPVA, art. 155, III, da CF).

É que a coexistência de duas normas jurídicas de entes políticos diferentes, elegendo a mesma situação fática ou jurídica como elemento nuclear do fato jurídico

tributário, acarreta, necessariamente, na inconstitucionalidade de uma delas, por invasão da esfera privativa de tributação da outra entidade política, e tal fato vem ocorrendo de forma crescente com o imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Portanto, as atuações indevidas dos Estados, com a utilização do IPVA para tentar ampliar suas competências tributárias e tributar situações que não correspondem ao fato impositivo desse imposto, devem ser fortemente combatidas, para proteção do pacto federativo e harmonia do sistema jurídico constitucionalmente estruturado.

E o fato de os entes federados extrapolarem, de forma crescente e disseminada, sua competência tributária relativa ao IPVA, traz consequências significativas ao país, como o fomento à guerra fiscal, que gera impactos danosos ao desempenho econômico nacional, prejudica os próprios Estados e gera um cenário de insegurança jurídica.

Tais fatores demonstram a assertividade da afirmação do Jurista Ives Gandra da Silva Martins no sentido de que a guerra fiscal é um dos principais fatores a gerar a descompetitividade brasileira em relação aos demais países emergentes³⁵⁰. Paulo de Barros Carvalho também destaca que a guerra fiscal causa muitos malefícios ao equilíbrio de nossas instituições e prejudica a estabilidade da convivência entre os Estados-membros da Federação³⁵¹.

Assim, primeiramente, é necessária a observância, pelos Estados-membros, dos mandamentos constitucionais e, em segundo lugar, faz-se cada vez mais importante a atuação do legislador complementar nacional, no exercício do mandamento determinado no artigo 146 da Carta Maior, para eliminar o vácuo

³⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros; SILVA, Ives Gandra da. *Guerra Fiscal – Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 197.

³⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros; SILVA, Ives Gandra da. *Guerra Fiscal – Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 207.

legislativo quanto ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores, reestabelecer o equilíbrio federativo e trazer segurança aos contribuintes.

Entretanto, mesmo reconhecendo-se a carência de uma legislação geral para tratar de certos pontos controversos (como o aspecto espacial, temporal e sujeito ativo, principalmente), é certo que existem parâmetros no ordenamento jurídico para balizar a construção das normas aplicáveis a cada um dos casos ditos polêmicos, considerando-se a unicidade do sistema e as relações de coordenação e subordinação entre as normas que o compõem.

O que não se pode admitir é a adoção de medidas unilaterais atentatórias ao pacto federativo. Medidas que, sob o discurso de prevenção a fraudes, presumem a má-fé dos contribuintes e representam atuação dos entes tributantes além das fronteiras de sua competência tributária. Estas devem ser fortemente combatidas pelo poder judiciário³⁵², por representarem respostas inconstitucionais ao fenômeno da guerra fiscal, contribuírem para um cenário de insegurança jurídica e atentarem contra os princípios republicano e federativo, primados fundantes do Estado Brasileiro.

³⁵² Ressaltando o posicionamento exposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que problemas relacionados à guerra fiscal e demais problemas que desequilibram o pacto federativo “pressupõem um Poder Judiciário forte, pronto para enfrentar e resolver os superiores impasses da Federação” (ibid., p. 204).

CONCLUSÕES

A investigação levada a efeito no presente trabalho, sem presunção de lançar soluções rápidas e definitivas a todas as ricas controvérsias que gravitam em torno do IPVA, propõe o amadurecimento de seu estudo, a fim de possibilitar àqueles que com ele lidam encontrarem aqui um profundo exame de suas particularidades. Em vista dessas considerações, eis a síntese conclusiva.

Capítulo 1 – Pressupostos metodológicos e sistema de referência

1. As ideias aqui construídas partem do referencial proposto pela filosofia da linguagem, que considera que esta é constitutiva da realidade, correspondendo ao pressuposto do próprio conhecimento, e não mero instrumento de comunicação.
2. Valendo-se das premissas do Constructivismo lógico-semântico, conjugadas com a Teoria Comunicacional do Direito, delimita-se o direito positivo como corpo de linguagem, de caráter prescritivo, que tem o objetivo de regular a conduta humana e a proteção de valores caros à sociedade. Reconhecemos a existência de uma linguagem social, constituidora da realidade que nos cerca e, sobre essa camada, a linguagem do direito positivo, constituidora dos fatos jurídicos, que não chega a tocar materialmente os eventos e objetos por ela regulados.
3. O direito se ocupa das normas jurídicas enquanto mensagens, produzidas pela autoridade competente e dirigidas aos integrantes da comunidade social, com tom de juridicidade. Normas jurídicas são as unidades que compõem o direito positivo. Podem ser entendidas, em uma concepção ampla, como os enunciados prescritivos (frases do direito posto), bem como as significações deles construídas. Em sentido estrito, referem-se às composições articuladas dessas significações, de forma a produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo ($H \rightarrow C$).
4. A aplicação do direito carece da atuação de um intérprete, o qual, percorrendo o percurso gerador de sentido proposto por Paulo de Barros Carvalho, entra em contato com os textos do direito posto (S1), construindo proposições isoladas (S2),

estruturando-as na fórmula lógica hipotético-condicional (S3) e organizando-as em relações de coordenação e subordinação (S4).

5. A norma jurídica completa é formada por duas normas em sentido estrito: uma norma primária e outra secundária. A primeira prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no antecedente, e a segunda estabelece uma providência sancionatória, aplicada ao Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

6. Sistema é a composição de partes orientadas por um vetor comum. O sistema do direito positivo é o conjunto das normas jurídicas válidas, dispostas em uma estrutura hierarquizada, regidas pela fundamentação e derivação, que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, enquanto o sistema da Ciência do Direito é aquele que organiza, descritivamente, o material colhido do direito positivo.

7. A completude do sistema do direito positivo se refere à ideia de que a cada conduta haverá um modal deôntico (obrigação, permissão ou proibição) aplicável, e cabe ao intérprete essa construção, a partir do significado atribuível aos signos presentes nos veículos legislativos do direito positivo.

8. A incidência das normas jurídicas pressupõe a atuação de um sujeito competente, que interpreta os enunciados prescritivos e realiza a operação lógica de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata. Com isso, tem-se a implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto faz surgir uma relação jurídica determinada entre dois ou mais sujeitos de direito.

Capítulo 2 – A organização do Estado Brasileiro e a competência tributária dos entes políticos

9. O texto constitucional é o espaço, por excelência, das linhas gerais informadoras da organização do Estado. Nele, estão estatuídos diversos princípios, preceitos fortemente carregados de valor, que exercem expressiva influência no sistema jurídico como um todo, informando o direcionamento da compreensão dos demais enunciados.

10. Os princípios republicano e federativo, estatuídos no artigo primeiro da Constituição de 1988, são alicerces do Estado Brasileiro. A república caracteriza-se pela preservação da igualdade entre os cidadãos e importância da soberania popular, exercida diretamente e de forma representativa, com a tripartição do exercício do poder e periodicidade dos mandatos políticos. O princípio federativo preza pela convivência harmônica dos entes federados, dotados de autonomia, igualdade e não subordinação.

11. O Estado Democrático de Direito e a República estão intimamente ligados com a obediência ao princípio da legalidade, dirigido aos poderes legislativo, executivo e judiciário, pelo qual qualquer intervenção estatal sobre a liberdade ou a propriedade das pessoas somente pode advir de lei. No âmbito do direito tributário, manifesta-se a reserva absoluta de lei, sendo esta de necessária observação para instituição ou aumento de tributos.

12. Como meio de preservar o princípio federativo, a Constituição repartiu as competências entre os entes políticos. Em seu sentido amplo, competência é a vocação de produzir normas jurídicas em geral, titularizada não apenas pelo Legislativo, mas, também, pelo Executivo e Judiciário. Sob viés estrito, refere-se à aptidão do poder legislativo para inserir, de forma inaugural, enunciados prescritivos no ordenamento jurídico.

13. A competência legislativa tributária é uma das parcelas dentre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, sendo marcada pelas características da indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade, e, com algumas exceções, pela privatividade, inalterabilidade e facultatividade de exercício.

14. No Brasil, tem-se uma minuciosa discriminação das competências tributárias, delimitadora do campo de atuação de cada pessoa política. Cabe ao legislador infraconstitucional obedecer aos limites traçados na Carta Maior, não podendo ultrapassar ou contrariar as determinações constitucionais a respeito do tema da competência tributária.

15. O exercício da competência se dá com a inserção de enunciados prescritivos no sistema jurídico, através da atividade de enunciação, que corresponde ao conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, que fazem nascer as regras jurídicas introdutoras.

16. Para compreender a expressão *normas gerais* em matéria de legislação tributária, deve-se levar em consideração que existem matérias que ultrapassam o interesse particular de uma pessoa política, carecendo de uniformização. No artigo 146 da Constituição Federal, o legislador preceituou a necessidade de Lei Complementar para dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, considerando, nestas últimas, aquelas que regem a definição dos tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, as regras relativas aos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes e, ainda, as concernentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos.

17. É de ressaltar a importância da Lei Complementar para disciplinar conflitos de competência no âmbito tributário. Conquanto o legislador constituinte tenha distribuído pormenorizadamente as competências entre as pessoas políticas, existem campos de dúvidas que demandam a atuação do legislador complementar, a fim de orientar a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos

e de forma a não haver invasões de competência entre os entes, o que enfraquece o princípio federativo.

18. A regra-matriz de incidência tributária corresponde à esquematização lógica que contempla os elementos mínimos necessários à instituição dos tributos, sendo composta por cinco critérios, três na hipótese e dois no consequente. A hipótese tem a função de descrever um fato de possível ocorrência no mundo, sendo preenchida pelo critério material, que descreve o comportamento de alguma pessoa, critério temporal e critério espacial, que condicionam esse comportamento. Já o consequente tem a função de definir os critérios do vínculo jurídico a ser interposto entre duas ou mais pessoas, abrangendo o aspecto pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo, e o critério quantitativo, que determina a base de cálculo e a alíquota. Esses são os requisitos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação tributária.

Capítulo 3 – A competência dos Estados Membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA

19. O IPVA foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro com a emenda constitucional nº 27, de 1985, sob a vigência da Constituição de 1967, sendo posterior ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Não há, no ordenamento jurídico Lei Complementar nacional definidora de suas regras gerais e disciplinadora dos conflitos de competência relativos a esse imposto, o que resulta na necessidade de maiores esforços do intérprete na construção da norma instituidora da exação tributária.

20. O exercício da competência dos Estados e do Distrito Federal para instituírem e cobrarem o IPVA não depende da prévia edição da lei complementar a que se refere o artigo 146 da Constituição Federal, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal³⁵³, fixando que, na inercia do legislador complementar, os Estados têm

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.777-SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 04 mar. 1997. Órgão Julgador. Segunda Turma. Publicação: DJ, 09 maio 1997.

competência legislativa plena sobre a matéria (em obediência ao artigo 24, parágrafo terceiro, da Carta Maior³⁵⁴). Todavia, essa competência dita “plena” é limitada pela Constituição Federal e demais regras que compõem o ordenamento jurídico.

21. Dentre as limitações à competência dos Estados e do Distrito Federal relativa ao IPVA, estão as categorias e institutos do direito privado que servem de base para construção das hipóteses tributárias. Estes não podem ter o seu sentido alterado ou ampliado pelo legislador tributário, conforme prescrito nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

22. Adentrando no esquema lógico da hipótese de incidência do IPVA, tem-se que o critério material desse tributo é composto pela expressão *ser proprietário de veículo automotor*, conforme estabelecido pelo art. 155, inciso III, da Carta Constitucional.

23. Veículo automotor é o meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para o outro, dotado de propulsão própria. Do ponto de vista semântico, os termos *embarcações* e *aeronaves* são abrangidos pelo conceito de veículo automotor, todavia o Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento de que tais veículos estariam excluídos do campo de incidência do IPVA. Dentre os fundamentos usados pela Corte Suprema para afastar a cobrança está o de que as aeronaves e embarcações não são sujeitos ao registro ou licença municipal, que torna inviável o cumprimento da transferência obrigatória de receitas determinada pelo artigo 158, inciso III³⁵⁵, da Constituição Federal.

24. O termo *proprietário*, utilizado pela Constituição na atribuição da competência relativa ao IPVA, deve ser empregado nos termos da definição a ele conferida pelo direito civil, em respeito ao artigo 110 do CTN. A propriedade é formada pelos

³⁵⁴ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...] §3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

³⁵⁵ “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” (ibid.).

direitos de usar, gozar e dispor da coisa; e o direito de reavê-la, do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. Apenas se preenchidos tais requisitos estaremos diante de “propriedade”, no sentido técnico, empregado pelo legislador e considerado pelo constituinte na atribuição da competência tributária atinente ao IPVA. Não se pode olvidar a incidência do imposto sobre a mera posse ou detenção do veículo, isoladamente consideradas e sem ânimo de dono, já que estas representam apenas alguns dos elementos que compõem o direito de propriedade.

25. O critério espacial tem a função de indicar o lugar em que se considera ocorrida a ação descrita no antecedente da norma de incidência tributária. É esse aspecto que define o ente competente para figurar no polo ativo da relação tributária, razão pela qual não se pode admitir a liberdade dos próprios entes detentores da competência em estabelecê-lo. O aspecto espacial da hipótese de incidência tributária deve ser construído a partir do texto constitucional, que contempla, explícita ou implicitamente, as indicações para determiná-lo.

26. Princípio que influencia significativamente na busca do aspecto espacial é o da territorialidade das normas, que estabelece limites à distribuição de competências e garante a existência de uma federação. Tal primado rege o âmbito de eficácia e incidência das normas jurídicas, o qual se circunscreve aos limites do território da pessoa que as editou.

27. O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA parte da norma constitucional que atribui, aos municípios, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, III, CF/88). Por esse critério de conexão, considera-se ocorrido o fato apto a gerar a incidência do IPVA no Estado ou Distrito Federal em cujo território o veículo esteja licenciado, sendo que este, por sua vez, deve corresponder ao local de domicílio do proprietário (art. 120 do CTB), definido de acordo com as regras consignadas no Código Civil (arts. 70 a 78).

28. A Constituição Federal atribuiu competência à União para legislar sobre trânsito e transporte, matéria em que se enquadra a disciplina sobre registro e licenciamento de veículos. Por essa razão, são inconstitucionais as regulamentações sobre esse assunto emanadas dos órgãos legislativos dos estados, distrito federal ou municípios, com a finalidade de atrair o registro de veículos em seus territórios e, conseqüentemente, ampliar a arrecadação de IPVA.

29. O Certificado de Registro de Veículo – CRV – constitui a linguagem apta a demonstrar o local onde, juridicamente, está vinculada a propriedade do veículo, eis que, no mundo social, o exercício desse direito não encontra qualquer vínculo espacial (o bem pode ser usado livremente em qualquer território). Tal documento estabelece uma presunção relativa de que o sujeito é proprietário do veículo e possui domicílio em determinado local, o que pode ser desconstituído mediante prova em contrário, por exemplo, nos casos de perda da propriedade por furto, roubo ou deterioração do bem ou na hipótese de simulação de domicílio pelo proprietário.

30. Caso o proprietário do veículo possua múltiplos domicílios, ou seja, mais de um local onde responda, juridicamente, por seus atos, a teor do que prescreve o art. 75, § 1º, do Código Civil, é permitido a ele que escolha aquele ao qual a propriedade do veículo ficará vinculada e, conseqüentemente, o estado para o qual o IPVA deverá ser recolhido.

31. O aspecto temporal da regra-matriz de incidência é definido pelos legisladores ordinários, devendo guardar correspondência à materialidade do tributo, razão pela qual, no caso do IPVA, deve ter relação com a aquisição ou manutenção da propriedade do veículo. As legislações estaduais estabelecem, em geral, três diferentes situações para fixação do aspecto temporal do tributo: (i) para veículos novos, o instante da aquisição da propriedade do bem; (ii) para veículos importados, o momento do desembaraço aduaneiro; e, (iii) no caso de veículos usados, o primeiro dia de cada exercício civil.

32. O critério pessoal integra o consequente da regra-matriz de incidência tributária e aponta quem são os sujeitos da relação jurídica: a pessoa apta a figurar como pretensora do signo presuntivo de riqueza descrito em seu aspecto material (sujeito ativo) e a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação (sujeito passivo).

33. Em consonância com o raciocínio desenvolvido para fixação do critério espacial, tem-se, como sujeito ativo apto a integrar a relação jurídica tributária relativa ao IPVA, o Estado ou Distrito Federal em cujos limites territoriais o veículo automotor objeto da tributação estiver registrado, o qual, por sua vez, deve corresponder ao local de domicílio do seu proprietário.

34. Sujeito passivo, de acordo com a terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, é considerado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com fato jurídico tributário, e responsável quando, mesmo sem ser contribuinte, sua inclusão no polo passivo for determinada por lei.

35. O contribuinte depreende-se do critério material constitucionalmente eleito, devendo, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, deter a manifestação de riqueza atingida pela tributação. No caso do IPVA, portanto, contribuinte é o proprietário do veículo automotor.

36. O CTN regulamenta, nos artigos 129 a 138, modalidades de responsabilidade tributária pelo acontecimento de fatos específicos, como a sucessão, a transferência de titularidade de bens e a prática de atos ilícitos. Além desses casos pontuais, o diploma permite ao ente tributante que estabeleça novas relações de responsabilidade tributária, desde que feita por meio de lei e que o responsável eleito esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária.

37. Adentrando no critério quantitativo, tem-se que a base de cálculo deve corresponder à dimensão da própria materialidade do tributo, equivalendo, no caso do IPVA, ao valor venal do veículo automotor.

38. A alíquota é percentual fixado pelo próprio ente tributante, não podendo ser excessiva, de modo a caracterizar confisco. No que tange ao IPVA, o § 6º do art. 155 da Constituição³⁵⁶ dispõe sobre a responsabilidade do Senado Federal para fixar alíquotas mínimas, o que ainda não foi implementado. Ademais, estabelece a possibilidade de o ente tributante instituir as alíquotas do imposto de forma diferenciada em razão do tipo e utilização do veículo, concretizando o primado da seletividade.

Capítulo 4 – Os conflitos federativos relativos ao IPVA

39. Em um contexto de desigualdades econômicas e sociais entre as regiões do país e concentração dos grandes conglomerados empresariais em poucos estados, surge o fenômeno da guerra fiscal, no qual os entes políticos concedem benefícios fiscais dos mais diversos para atrair as empresas para seus territórios.

40. A guerra fiscal do IPVA se agrava diante da inexistência de alíquotas mínimas fixadas para o imposto, bem como da falta de lei complementar disciplinadora de seus aspectos gerais e regulamentadora dos conflitos de competência dele oriundos. A falta da lei complementar confere aos legisladores estaduais a falsa ideia de que detém competência ilimitada para regulamentação do imposto, resultando em legislações que muitas vezes ultrapassam os limites da competência traçados pela Constituição Federal.

41. Quando os estados que se sentem prejudicados pelos atos praticados por outras unidades federadas respondem ilegitimamente, extrapolando sua competência constitucionalmente demarcada, o fenômeno da guerra fiscal gera suas consequências mais nefastas, imputando ao contribuinte o ônus de suportar a disputa entre as pessoas políticas.

³⁵⁶ “Art. 155. [...] § 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

42. Dentre os casos específicos de conflitos de competência relativos ao IPVA, está o das locadoras de veículos, em que alguns estados (como São Paulo e Santa Catarina) estabelecem critérios próprios para balizar a incidência do imposto. Tais estados vinculam a incidência do IPVA ao ato de locar ou dispor veículos à locação em seus respectivos territórios, o que se mostra contrário ao arquétipo constitucional do IPVA, pois: (i) os entes detentores da competência não são livres para escolha do aspecto espacial do tributo; (ii) a cobrança do imposto em função do exercício do uso ou da posse de automóveis não é autorizada pela Carta Constitucional, que circunscreve a competência para tributação da propriedade; (iii) a Constituição vinculou o local onde se considera ocorrido o fato apto a ensejar a incidência do imposto ao estado de registro e licenciamento do veículo automotor; e (iv) veículos legitimamente registrados em uma unidade federada, que sejam alugados em outro estado, não atraem, para este último, a competência para cobrança do IPVA.

43. Os estados não têm liberdade para estabelecer conceito de domicílio, matéria já regulamentada pelo direito civil e também pelo direito tributário, no que lhe concerne. Por essa razão, indevidas as prescrições do artigo 4º da Lei nº 13.296/08 no sentido de considerar o domicílio da empresa locadora de veículos como o local em que estes são locados ou colocados à disposição para locação, fatores alheios ao conceito de domicílio já existente no ordenamento jurídico.

44. A solidariedade não é uma nova modalidade de sujeição passiva, mas um vínculo que se estabelece entre codevedores. Por tal motivo, o legislador somente pode eleger como responsáveis solidários os contribuintes ou os sujeitos que mantenham relação indireta com o fato jurídico tributário. O locatário não é sujeito apto a figurar como responsável solidário pelo pagamento do IPVA, pois detém meramente a posse temporária do veículo, não tendo relação, direta ou indireta, com o fato hábil a ensejar o nascimento da relação tributária (exercício da propriedade de veículo automotor).

45. No arrendamento mercantil, o arrendador transfere ao arrendatário a posse temporária do bem, com a particularidade que, ao final do contrato, este último pode optar pela sua devolução, pela renovação do arrendamento ou pela aquisição do bem

arrendado. Durante a vigência do contrato, o arrendador figura como proprietário da coisa, e, em se tratando o bem arrendado de veículo, é ele o responsável pelo pagamento do IPVA, mostrando-se contrárias ao ordenamento as legislações estaduais que elejam o arrendatário como sujeito passivo desse imposto.

46. A alienação fiduciária consiste em uma modalidade de garantia real, na qual o bem arrendado é alienado ao credor em garantia do pagamento de obrigação assumida pelo devedor, resolvendo-se o direito do adquirente com a solução da dívida garantida. O que o código civil chamou de propriedade fiduciária, destarte, representa espécie de garantia real, e não modalidade de propriedade. Diante dessa situação, o credor fiduciário, durante a vigência do contrato de alienação fiduciária, não é proprietário do veículo, nem com tal fato mantém relação, razão pela qual não pode ser eleito como sujeito passivo do IPVA. O devedor fiduciário é quem exerce a posse direta do veículo com *animus domini*, sendo sujeito apto a responder pelo tributo que onera o patrimônio.

47. Controvérsia que surge quanto ao critério temporal do IPVA é a possibilidade de uma unidade federada cobrar o imposto no momento da venda de veículo usado ao adquirente domiciliado em seu território, durante o exercício, como determinou o Estado de Pernambuco por meio da Lei nº 13.943/09. Todavia, conquanto considere-se, para automóveis usados, que a relação jurídica obrigacional relativa ao IPVA surge no primeiro dia de cada ano, não há que se falar em surgimento de nova relação jurídica, relativa ao mesmo período, pelo acontecimento de fatos posteriores. Assim, a venda do veículo a terceiros durante o exercício, ainda que estes se encontrem em outro estado da federação, não gera nem o direito a restituição proporcional do imposto ao alienante, nem o dever de pagamento proporcional ao adquirente.

48. Sanções políticas, no âmbito do direito tributário, são as restrições ou proibições impostas ao sujeito passivo como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, em desrespeito ao devido processo legal. No que concerne ao IPVA, constituem sanções políticas a apreensão de veículos, a negativa de expedição do

certificado de registro e licenciamento do automóvel e a recusa de emissão de carteira nacional de habilitação em virtude do não pagamento do imposto.

49. Nota-se o crescimento constante dos conflitos em razão da existência de mais de um ente político elegendo a mesma situação fática como elemento nuclear da hipótese de incidência tributária do IPVA. Esses casos surgem, por vezes, em resposta à prática adotada por alguns estados de reduzir significativamente a carga tributária para atrair contribuintes, mas acabam se tornando respostas ilegítimas a esse fenômeno, pois representam invasão da competência tributária constitucionalmente demarcada, amealhando receitas que por direito são devidas a outros entes.

50. O cenário jurídico atual do IPVA, com a inexistência de alíquotas mínimas fixadas pelo Senado e a falta de lei complementar delimitadora de seus aspectos gerais, favorecem o desenvolvimento da guerra fiscal. Entretanto, mesmo diante desse vácuo legislativo, é certo que existem parâmetros no ordenamento jurídico para balizar a construção das normas aplicáveis a cada um dos casos ditos polêmicos, não se justificando a adoção de medidas unilaterais atentatórias ao pacto federativo.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses,

AMARAL, Francisco. *Direito civil – introdução*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ARAUJO, Clarice Von Oertzen. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Semiótica e investigação do Direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 121-154.

_____. *Incidência Jurídica – Teoria e Crítica*. São Paulo: Noeses.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC, 1975.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, 4. triagem. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Proporcionalidade e Direito Tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 329-359.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Uma Introdução à ciência das finanças*. 18. ed. São Paulo: Forense, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*. Lições de filosofia do direito. Tradução: Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. São Paulo: Edipro, 2012.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Eficácia e hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Público*. São Paulo, ano 6, n. 25, p. 93-103, jul./set. 1973.

_____. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Lei Complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. 4. v. São Paulo: dialética, 2000.

BRASIL. Banco Central. *Resolução nº 2.309, de 28 de agosto de 1996*. Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil. Brasília, 28 ago. 1996.

BRASIL. Departamento Nacional de Trânsito. Conselho Nacional de Trânsito. Ministério das Cidades. *Código de trânsito brasileiro e legislação complementar em vigor*. Brasília, dez. 2008. Disponível em: <http://www.denatran.gov.br/publicacoes/download/ctb_e_legislacao_complementar.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2014.

BRASIL. Fazenda Pública. *Processo nº 0026944.26.2013.8.26.0053*. Juiz de Direito: Kenichi Koyama. Julgamento: 27 fev. 2014. Órgão Julgador: 11ª vara. Publicação: 31 mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009*. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, 5 fev. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2009/dec6759.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966*. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 nov. 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos-leis/DecLei3766.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Lei nº 13.943, de 04 de dezembro de 2009*. Introduce modificações na Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992, e alterações, que trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2009/Lei13943_2009.htm>. Acesso em: 23 abr. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre

operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília: DOU, 9 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 14 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Brasília: DOU, 27 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm>. Acesso em: 16 fev. 2014

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 24 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: DOU, 24 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503.htm>. Acesso em: 23 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (de 24 de fevereiro de 1891). Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969). Brasília: DOU, 20 out. 1969, retificado em: 21 out. 1969, republicado em: 30 out. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em: 14 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968*. Dispõe sobre Efeitos de Débitos Salariais e dá outras providências. Brasília: DOU, 20 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0368.htm>. Acesso em: 14 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968*. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília: DOU, 30 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10397.htm>. Acesso em: 15 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969*. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 dez. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10999.htm>. Acesso em: 15 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: DOU, 26 out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 03 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 15 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.849, de 23 de março de 2004*. Cria o Programa Nacional de Financiamento da Ampliação e Modernização da Frota Pesqueira Nacional - Profrota Pesqueira, e dá outras providências. Brasília: DOU, 24 mar. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.849.htm>. Acesso em: 30 mar. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.192.657/SP*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 02 fev. 2010. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 10 fev. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 339.714*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 20 ago. 2013. Órgão julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 12 set. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 885.353/RJ*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento: 03 dez. 2013. Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJe, 06 ago. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.382.516/MG*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento: 09 set. 2014. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 16 set. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.384.577/MG*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento: 02 set. 2014. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 17 set. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.327.539/DF*. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 14 ago. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 165/AP*. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Julgamento: 03 mar. 2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 19 mar. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377-2/MG*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 22 fev. 2001. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 07 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.500-SP*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 12 set. 1995. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 13 out. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 279.645-MG*. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 05 dez. 2000. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 02 mar. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703-SP*. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 mar. 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 12 abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 367.785-RJ*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 09 maio 2006. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: 02 jun. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta da Constitucionalidade nº 2.298/RS*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 16 nov. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, n. 214, 29 out. 2013.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 150.764-1*. Relator originário: Ministro Sepúlveda Pertence. Relator para acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 16 dez. 1992. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 16 dez. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 166.772/RS*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11 out. 2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJU 25 maio 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.777-SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 04 mar. 1997. Órgão Julgador. Segunda Turma. Publicação: DJ, 09 maio 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 377.457/PR*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento: 17 set. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 19 dez. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 727.851*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 18 out. 2013. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: DJe, 29 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo nº 784.682/MG*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 mar. 2014. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 25 abr. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4496584>>. Acesso em: 23 jun. 2014.

BRASÍLIA. Distrito Federal. *Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985*. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Brasília: DOU, 18 dez. 1985. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=CO MPILADO>>. Acesso em: 25 mar. 2014).

BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o Tributo*. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 25-97.

_____. Algo sobre o Constructivismo Lógico-semântico. In: _____ (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. v. I., 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). In: *Justiça Tributária*. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. Vitória: Max Limonad, 1998.

_____ (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____; SILVA, Ives Gandra da. *Guerra Fiscal – Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CHALHUB, Melhim Namem. *Curso de direito civil – direitos reais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Alienação fiduciária, incorporação imobiliária e mercado de capitais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de Direito Civil*. Direito das Coisas e Direito Autoral. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DARZÉ, Andréia Medrado. *Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

DENATRAN. Frota de veículos. Frota Nacional (Outubro de 2014). *Frota por região*. Brasília, 2014. Disponível em:

<http://www.denatran.gov.br/download/frota/Frota_Por_UF_e_Ano_de_Fabr-OUT_2014.rar>. Acesso em: 05 nov. 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência Tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 1 – Teoria Geral do Direito Civil. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 4 – Direito das Coisas. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Competência Impositiva*. 1972. Tese (Cátedra de Direito Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 6.999*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Vitória: DOE, 28 dez. 2001. Disponível em: <http://www.al.es.gov.br/antigo_portal_ales/images/leis/html/6.999.htm>. Acesso em: 12 abr. 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: RT, 1976.

_____. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do Art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 7, 1994.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

FIUZA, César. *Novo Direito Civil – Curso Completo*. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução de Edson Bini; apresentação Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARET, Florencé; CARNEIRO, Jerson (Coords.). *Vilém Flusser e Juristas – comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. A incidência da norma jurídica tributária – o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, n. 79, São Paulo: Malheiros, p. 187-197, 2001.

IVO, Gabriel. O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 65-92.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito do Estado*. 2. ed. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

_____. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista de Direito Tributário*, nº 79. São Paulo: Malheiros, p. 215-231.

KOJRANSKI, Nelson. Direitos Reais. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Novo Código Civil: Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003.

LIMEIRA. Câmara Municipal. *Lei Municipal nº 3.958, de 03 de novembro de 2005*. Dispõe sobre a regulamentação para funcionamento de empresas locadoras de veículos no município de Limeira, obrigando o licenciamento em Limeira e dá outras providências. Limeira, 2005.

LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 169-199.

_____. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. Apresentação José Augusto Delgado; Prefaciador Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. O Supremo Tribunal Federal e norma jurídica: aproximações com o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson (Coords.). *Vilém flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Sanções Políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 30, p. 46-49, 1998.

MAMEDE, Gladston. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. 1.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; FRANCIULLI NETTO, Domingos (Coords.). *O Novo Código Civil: Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003.

MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda. *Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000*. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Cuiabá, 17 jul. 2000. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/62CE5995729DDCEA03256921006ED745>>. Acesso em: 23 abr. 2014.

MATO GROSSO. Secretaria de Estado da Administração. *Lei nº 9.572, de 29 de junho de 2011*. Cuiabá: DO, 29 jun. 2011.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva. Completabilidade e Sistema Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Hierarquia e Sistema Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Estaduais In: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Tratado de direito privado*. Parte Especial, Tomo X, Direito das Coisas, Posse. Atualizado por Luiz Edson Fachin. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Tratado de direito privado*. Parte Especial, Tomo XI, Direito das Coisas, Propriedade. Atualizado por Luiz Edson Fachin. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>. Acesso em: 24 mar. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. *Apelação Cível/Reexame Necessário 1.0024.03.990786-0/003*. Relator: Desembargador Silas Vieira. Relator para acórdão: Desembargador Edgard Penna Amorim. Julgamento: 10 abr. 2008. Órgão Julgador: 8ª CÂMARA CÍVEL. Publicação: 30 jul. 2008.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. Estudo sobre arrecadação de IPVA e sua proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira. *IBPT*, 15 fev. 2012. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/65/EstudoSobreIPVAApontaPossivelMigracaoDeContribuintes.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2014).

PARAÍBA. Norma Estadual. *Lei nº 8.729 de 23/12/2008*. Dispõe sobre a proibição das empresas locadoras de automóveis que atuam no Estado da Paraíba de utilizarem veículos licenciados em outros Estados da Federação e dá outras providências. João Pessoa: DOE, 24 dez. 2008.

PARISI, Fernanda Drummond. Aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA e a obrigatoriedade quanto ao local do registro do veículo. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). *Transportes: Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: MP, 2008.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. As sanções restritivas de direitos e o exercício do poder de polícia - A inconstitucionalidade das sanções políticas como instrumento para coibir o sujeito passivo ao pagamento do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 117, p. 89-106, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Instituições de Direito Civil*. v. 4, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. *Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Recife, 28 dez. 1992. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92orig.htm>. Acesso em: 23 maio 2014.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Incidência e aplicação da lei*. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados, Seção de Pernambuco. Recife, 30 set. 1995.

_____. *Tratado de direito privado: Parte Especial: Direito das Obrigações: Negócios Jurídicos Bancários e de bolsa*. Rio de Janeiro: Borsoi, v. 52, 1984.

RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. *Lei nº 2877, de 22 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Rio de Janeiro, 22 dez. 1997. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 23 abr. 2014.

RIZZARDO, Arnaldo. *Comentários ao Código de Trânsito Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ROBLES MORCHÓN, Gregório. O que é a Teoria Comunicacional do Direito. In: _____. *O Direito como Texto: bases para uma teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005. p. 71-77.

ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Teoría del derecho* (fundamentos de teoría comunicacional del derecho). Madrid: Civitas, 1998.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 13, p. 41-54, 1996.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988*. Florianópolis, 30 dez. 1988. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_88_7543.htm>. Acesso em : 14 mar. 2014.

SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo, 23 dez. 2008.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0209112-58.2013.8.26.0000*. Relator: Desembargador Péricles Piza. Julgamento: 02 abr. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 10 abr. 2014.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0127403-35.2012.8.26.0000*. Relator: Desembargador Enio Zuliani. Julgamento: 22 ago. 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial. Registro: 30 ago. 2012.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed., rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional nº 48, de 10.8.2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei Complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; CEU, 1982.

SOUZA, Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 93-120.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. IPVA – Locação, arrendamento mercantil e alienação fiduciária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 166, p. 179-185, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária. *Revista de Estudos Tributários*, n. 49, p. 55-76, maio-jun. 2006.

_____. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WALD, Arnold. *Direito Civil, Contratos em Espécie*. 18. ed., v. 3. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Obrigações e contratos*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.