

UNIVERSIDADE VALE DO RIO DOCE
PROGRAMA DE MESTRADO EM GESTÃO INTEGRADA DO TERRITÓRIO

LUDMILA LOPES LIMA

**ENTRE O DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE E O LOCAL DE LICENCIAMENTO
DO VEÍCULO:** Desdobramentos Territoriais acerca do Imposto Sobre a Propriedade de
Veículos Automotores – IPVA

Governador Valadares

2020

LUDMILA LOPES LIMA

**ENTRE O DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE E O LOCAL DE LICENCIAMENTO
DO VEÍCULO: Desdobramentos Territoriais acerca do Imposto Sobre a Propriedade de
Veículos Automotores – IPVA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da
Universidade Vale do Rio Doce – UNIVALE,
como requisito à obtenção do título de Mestre em
Gestão Integrada do Território.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Pimenta Batista
Pereira.

Governador Valadares

2020

Ficha Catalográfica - Biblioteca Dr. Geraldo Vianna Cruz (UNIVALE)

L732e Lima, Ludmila Lopes
Entre o domicílio do contribuinte e o local de licenciamento do veículo : desdobramentos territoriais acerca do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) /. -- Governador Valadares, MG : UNIVALE, 2020.
109 f. : 31 cm

Dissertação (Mestrado) - Universidade Vale do Rio Doce, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Gestão Integrada do Território - GIT, 2020.
Orientador: Prof. Dr. Alexandre Pimenta Batista Pereira.

1. IPVA. 2. Princípio Federativo. 3. Critério Espacial.
I. Pereira, Alexandre Pimenta Batista. II. Título.

Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Gestão Integrada do Território
**ATA DA BANCA EXAMINADORA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO DE
LUDMILA LOPES LIMA**

Matricula Nº 77.363

Ao décimo quarto dia do mês de dezembro de dois mil e vinte (14/12/2020), às 18:00 (dezoito) horas, por meio de tecnologias de reunião à distância, utilizando como recurso o Google Meet, sob a coordenação do Prof. Dr. Alexandre Pimenta Batista Pereira, Professor Orientador, reuniram-se os membros efetivos da Banca Examinadora da Dissertação de Mestrado intitulada: **"ENTRE O DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE E O LOCAL DE LICENCIAMENTO DO VEÍCULO: Desdobramentos Territoriais acerca do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA"** elaborada pela discente **Ludmila Lopes Lima**, do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Gestão Integrada do Território da Universidade Vale do Rio Doce – GIT/Univale – Nível Mestrado Acadêmico, Linha de Pesquisa: Território, Migrações e Cultura. A Banca Examinadora foi composta pelos(as) professores(as): Dr. Eder Marques de Azevedo (Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/Campus Governador Valadares) e Dr.^a Jamile Bergamaschine Mata Diz (Universidade Federal de Minas Gerais-UFMG/Campus Belo Horizonte). O professor orientador iniciou a sessão informando que a reunião seria gravada, depois fez a apresentação dos componentes da Banca Examinadora e informou que a discente atendeu as exigências do Art. 82 do Regulamento do Programa. Em seguida, apresentou a discente, leu o título da dissertação e lhe passou a palavra. Feita a apresentação por parte da mestrand, os avaliadores fizeram questionamentos e comentários. Em todos os momentos foi dado o direito à discente de responder aos questionamentos. Por fim, a Banca se reuniu sem a participação da discente e do público, decidindo pela: (x) Aprovação; () Aprovação com solicitação das revisões, constantes nas "observações", no prazo máximo de 60 dias; () Reprovação. O resultado final foi comunicado publicamente à candidata pela Presidente da Banca. **OBSERVAÇÕES:**

Nada mais havendo a tratar, a Presidente encerrou a reunião e lavrou a presente ata, que será assinada por todos os membros participantes da Banca Examinadora.


Dr. Alexandre Pimenta Batista Pereira
Professor Orientador


Dr. Eder Marques de Azevedo
Avaliador

Jamile
Bergamaschine
Mata Diz
Dr.^a Jamile Bergamaschine Mata Diz
Avaliadora

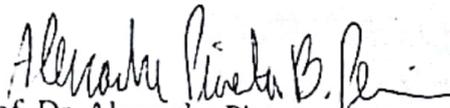
Assinado de forma digital por
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Dados: 2020.12.15 17:15:19
-03'00'

UNIVERSIDADE VALE DO RIO DOCE
Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Gestão Integrada do Território

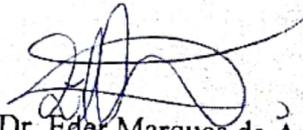
LUDMILA LOPES LIMA

“ENTRE O DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE E O LOCAL DE LICENCIAMENTO DO VEÍCULO: Desdobramentos Territoriais acerca do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA”

Dissertação aprovada em 14 de dezembro de 2020, pela banca examinadora com a seguinte composição:



Prof. Dr. Alexandre Pimenta Batista Pereira
Orientador – Universidade Vale do Rio Doce - UNIVALE



Prof. Dr. Eder Marques de Azevedo
Examinador – Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF/Campus Governador Valadares

Jamile
Bergamaschine
Mata Diz

Assinado de forma digital
por Jamile Bergamaschine
Mata Diz
Dados: 2020.12.18 15:20:48
-03'00'

Prof.^a Dr.^a Jamile Bergamaschine Mata Diz
Examinadora – Universidade Federal de Minas Gerais-UFMG/Campus Belo Horizonte

À minha família, meus pais e irmã, que são meus parceiros, minha fonte de inspiração diária e me dão todo o apoio incondicional na realização da vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, mestre dos mestres, que em sua infinita bondade proporcionou-me a saúde, a coragem e a perseverança, que foram elementos indispensáveis para a conclusão dessa tarefa.

Agradeço à minha família, em especial aos meus pais José Alberto e Maria José por todo o incentivo e suporte incondicional prestado, à minha irmã Luma que foi e sempre será minha revisora oficial. Sem o apoio diuturno de vocês eu não estaria aqui.

Agradeço ao Igor por toda a paciência e principalmente por ter compreendido minha ausência física e mental durante essa caminhada. Apesar de algumas vezes não estar presente, eu sempre soube que com você tudo é mais fácil. Você me inspira!

Às minhas amigas pela paciência e compreensão, por eu demorar semanas para respondê-las, pelas vibrações positivas que recebia a cada encontro.

Agradeço ao Escritório Geraldo Barbosa Advogados Associados pelo importante apoio e exemplo, ao Dr. Geraldo pela insistência na minha inscrição junto programa - GIT, sempre me passando toda a sua experiência e me encorajando nessa trajetória. À Dra. Alda, por dividir comigo diariamente sua experiência acadêmica e profissional, me incentivando a seguir sempre e me acalmando nos momentos mais difíceis, e ainda, por entender minha ausência no decorrer desse trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Alexandre, por todo o ensinamento compartilhado durante esse período, por todo o brilhantismo em direcionar minha pesquisa nos momentos em que eu me perdia. Sou grata pelos gigantes ensinamentos como ser humano, pela maneira como conduziu as aulas – considerando sempre a opinião de cada aluno, fez com que a discussão acadêmica ultrapassasse o limite do pensamento e refletisse a realidade, sempre com o maior respeito e pacificidade na condução dos “embates”. Em tempos de extremismos, como o que vivemos hoje, o mundo clama por mais professores como o senhor, um exemplo para a classe.

Agradeço a todos os demais professores do programa por todos os ensinamentos e experiências compartilhadas; aos colaboradores da UNIVALE, em especial as meninas da secretaria do GIT, que me acolhiam a cada chegada e me faziam sentir em casa mesmo estando longe.

Agradeço, enfim, aos queridos colegas do mestrado pelo companheirismo e pelo apoio recíproco ao longo dessa desafiadora, mas prazerosa empreitada. Cada aluno já é mestre da vida, e agora seguimos todos rumo ao título de Mestre em Gestão Integrada do Território.

Deixo aqui meu profundo sentimento de gratidão a todos vocês!

RESUMO

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é estabelecido mediante uma descentralização de poder determinada na Constituição da República de 1988, que outorgou aos estados-membros a instituição, fiscalização e arrecadação do imposto, sendo vedado, em regra, que um ente institua ou fiscalize tributo devido a outro. O IPVA possui como fato gerador a propriedade em si de veículo automotor e tem por sujeito ativo os estados-membros e o Distrito Federal onde estiver realizado o licenciamento do veículo. A princípio é um imposto com critérios e parâmetros de simples compreensão, cuja aplicação decorre exclusivamente da literalidade da lei. Entretanto, em consonância com o atual ordenamento jurídico pátrio, não é possível estabelecer critérios de observância obrigatória entre os entes federados instituidores do IPVA, o que torna controversa a questão, em seus diversos aspectos. Pretende-se analisar o critério espacial da incidência deste tributo que, associado à discricionariedade do contribuinte em poder indicar um domicílio de sua preferência como previsto no Código Civil de 2002 (CC/02), a par ainda das diferentes alíquotas estipuladas pelo respectivo ente federado, propicia e incentiva o surgimento da chamada *guerra fiscal*. Objetiva-se fazer uma análise acerca das juridicidades e territorialidades do IPVA, trazendo à tona a problemática da falta de uma Lei Complementar que crie, normas gerais sobre o mencionado imposto, bem como a ausência de uma Resolução do Senado Federal, que disponha sobre uma alíquota mínima obrigatória a todos os estados-membros. A abordagem metodológica utilizada será qualitativa, voltada para análise documental de registros institucionais escritos, leis e jurisprudência dos Superiores Tribunais, demonstrando-se, a partir delas, que a lacuna normativa facilita a *guerra fiscal* que, por sua vez, compromete a integridade do pacto federativo, gera insegurança jurídica e prejudica tanto aos estados-membros quanto aos contribuintes de boa-fé.

Palavras-chave: IPVA. Princípio Federativo. Critério Espacial. Lei Complementar. Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The Motor Vehicle Property Tax (IPVA) is established by means of a decentralization of the power provided in the Constitution of the Republic of 1988, which granted member states the institution, inspection and collection of the tax, being prohibited, as a rule, that an entity institute or supervise the taxes due to each other. The IPVA itself has the property of a motor vehicle as a taxable event and subject to the member states and the Federal District where the vehicle is licensed. At first, it is a tax with criteria and parameters that are simple to understand, whose application derives exclusively from the literalness of the law. However, in line with the current national legal system, it is not possible to establish mandatory compliance criteria among the federated entities that instituted the IPVA, which makes the issue controversial in its various aspects. It is intended to analyse the spatial criterion of the incidence of this tax, which, associated with the taxpayer's discretion in being able to indicate a household of its preference as provided for in the Civil Code of 2002 (CC / 02), in addition to the different rates stipulated by the respective federated entity , provides and encourages the appearance of the so-called fiscal war. The objective is to carry out an analysis of the legalities and territorialities of the IPVA, bringing up the problem of the lack of a Complementary Law that creates general rules on the aforementioned tax, as well as the absence of a Federal Senate Resolution, which provides a mandatory minimum aliquot for all member states. The methodological approach used will be qualitative, aimed at documentary analysis of written institutional records, laws and jurisprudence of the Superior Courts, demonstrating from them that the normative gap facilitates the fiscal war that, in its turn, compromises the integrity of the federative pact, it creates legal uncertainty and harms to both, member states and good faith taxpayers.

Keywords: IPVA. Federative Principle. Spatial Criterion. Complementary Law. Fiscal War.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	57
-----------------------	-----------

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CC/02	Código Civil
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CRV	Certificado de Registro de Veículos
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
DETRAN	Departamento Estadual de Trânsito
DF	Distrito Federal
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
MG	Estado de Minas Gerais
Nº.	Número
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TJMG	Tribunal de Justiça de Minas Gerais
UBER	UBER Representações Ltda.
UNIVALE	Universidade Vale do Rio Doce

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. JURIDICIDADES DO IPVA.....	16
2.1 O Sistema jurídico brasileiro e o pacto federativo	16
2.2 Forma de Estado Federativo	16
2.3 A repartição das competências tributárias entre os entes federativos	19
2.4 Princípio da Legalidade e a competência tributária.....	21
2.5 A regra-matriz de incidência tributária do IPVA	25
2.6 A lei complementar no direito tributário	26
2.7 Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).....	28
2.8 Considerações sobre a <i>propriedade</i> de veículo automotor.....	31
2.9 Critério material do IPVA	32
2.10 Critério temporal do IPVA	33
2.11 Critério espacial do IPVA.....	35
2.12 Critério pessoal: sujeito ativo e sujeito passivo.....	38
2.12.1 Sujeito ativo.....	38
2.12.2 Sujeito passivo.....	38
2.12.2.1 A responsabilidade tributária do contribuinte em relação ao IPVA	40
2.13 Base de cálculo e alíquota do IPVA	42
3. TERRITORIALIDADES DO IPVA.....	46
3.1 A perspectiva territorial no Estado Federativo	46
3.2 A territorialidade.....	49
3.3 O fenômeno da <i>guerra fiscal</i>	51
3.3.1 Exemplificando situações de <i>guerra fiscal</i> no Brasil	58
4. DIFERENTES CRITÉRIOS	62
4.1 Dificuldade da precisão do critério espacial do IPVA	62
4.2 A relevância do critério territorial do IPVA	63
4.2.1 Problema do local de registro	66
4.2.2 O local de domicílio do proprietário do veículo automotor	68
5. APRESENTANDO PARÂMETROS JUDICIAIS	72
5.1 Julgados conflitantes do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG).....	72
5.1.1 Critério do domicílio do contribuinte	72
5.1.2 Critério de registro/licenciamento do veículo automotor	76
5.2 Caso de repercussão geral: Tema nº. 708 do Supremo Tribunal Federal	79

6. DEBATES PARLAMENTARES	84
6.1 Projeto de Resolução do Senado Federal	84
6.2 Projeto de Lei Complementar relativo ao IPVA	86
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	89
REFERÊNCIAS	93

1. INTRODUÇÃO

Conforme preceitua o artigo 1º da Constituição da República de 1988, o Brasil é uma República Federativa, que traz em seu texto constitucional a presença de princípios inerentes a esta forma de Estado. Tais princípios são elencados no ordenamento jurídico brasileiro pelo pacto federativo, que define as divisões de competência entre os entes federativos: união, estados e municípios. No que tange à divisão da competência de tributar, cada ente federativo tem o poder-dever da instituição, arrecadação e fiscalização de determinados tributos.

Os tributos possíveis de serem instituídos no Brasil estão enumerados em um rol taxativo na Constituição da República de 1988. Observa-se, através do texto constitucional, que é vedado, em regra, que um ente federativo institua, arrecade ou fiscalize tributo devido a outro, cumprindo com o pacto federativo e com o princípio da indelegabilidade da competência tributária. O legislador constituinte atribuiu aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e, ainda, determinou a repartição da receita deste tributo entre o estado instituidor e município onde o veículo é licenciado, conforme preceitua o artigo 155, inciso III e artigo 158, inciso III da Constituição da República.

A Constituição da República de 1988, originariamente, ao estatuir sobre o IPVA, absteve-se de indicar qualquer restrição à autonomia dos entes federativos para a instituição deste imposto, dando-lhes um grau elevado de discricionariedade na atuação. Percebe-se que a liberalidade dos estados-membros na instituição do IPVA pode levar a um descompasso no país, na medida em que cada ente tem a capacidade plena para praticar alíquotas diferentes, e estabelecer critérios de arrecadação e fiscalização conforme melhor lhes convier.

Nesta seara, têm-se como metas: *i)* analisar a hermenêutica jurídica pertinente ao IPVA; *ii)* estudar os parâmetros existentes para fixação do critério espacial do imposto e sua relação com o domicílio do proprietário do veículo ante a inexistência de lei complementar; *iii)* identificar aspectos fomentadores de conflito; *iv)* analisar os critérios que definem o exercício da propriedade de veículo automotor.

A proposta da interdisciplinaridade se mostra eficaz, na medida em que invoca o pesquisador à imersão no cotidiano das práticas, tendo em vista que não se pode dissociar o aspecto jurídico do aspecto territorial do IPVA. A fim de desenvolver a análise dos aspectos jurídicos e territoriais sobre o imposto, a presente pesquisa se servirá das contribuições teóricas de distintas áreas da aprendizagem como do direito e da geografia, com ênfase no território.

Procurar-se-á utilizar a metodologia qualitativa, voltada para análise documental de registros institucionais escritos, leis e jurisprudência dos Superiores Tribunais. De acordo com Marconi e Flick, a pesquisa qualitativa é apropriada em razão de possuir, como uma de suas características, a compreensão de como as pessoas constroem seu mundo e o que está acontecendo em seu redor, permitindo-se o acesso às interações dos indivíduos no seu contexto natural e oferecendo uma visão minuciosa sobre hábitos, atitudes e comportamentos dos sujeitos (MARCONI, 2009; FLICK, 2009).

Foi realizado, previamente, um levantamento do arcabouço legal relativo ao tema, passando-se, depois, ao exame de decisões judiciais no período de 05 (cinco) anos, de 2016 a 2020. E, por fim, fez-se uma análise doutrinária dos aspectos IPVA.

Este trabalho compõe-se de quatro capítulos. Inicialmente, será feita uma breve análise sobre os aspectos jurídicos do IPVA e trazidos conceitos importantes para o entendimento da problemática do estudo. Serão trazidas 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, será abordada a repartição das competências conferidas pela Constituição da República aos entes federativos dentre as quais está a competência tributária, fundamental à preservação da autonomia dos entes federados.

Posteriormente, será apresentada a perspectiva territorial do IPVA. Através da ótica de Raffestin e Haesbaert, pretende-se fazer uma abordagem crítica sobre a *guerra fiscal*¹ entre os estados-membros da Federação, no que tange a este imposto.

¹ Neste trabalho utiliza-se o termo *guerra fiscal* como sinônimo de um problema na política econômica brasileira, onde se constitui uma disputa entre estados pelo oferecimento de maiores incentivos fiscais, principalmente no que se refere às grandes empresas (DULCE, 2002).

Depois de todo o estudo sobre juridicidades e territorialidades do IPVA, pretende-se examinar os diferentes critérios utilizados para a definição do local de incidência do IPVA, desencadeando um cenário de *guerra fiscal*; esboçar a relevância do critério espacial e a explanação das teses para a aferição do local de recolhimento do IPVA, quais sejam, o critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor e o critério do domicílio do proprietário.

Serão apresentados debates parlamentares atuais acerca do IPVA, tendo em conta dois projetos legislativos: o Projeto de Lei Complementar que visa estabelecer normas gerais sobre o IPVA, e o Projeto de Resolução do Senado Federal que visa estabelecer alíquota mínima para este imposto.

Buscar-se-á demonstrar, através da análise jurisprudencial realizada, que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) proferiu, desde 2016, julgados conflitantes no que tange à determinação do local de recolhimento do IPVA, ora decidindo pelo critério do domicílio do contribuinte, ora pelo critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor. Será esmiuçado um importante julgado do Supremo Tribunal Federal, qual seja, o Recurso Extraordinário de repercussão geral nº. 1016605 sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, originando o tema nº. 708 do Supremo Tribunal Federal - Possibilidade de recolhimento do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

A implementação de Lei complementar poderia superar os conflitos entre os entes, a partir da fixação de uma alíquota mínima ao imposto estabelecida pelo Senado Federal.

2. JURIDICIDADES DO IPVA

2.1 O Sistema jurídico brasileiro e o pacto federativo

O ordenamento jurídico positivo é um sistema de normas jurídicas, que assume um papel eminentemente comunicacional e informativo.

A concepção sistêmica representa o conjunto das normas materiais e formais vigentes em um determinado país, que se projetam sobre as relações humanas (condutas), a fim de garantir a organização social.

O sistema jurídico é o conjunto das normas materiais e formais vigentes em um determinado país, que se projetam sobre as relações humanas (condutas), a fim de garantir a organização social. Em relação ao sistema comunicacional e nomoempírico, não descritivo e prescritivo, 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 (CARVALHO, 2013, p. 219).

As normas jurídicas no Brasil devem respeitar uma posição hierárquica tendo em conta que a Constituição da República, como texto de maior hierarquia dentro do ordenamento pátrio, finca a base interpretativa das normas infraconstitucionais. Devem estar adequadas aos parâmetros constitucionais, sob pena de serem declaradas nulas.

Sendo o Brasil dividido em entes federativos, sob uma perspectiva territorial, é importante a reafirmação do sistema jurídico como um todo unitário, devendo as normas jurídicas estar em perfeita harmonia e respeitar a hierarquia constitucional.

2.2 Forma de Estado Federativo

A forma de Estado designa a maneira pela qual uma nação organiza o seu povo, o seu território e a sua estrutura de poder.

Segundo Geraldo Ataliba, o Estado Federado é formado de comunidades autônomas que se relacionam entre si. A existência dessas comunidades e a relação entre elas devem decorrer de previsão constitucional. No Brasil, a forma de Estado federativo foi estabelecida desde 1889 e hoje é imposta pelo primeiro artigo da Constituição da República (ATALIBA, 2007, p. 37).

Na forma de Estado federado, há a descentralização de competências que, diferente de outras formas de Estado, saem do centro do governo federal e dividem-se entre os governos estaduais. Cada estado-membro possui autonomia em seus interesses privados e todos juntos compõem um só corpo político. Michel Temer faz uma breve explicação acerca do instituto da descentralização:

Descentralizar implica a retirada de competências de um centro para transferi-las a outro, passando elas a ser próprias do novo centro. Se se fala em descentralização administrativa quer-se significar a existência de novos centros administrativos, independentes de outros. Se a referência é descentralização política, os novos centros terão capacidade política (TEMER, 1993, p. 57-58).

O objetivo da Federação, no entendimento de Sampaio Dória, é que os estados-membros alcancem a unidade nacional, mantendo a diversidade regional através de um sistema de equilíbrio de poderes (DÓRIA, 1972, p. 9).

Montesquieu sugere, em sua obra, a adoção de uma forma de Estado federativo, em que vários estados-membros seriam agregados, dividindo-se o poder da União.

Esta forma de governo [federal] é uma convenção pela qual vários corpos políticos consentem em tornar-se cidadãos de um Estado maior que querem formar. É uma sociedade de sociedades, que dela fazem uma nova, que pode ser aumentada pela união de novos associados (MONTESQUIEU, 1748, p. 173).

Para Martins, em sua obra, um Estado Federado é aquele que se forma através da fusão de vários Estados autônomos com o fim de juntos representarem uma unidade nacional. Para ele, o Brasil é um Estado de federalismo cooperativo, que se baseia na solidariedade entre todos os entes:

Desta forma, percebe-se que o federalismo brasileiro, em princípio, é dotado de mecanismos para que se tenha o que a doutrina chama de federalismo cooperativo, ou seja, o federalismo no Brasil tem mecanismos de solidariedade entre os entes com a distribuição vertical e horizontal de recursos (MARTINS, 2014, p. 18).

A soberania do Estado Federal é característica marcante da Federação. A propósito, 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 (CARRAZZA, 2007, p. 127).

A soberania demonstra-se essencial à natureza do Estado. Roque Carrazza aponta algumas características da soberania como: una, originária, indivisível e inalienável. Una, pois é exercida de maneira exclusiva; originária, pois tem sua própria fonte; indivisível, pois não pode ser fracionada; inalienável, pois o Estado não a pode renunciar. (CARRAZZA, 2007, p. 128).

No que tange à soberania, o Estado exerce o poder quanto ao ordenamento jurídico na medida em que, se valendo do Poder Legislativo, tem a prerrogativa de alterar normas existentes. O Estado não só governa, mas também exerce o poder de coerção, fazendo cumprir o próprio comando com órgãos próprios e força própria.

O agente soberano no exercício do poder de uso do território é o Estado. No entendimento de Weber “poder significa toda a probabilidade de impor a própria vontade numa relação social, mesmo contra resistências, seja qual for o fundamento dessa probabilidade” (WEBER, 1991, p. 33).

De acordo com Silva e Assis, o federalismo, em sua ótica fiscal, é a repartição dos tributos entre todos os entes federados. O principal objetivo de tal repartição é garantir à cada ente, meios financeiros suficientes para atender às suas obrigações para com a sua população, como os serviços públicos e o desenvolvimento regional (SILVA, ASSIS, 2020).

Em suma, para que se institua uma Federação, há que se ter uma considerável autonomia dos entes componentes, que é exercida no campo das competências, próprias de cada um. Essas competências, por sua vez, são dinâmicas e cambiantes de um sistema de governo para outro. Enquanto os estados-membros são autônomos, o Estado (governo federal) é soberano.

Considerando o Estado como a união de direito constitucional Paulo Bonavides afirma:

No Estado federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externas e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização (BONAVIDES, 1999, p. 181).

Nessa toada, a Constituição da República se tornou a base do Estado Federal, por ser também a sede das normas centrais que definem o modelo federalista adotado.

2.3 A repartição das competências tributárias entre os entes federativos

De acordo Ross, citado por Gama, competência é “a capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio de e de acordo com enunciados” (GAMA, 2009, p.35 apud ROSS, 2003).

Conforme Ross, a competência se relaciona com o poder e seu propósito é a capacidade de produzir por meio de atos (as normas) os efeitos jurídicos pretendidos (ROSS, 2003).

Já José Afonso da Silva, apesar de também falar sobre poder, traz a competência como a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do poder público para emitir decisões”. Ou seja, atribui ainda à competência uma discricionariedade ao ente que a exerce (SILVA, 2005, p. 475).

Nesta toada, a Constituição da República ostenta o cume da hermenêutica jurídica. É dela que emanam as mais diversas instruções e a partir dela que são traçados os princípios unificadores do ordenamento jurídico. É do escrito constitucional que são determinadas as linhas gerais informadoras da organização dos entes federados, bem como das regras de competência.

De acordo com a autora Torres:

A competência tributária, por ser uma manifestação da autonomia da pessoa política, encontra seus limites na Carta Magna de sorte que qualquer estipulação que viole os limites do poder de tributar deve ser tida como inconstitucional e por isso banida do ordenamento jurídico (TORRES, 2011, p.4).

A Constituição da República sistematizou a repartição das competências entre os entes federativos. A divisão se deu da seguinte forma: Competência geral da União, artigo 21 da Constituição; competência legislativa privativa da União, artigo 22 da Constituição; competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, artigo 23 da Constituição; e a competência legislativa da União, dos Estados e do Distrito Federal, artigo 24 da Constituição.

Na visão de Torres, o respeito às regras da Constituição da República no que tange à repartição de competências tributárias é essencial. Para ela “a proteção dos cidadãos em relação ao poder de tributar é imprescindível, até porque o estado, para a consecução de suas finalidades, necessita de recursos financeiros, sendo que o principal meio de obtenção é através da criação de tributos” (TORRES, 2011, p. 3).

No presente estudo, concentrar-se-á na competência legislativa concorrente da União, dos estados-membros e do Distrito Federal, que está discriminada no artigo 24 da Constituição da República. Tal dispositivo imprime a ideia de que a União, os estados-membros e o Distrito Federal poderão versar normativamente sobre matérias que tratam de direito tributário, direito financeiro, direito urbanístico, produção e consumo, proteção da saúde, dentre outros. De acordo com o §1º deste mesmo dispositivo legal, no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

Consoante tais ensinamentos, é possível identificar a predominância de alguns elementos indispensáveis para estabelecer a competência de um ente federativo tais como: sujeito competente, espaço e tempo, procedimento e matéria previstos em legislação hierarquicamente superior.

Cumprir esclarecer a competência dos estados-membros para legislar, pois é através da mencionada competência que se pode determinar o grau de descentralização do poder federal, ante os demais entes federativos. O legislador constituinte cuidou de estabelecer que cabe a cada estado-membro amoldar as peculiaridades locais às normas gerais impostas pela União. E, em se tratando de vacância quanto os preceitos gerais que deveriam ser dispostos por lei federal, é direcionada aos estados-membros a prerrogativa de legislar de maneira plena sobre a matéria; isso para que não haja prejuízo no exercício das competências de cada ente federativo, como disposto no do artigo 24, §3º da

Constituição da República. Este dispositivo legal já foi citado inclusive em uma decisão do Supremo Tribunal Federal que tratou do IPVA².

2.4 Princípio da Legalidade e a competência tributária

O princípio da legalidade integra o rol dos direitos individuais elencados no artigo 5º, inciso II da Constituição da República, e tem a seguinte dicção: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Tal dispositivo regula o poder estatal. Trata-se de uma norma de cunho absenteísta, ou seja, exige o não fazer estatal; não se pode fazer o que não está previsto em lei, uma vez que qualquer intervenção do estado sobre a liberdade deve ser excepcional e ponderada, sempre regulada por lei (BRASIL, 1988).

Através do princípio da legalidade, cumpridos requisitos para a elaboração e aprovação de leis em sentido amplo, tem-se a materialização da norma jurídica. A norma jurídica, por sua vez, assegura a autorregulação da sociedade, atribuindo regras e limites ao estado.

Nesse mesmo sentido, Maria Helena Diniz traz a norma jurídica como:

A ‘coluna vertebral’ do corpo social. Pode parecer à primeira vista que a norma jurídica se opõe ao poder, mas tal não ocorre, pois sem poder ela não existe: só é jurídica, na realidade, a norma que for declarada pelo poder. Tem, o poder político, a função de organizar as atividades interrelacionadas das criaturas racionais que compõem determinada comunidade. E, além disso, o fato de toda norma jurídica envolver a decisão do poder por uma conduta revela o que há de essencial na relação entre norma e poder (DINIZ, 2005, p. 50).

Para Maria Helena, sendo a norma jurídica decorrente de um ato decisório do poder constituinte, legislativo, judiciário, executivo, comunitário ou coletivo e individual “a norma só será jurídica, no momento em que for declarada como tal pelo órgão incumbido

2 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.

de levar o grupo a seus fins, e se estiver entrosada com o ordenamento jurídico da sociedade política” (DINIZ, 2005, p. 50).

A norma jurídica, por corresponder às necessidades de ordem de equilíbrio e de justiça, cujas raízes se fundam numa determinada realidade social, não pode advir de criação arbitrária do poder de que emana. Ela é reativa às interações que a inteligência governante julga necessárias entre os homens de uma sociedade.

Ainda em relação à validade da norma, Tércio Sampaio Ferraz Jr. esclarece que, para ser válida, a norma jurídica deve, além de cumprir requisitos técnico-legais, estar de acordo com todo o ordenamento jurídico, como um verdadeiro sistema jurídico.

A validade da norma é uma qualidade intrínseca, isto é, normas não são válidas em si: dependem do contexto, isto é, dependem da relação da norma com as demais normas do contexto. O contexto, como um todo, tem que ser reconhecido como uma relação ou conjunto de relações globais de autoridade (FERRAZ, 2013, p.144).

O princípio da legalidade é importante na validação da norma jurídica. No tocante às normas tributárias, o princípio da legalidade foi elencado pelo legislador constituinte ao estabelecer a vedação à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir ou majorar tributos sem lei que os estabeleça, no artigo 150, inciso I da Constituição da República. Ao fazerem uso de suas competências tributárias, os entes federados são compelidos a acatar tal mandamento constitucional, que estabelece limites sob pena de infringirem o princípio da legalidade.

Nos dizeres de Sabbag, “competência tributária é a aptidão para criar tributos”. Ou seja, é a outorga concedida pela Constituição da República a cada ente federativo, a fim de que se possam instituir os seus tributos (SABBAG, 2019, p.447).

Por sua vez, 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” (GAMA, 2019, 343).

O autor define os critérios da norma de competência tributária da seguinte forma:

[...] só podemos chamar de norma de competência tributária, entendida como unidade do sistema de direito positivo, as 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 (GAMA, 2009, p.10).

Observa-se que a Constituição da República prevê, de modo taxativo, os impostos federais, estaduais e municipais que poderão ser instituídos. Entretanto, entende-se que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União não é restrita ao artigo 153 da Constituição da República, em face da possibilidade do exercício da competência residual instituída pelo artigo 154, I da mesma Constituição.

Nesse sentido, Amaro entende:

[...] a aptidão para criar tributos é da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição (AMARO, 2014, p.115).

Segundo Mendes, a competência tributária é dívida em: privativa, quando apenas um ente da Federação detém a exclusividade para criar determinado tributo; comum, quando um ou mais entes possuem esta competência; ou residual, quando um ente possui a competência para instituir impostos de outros entes frente à sua inércia (MENDES, 2013, p.874).

Frequentemente o sujeito da competência tributária se confunde com o da capacidade tributária ativa, porém, essa não é uma coincidência necessária. Nos dizeres 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” (CARVALHO, 2014, p. 268).

Ainda quanto à competência tributária, esta é indelegável e intrasferível. Roque Antônio Carrazza propõe seis características para a competência tributária “(i) privatividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade e (vi) facultatividade do exercício”. A indelegabilidade é o atributo da competência tributária mais importante deste estudo, uma vez que trata da proibição da transferência de competência a terceiros (SABBAG, 2011; CARRAZZA, 2007, p.451).

Em se tratando de competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, o artigo 24, §1º da Constituição da República, estabelece que a União deve legislar sobre normas gerais; entretanto, não se exclui a competência suplementar dos estados para essa atividade, conforme menciona o §2º deste mesmo dispositivo legal:

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.

§ 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, 1988).

No mesmo sentido, os artigos 146 e 146-A da Constituição da República preveem instituição de Lei Complementar para resolver conflitos de competência e estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária.

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;

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...] (BRASIL, 1988).

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (BRASIL, 1988).

No direito tributário, é importante que se tenha normas gerais, a fim de se alinharem leis nacionais às leis estaduais e às leis municipais para que, dessa forma, possam ser evitados conflitos de competência entre os entes federativos.

Como visto, de acordo com o artigo 24, §2º da Constituição da República, os estados e o Distrito Federal têm competência suplementar para legislar sobre normas gerais na falta da União em tê-lo feito. Desta forma, no que tange ao IPVA, há uma liberdade quanto à instituição e regulamentação do imposto pelos estados e Distrito Federal. Observa-se que essa competência suplementar causa um desajuste quanto à aplicabilidade da norma geral uniformizadora, pois cada estado-membro pode legislar de maneira diversa, criando dissonância.

Nesse sentido preconiza Torres:

Apesar da inexistência de lei complementar da União regulando as normais gerais, é lícito aos Estados, conforme própria determinação da CRFB/88, editar normas gerais que terão sua eficácia suspensa quando da edição superveniente da mencionada lei complementar, a fim de possibilitar a perfeita estipulação do IPVA (TORRES, 2011, p.21).

São justamente os entornos da competência tributária e da capacidade tributária ativa que tornam-se indispensáveis para conhecer o IPVA, em razão da competência atribuída aos estados e ao Distrito Federal, que possuem territórios únicos, distintos e interligados.

2.5 A regra-matriz de incidência tributária do IPVA

A regra-matriz de incidência tributária é uma estrutura lógica, por meio da qual se busca analisar em abstrato a norma que institui determinado tributo, disciplinando-se a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte (CARVALHO, 2014).

Em suma, a regra-matriz de incidência é tida como uma norma jurídica geral e abstrata que descreve a hipótese de incidência e dispõe sobre a conduta passível de tributação.

Paulo de Barros Carvalho pronuncia a respeito:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição (CARVALHO, 2014, p. 235).

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

De acordo com Mota, a regra matriz exige do contribuinte um exercício de desformalizar a norma, ou seja, substituir, no texto da lei, informações genéricas a fim de adequá-las ao caso concreto analisado:

O procedimento da regra matriz de incidência tributária exige que o intérprete do direito se esforce em alcançar a “desformalização da norma”. Tal desformalização consiste no trabalho árduo de substituição

dos símbolos e termos genéricos da regra. Esse procedimento é essencial ao estudo da estrutura da norma tributária reguladora e impositiva de alguma espécie tributária. Destaque-se que a regra – matriz de incidência – é fundamentada, precipuamente, em seu aspecto material (MOTA, 2017 p.13).

No que tange ao IPVA, o fato propulsor da regra-matriz de incidência é a aquisição ou permanência da propriedade de veículos automotores.

Conforme ponderado por Carneiro, 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 (CARNEIRO, 2015).

O conseqüente normativo é a previsão na legislação tributária dos efeitos jurídicos que nascem com o fato gerador, que 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; (iii) alíquota, o percentual fixado em lei estadual, com observância ao artigo 155, § 6º, I e II, da Constituição da República.

Nesse passo, cabem aos estados-membros e ao Distrito Federal exercitar sua competência, desde que respeitada a estrutura constitucionalmente traçada para o IPVA, conforme critérios e condições acima mencionados e que serão pontualmente detalhados.

2.6 A lei complementar no direito tributário

A própria Constituição da República é quem define a competência tributária de cada ente para instituir tributos. No que diz respeito ao IPVA, a competência é dada aos estados-membros e ao Distrito Federal como preceitua o artigo 155, III, de forma que esses entes deverão respeitar parâmetros a serem estabelecidos por lei complementar. Para que se entenda a importância de lei complementar neste assunto, far-se-á uma breve análise a seguir acerca desta espécie normativa.

A lei complementar, de forma genérica, é uma espécie normativa usada como introdutora de normas e possui características peculiares diferentes das demais espécies previstas no ordenamento.

Paulo de Barros Carvalho assegura que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal e se presta para assegurar a plena eficácia dos dispositivos constitucionais. Em suma, a legislação complementar atua nos tipos normativos constitucionais de eficácia limitada, segundo afirma Pedroza com relação à lei complementar: “de sua observância e aplicação resulta a eficácia da própria Constituição” (PEDROZA, 1977, p. 251; CARVALHO, 2014, p. 219).

De acordo com Cunha, a reserva da lei complementar, trazida pela Constituição da República para regulamentar normas tributárias, é importante para que se evite bitributação:

[...]a Constituição Federal de 1988, visando evitar a bitributação, inovou ao trazer no seu art. 143, III, a reserva de lei complementar federal para tratar normas gerais de direito tributário, o que, em tese, implicaria na invalidade das leis estaduais que estabeleceram as normas gerais do IPVA, pois estas não teriam sido recepcionadas pela nova ordem constitucional (CUNHA, 2019, p. 6).

São legitimados a propor lei complementar qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, o Presidente da República, o Supremo Tribunal Federal, os Tribunais Superiores, o Procurador-Geral da República e os cidadãos, na forma e nos casos previstos na Constituição da República, conforme preconiza o artigo 61 desta mesma lei.

A legislação complementar tem seu campo de atuação delimitado constitucionalmente. O legislador constituinte determinou que só matérias específicas podem ter conteúdo de lei, e determinou quórum mais qualificado do que o demandado na lei ordinária.

Entre as normas constitucionais e as leis complementares existe uma hierarquia³, tanto no aspecto formal quanto no material, sendo a segunda hierarquicamente inferior a primeira.

3 Hierarquia significa que as disposições constitucionais não estão todas postas horizontalmente umas ao lado das outras, mas também verticalmente. Fala-se, assim, em sistema escalonado, isto é, disposições coordenadas e inter-relacionadas que se condicionam reciprocamente em escalões sucessivos (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 338-339).

Cabe à Constituição da República, determinar o ente competente para a instituição de lei complementar, do procedimento a ser adotado e de seu conteúdo. Do texto constitucional, portanto, é que a lei complementar extrai sua legitimidade (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 338-339).

Nota-se que a lei complementar, ao regulamentar as normas gerais, atua como instrumento de materialização e desenvolvimento do sistema constitucional tributário brasileiro e, ainda, funciona como pacificadora no território nacional. No que diz respeito ao IPVA, entretanto, não há até o momento lei complementar que o regulamente. Há uma lacuna que agrava as controvérsias existentes sobre o referido imposto.

Conforme Santos:

Percebe-se que a lei complementar possui a função de detalhar o desenho do imposto já previsto na Constituição, adentrando o modelo constitucionalmente prefigurado de certos impostos. Pode-se concluir que a lei complementar possui um papel fundamental para o direito tributário, pois detalha e uniformiza os conceitos que serão empregados pelos diversos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) quando do exercício da competência tributária para instituir impostos, com isso solucionando e prevenindo diversos conflitos (SANTOS, 2017, p. 22).

Nessa mesma linha se coloca Torres:

A previsão constitucional tem por finalidade dar mais segurança jurídica ao contribuinte ao exigir que a União edite lei complementar de forma a traçar as linhas gerais do procedimento tributário para se impedir a violação à isonomia, bem como as limitações ao poder de tributar. Além disso, também tem por objetivo resolver conflitos e pontos obscuros que possam gerar dúvidas àqueles que tem o poder de criar o tributo (TORRES, 2011, p.12).

2.7 Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece, em seu artigo 3º, que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor que nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL 1966).

A doutrina aponta algumas características do tributo, extraídas do artigo 3º do Código Tributário: *i)* caráter pecuniário, devendo ser prestado em moeda corrente; *ii)* compulsoriedade da prestação, ou seja, um dever jurídico infestável por parte do contribuinte; *iii)* natureza não sancionatória de ato ilícito; *iv)* origem legal e *v)* natureza vinculada ou não discricionária da atividade.

Tributo é um gênero, que tem por espécie, dentre outras, o imposto. Para entender a espécie tributária desse imposto, é necessário que se compreenda primeiramente o seu fato gerador. O Código Tributário, em seu artigo 16, traz que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Melhor dizendo, o fato gerador decorre de uma situação vinculada ao contribuinte e não de uma atuação estatal. Em se tratando de IPVA, o fato de ser possuidor de um veículo automotor, por si só, torna o indivíduo sujeito passivo do referido imposto (BRASIL, 1966).

O Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi instituído como imposto em substituição a Taxa Rodoviária Única (TRU), sob a égide da Constituição de 1967, com a edição da Emenda Constitucional nº. 27, de 28 de novembro de 1985. Para Sabbag:

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção a tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com a promulgação da Emenda n. 27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir a antiga “TRU” – Taxa Rodoviária Única (SABBAG, 2011, p.1.084).

Desde sua origem, a competência para instituição e cobrança do IPVA foi delegada aos estados-membros e ao Distrito Federal. Desde a promulgação da Constituição da República, a redação relativa a este imposto se apresenta 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
(BRASIL, 1988).

O IPVA incide sobre a propriedade do veículo automotor em si, ou ao direito de propriedade e não sobre o bem. O sujeito passivo (quem pagará) será sempre o indivíduo

que tem a propriedade de veículo automotor, podendo ser pessoa física ou jurídica. Neste sentido, Paulsen explica:

O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, que se considera como ocorrido: (a) na data de sua primeira aquisição (veículo novo – que não foi objeto de saída para o consumidor final); e (b) na data do seu desembarço aduaneiro (veículo de procedência estrangeira) (PAULSEN, 2012, p. 248).

Sendo o fato gerador do IPVA a propriedade do veículo automotor em si, cabe aqui tecer alguns comentários. A expressão “veículo” pode ser conceituada como “qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro” (FIGUEIREDO; VILLAR; FRANCO, 2001).

Por se tratar de um imposto, o IPVA está sujeito ao princípio da não afetação, ou seja, o valor arrecadado não está vinculado a uma finalidade específica. Nos dizeres de Sabbag, o imposto “é a atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, no âmbito privado do contribuinte” (SABBAG, 2012, p. 37).

Convém ressaltar ainda, que somente os veículos automotores, cujo movimento resulta de mecanismo próprio, são passíveis de incidência de IPVA. Todavia, já foi objeto de discussão jurídica a possibilidade de se cobrar IPVA de aeronaves e de embarcações marítimas, uma vez que estes bens de locomoção também se confundem com o conceito de veículo automotor. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que as aeronaves e embarcações estão excluídos da incidência do IPVA.

Uma consideração levantada pelos ministros da Suprema Corte, foi o fato das aeronaves e as embarcações marítimas não estarem sujeitos ao registro e licenciamento na municipalidade. Neste caso, seria impossível cumprir o preceituado no artigo 158, III da Constituição da República:

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, 1988).

Nesse passo, a competência atribuída pela Constituição da República aos estados-membros e ao Distrito Federal para instituir o IPVA está acoplada e é indissociável ao repasse de parte da receita aos municípios pelos veículos, que são licenciados em seus territórios. De maneira que tal premissa serviu como embasamento ao Supremo Tribunal

Federal para fixar entendimento nesse sentido, tendo em conta o voto do Ministro Pertence:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPVA. AERONAVES E EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA HIPÓTESE AUTORIZADORA DO RECURSO. SUPERAÇÃO DO VÍCIO, QUANDO DA LEITURA DAS RAZÕES FOR POSSÍVEL INFERI-LA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RE 525382 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 26/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-047 DIVULG 11-03-2013 PUBLIC 12-03-2013) Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/68 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 379572, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870) IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves (STF, 2002).

Voto do Ministro Sepúlveda Pertence. 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. 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 (STF, 2002).

2.8 Considerações sobre a *propriedade* de veículo automotor

O constituinte utilizou o termo “propriedade” ao definir o fato gerador do imposto. É sabido que o proprietário e o possuidor podem ou não coincidirem no mesmo sujeito. A título de exemplo, citam-se os locatários de veículos e os comodatários que possuem apenas posse. Nesses casos, de acordo com José Eduardo Soares de Melo, a posse do veículo a título precário ou de mera detenção, por si só, não motiva a incidência do imposto, visto que a posse é elemento não vinculado à propriedade do veículo e não demonstra sequer a capacidade econômica do sujeito passivo (PAULSEN; MELO, 2011).

Com efeito, Sabbag esclarece:

É a propriedade (e não o uso) de veículo automotor de qualquer espécie [...] Com efeito, apenas a propriedade gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse. A propriedade prova-se pelo CRV – Certificado de Registro de Veículos, sendo também aceito, como prova de propriedade, o documento do licenciamento do ano anterior (SABBAG, 2019, p. 368).

Portanto, em conformidade com o critério material do IPVA, somente se pode estabelecer a relação de pertencimento do veículo automotor com o indivíduo, se este puder exercer todos os elementos inerentes à propriedade do bem, quais sejam, usar, gozar, fruir e dispor (BRASIL, 2002).

2.9 Critério material do IPVA

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

Os estados-membros e o Distrito Federal somente poderão exercer sua competência de cobrar o IPVA, desde que respeitada a condição de ser proprietário de veículo automotor, conforme previsto no artigo 155, III, da Constituição da República.

O artigo 110 do Código Tributário impõe que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo, os conceitos, o alcance de institutos, e as formas estabelecidas na Constituição da República.

Em relação ao estado de Minas Gerais, o IPVA é regido pela Lei estadual nº. 14.937, de 23 de dezembro de 2003. O aspecto material é identificado no artigo 1º do referido diploma legal, nos seguintes termos:

Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado (MINAS GERAIS, 2003).

Como aspecto material da hipótese de incidência do IPVA, a legislação mineira traz a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeita ao registro, matrícula ou licenciamento no referido estado.

2.10 Critério temporal do IPVA

O critério temporal é o momento em que ocorre a adequação (subsunção) do fato jurídico à lei tributária. Trata-se do tempo exato em que se considera acontecido o fato gerador da obrigação tributária.

Em se tratando do IPVA, o legislador constituinte delegou a definição do critério temporal para o legislador estadual, desde que, manifestamente, não o faça com discordância a qualquer dos preceitos constitucionais.

A aquisição da propriedade de bens móveis se completa pela tradição da coisa em favor do adquirente e não com a celebração do contrato de compra e venda, conforme estabelecido no Código Civil de 2002. A partir do momento da tradição, é que se pode instaurar a relação jurídica tributária relativa ao IPVA.

A legislação mineira referente ao tema, Lei nº 14.937/03, em seu artigo 2º, indica três diferentes momentos em que se considera ocorrido o fato gerador do IPVA: *i*) para veículo novo, o instante em que é adquirido e registrado, originariamente, pela pessoa física ou jurídica; *ii*) para veículo importado, o momento do desembaraço aduaneiro; e *iii*) para veículo usado, o primeiro dia de cada exercício civil (MINAS GERAIS, 2003).

A título de exemplo, em Minas Gerais, o momento em que a propriedade do veículo automotor é aferida para fins de exigência do imposto é, no caso de veículo usado, o dia 1º de janeiro de cada exercício, conforme artigo 2º, II da Lei nº 14.937/03:

Art. 2º - O fato gerador do imposto ocorre: I - para veículo novo, na data de sua aquisição pelo consumidor; II - para veículo usado, no dia 1º de janeiro de cada exercício (MINAS GERAIS, 2003).

O legislador ordinário estadual considerou ocorrido o fato descrito no critério material da norma de incidência tributária relativa ao IPVA no dia 1º de janeiro de cada exercício. Neste caso, a ocorrência do imposto é anual (MINAS GERAIS, 2003).

Em relação aos veículos novos, a incidência originária acontece com a obtenção da propriedade do veículo. Esse é o momento eleito na legislação mineira para se considerar ocorrido o fato gerador do IPVA. Neste caso, o critério temporal está previsto no artigo 2º- A da Lei nº 14.937/03:

Art. 2º-A. Em relação aos veículos novos e aos importados pelo consumidor, considera-se lançado o IPVA e notificado o sujeito passivo no dia em que se efetivar o registro no órgão público competente (MINAS GERAIS, 2003).

Como a propriedade do bem é uma condição que perdura no tempo, faz-se necessária a escolha de uma data base precisa e periódica, na qual se considera ocorrido o fato jurídico tributável, sendo que se deve considerar o lapso temporal mínimo, nesse caso, determinado como um ano civil.

Assim, para veículos usados, o primeiro dia de cada ano é o critério fixado para fins da incidência do IPVA. Nessa perspectiva, independentemente se a propriedade for ou não transferida durante o exercício civil (no caso do IPVA, um ano), o fato dessa aquisição não será suscetível a causar nova incidência do imposto. Porquanto, os critérios aplicáveis para veículos novos e usados são distintos, fazendo o legislador, no caso de automóveis usados, a válida opção por fixar a relação de propriedade existente no dia 1º de janeiro.

Em suma, durante o exercício do ano civil, a comercialização de veículos a terceiros, independente de se encontrarem estes em entes federados diversos, não causa incidência de IPVA, nem é possível a restituição proporcional do imposto ao alienante, pois o IPVA fora quitado dentro dos ditames legais.

De igual maneira, o furto, roubo ou perda total do veículo usado, depois de 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.

Após instaurada a relação jurídica obrigacional tributária, alterações posteriores na condição da propriedade não possuem o condão de modificar o liame jurídico já estabelecido e, muitas vezes, já extinto (no caso de já ter sido quitado o débito).

2.11 Critério espacial do IPVA

O critério espacial diz respeito ao âmbito de vigência que a norma terá no espaço geográfico nacional; tal critério define o alcance da regra. Em relação ao IPVA, o espaço é tido como o critério de maior subjetividade quanto à sua identificação.

Como se sabe, trata o IPVA de um imposto estadual e que, até o atual momento, encontra-se sem regulamentação geral em uma lei complementar, competindo aos estados-membros e ao Distrito Federal estabelecer suas próprias diretrizes.

Com base na legislação infraconstitucional e no próprio princípio federativo, entende-se que a área física em que se incide o IPVA é a circunscrição do ente competente, ou seja, o limite geográfico do próprio estado.

Merece atenção, a subjetividade que pode ser dada ao termo “domicílio do proprietário”, pois, dependendo do que se entende como domicílio, muda-se o critério espacial do imposto. Outro ponto importante a ser aventado, é a crítica tecida com relação à vacância de Lei Complementar, que fixa normas gerais sobre o IPVA. Essa ausência legislativa faz com que cada estado-membro conceitue o critério espacial da forma que melhor lhes convier.

De acordo com Cunha, o critério espacial, denominado por ele de “territorial” é controvertido entre os Tribunais e entre a doutrina:

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor, o que revela a sua natureza jurídica de imposto sobre o patrimônio, por se tratar de uma manifestação de riqueza auferível e tributável. O aspecto territorial do fato gerador é controvertido, há Estados que o definem como sendo o local de licenciamento do veículo e outros que o definem como sendo o domicílio tributário do contribuinte[...] (CUNHA, 2019, p. 8).

Observou-se, com base no estudo de julgados de Tribunais, que não convém uma absoluta liberdade das unidades federativas em legislar sobre o IPVA, pois tal discricionariedade gera a eleição de critérios espaciais distintos umas das outras, acarretando um descompasso no ordenamento jurídico brasileiro e, conseqüentemente, conflitos entre os entes. O ideal seria que o legislador estadual contasse com normas gerais tratadas em legislação complementar, como parâmetro para estabelecer o seu critério espacial.

Por ser o veículo automotor um bem próprio para o transporte, desde a sua origem, foram observadas dificuldades práticas para a aferição do critério espacial, uma vez que, em regra, veículos estão em locomoção todo o tempo, inclusive transitando entre os territórios de circunscrições diversas.

Neste ponto, pertinente se faz o entendimento de Silva, afirmando não ser a fronteira territorial apenas uma linha mapeada cartograficamente e descrita em seus marcos geodésicos com a finalidade de separar duas ou mais unidades espaciais. É necessário remeter às noções mais amplas de "território" e de "territorialidade" (SILVA, 2017).

Nos dizeres de Bonnemaïson:

[...]um território, antes de ser uma fronteira, é um conjunto de lugares hierárquicos, conectados por uma rede de itinerários [...]No interior deste espaço-território os grupos e as etnias vivem uma certa ligação entre o enraizamento e as viagens [...] A territorialidade se situa na junção destas duas atitudes: ela engloba ao mesmo tempo o que é fixação e o que é mobilidade ou, falando de outra forma, os itinerários e os lugares (BONNEMAISON, 1981, p. 249-262).

Portanto, ao se limitar a estipular a competência para a instituição dos tributos, em específico, o IPVA, demonstrou-se a manifesta inércia da Constituição da República, bem como da legislação infraconstitucional em relação aos conflitos de critério espacial atinentes a este imposto.

Sob o viés constitucional, os estados-membros e o Distrito Federal possuem a discricionariedade de recolher o IPVA, considerando os critérios espaciais que melhor lhes convierem, tais como: o domicílio do proprietário, o local da aquisição do veículo, o local do registro/licenciamento, o local do uso frequente do veículo, entre outros. De acordo com essa interpretação, cada ente é livre para determinar o critério espacial que quiser.

Ante a vacância legislativa, é utilizada uma interpretação histórico-sistemática do ordenamento jurídico pátrio. Partindo de uma interpretação histórica da legislação brasileira, depara-se com a já extinta Taxa Rodoviária Única, precursora do atual IPVA. Sua incidência se dava anteriormente ao registro do veículo ou quando da sua renovação anual da licença de circulação. Para tal, o legislador atribuiu como critério espacial o local do registro (ou renovação) da licença para circular.

A Constituição da República em nada inovou quanto à competência de instituição do IPVA, tampouco atribuiu mais critérios de incidência. Por sua vez, o Código Civil e o Código Tributário também se mantiveram inertes quanto ao tema.

O Código de Trânsito Brasileiro de 1997 regulamenta o registro e o licenciamento dos veículos automotores:

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, 1997)

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

[...]

§ 2º No caso de transferência de residência ou domicílio, é válido, durante o exercício, o licenciamento de origem (BRASIL, 1997).

Em conformidade com os dispositivos legais acima apontados, observou-se a obrigatoriedade do registro e licenciamento do veículo perante o Departamento de Trânsito (DETRAN) estadual ou distrital no município de domicílio. Essa proposição leva à impossibilidade de registrar ou licenciar o veículo em estado no qual não se possui domicílio ou residência.

Neste sentido, aquele que declarar falso domicílio ou falsa residência para fins de registro ou licenciamento de veículo automotor em município diverso, incorre em sanção administrativa estabelecida no artigo 242 do Código de Trânsito:

Art. 242. Fazer falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação:

Infração - gravíssima;

Penalidade – multa (BRASIL, 1997).

Tem-se que a análise primordial do critério espacial do IPVA não tem a ver com o tamanho ou o limite do espaço politicamente estabelecido para o estado, mas sim, com o conjunto das interações e relações que o exercício do poder do estado estabelece neste espaço.

2.12 Critério pessoal: sujeito ativo e sujeito passivo

O critério pessoal do IPVA demonstra que os sujeitos da relação jurídica podem ser divididos em dois polos na obrigação tributária, que são *i)* sujeito ativo, a pessoa apta juridicamente a figurar como pretensora do direito descrito em seu aspecto material; *ii)* sujeito passivo, a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação. Passa-se, de pronto, à análise dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária relativa ao IPVA.

2.12.1 Sujeito ativo

Em seu artigo 119, o Código Tributário estabelece que o “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” Nesse contexto, poderão figurar como sujeito ativo do IPVA os estados-membros e o Distrito Federal (BRASIL, 1966).

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária relativa ao tributo. É um dos indivíduos aptos a compor a relação obrigacional tributária, tem interesse formalmente adverso ao sujeito passivo, a quem a lei concede o direito de perseguir os objetivos traçados pela norma jurídica instituidora do tributo (CARVALHO, 2014, p. 296).

O sujeito ativo pode ser a pessoa jurídica, a qual o constituinte conferiu a competência tributária ou a quem ele credenciar para compor o papel de exigir do sujeito passivo a prestação tributária. De tal modo, a capacidade tributária ativa tem o condão de figurar dentro da relação jurídica tributária na condição de sujeito ativo. Essa capacidade pode ser transferida à terceira pessoa pelo detentor da competência tributária, eleita para compor o liame (CARVALHO, 2014, p. 297).

2.12.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo, conhecido como o devedor da obrigação tributária, é quem deve efetuar o pagamento ao sujeito ativo, conforme previsto no artigo 121 do Código Tributário.

Assim, o sujeito passivo deve realizar o pagamento dos tributos e/ou o cumprimento de deveres acessórios eventualmente devidos; é o indivíduo de quem o sujeito ativo exige o cumprimento da obrigação. No entendimento de Maria Rita Ferragut (2005), 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 jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta (FERRAGUT, 2005, p. 29).

Em análise ao artigo 121 do Código Tributário, pode-se apreender que sujeito passivo é considerado contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com fato jurídico tributário e, por outro lado, é tido como responsável quando sua condição decorrer expressamente de lei:

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, 1966).

De tal modo, valendo-se dos termos prescritos no Código Tributário, extrai-se que o contribuinte é aquele que possui participação direta e pessoal com o fato apto a gerar a incidência tributária. Tal conceito de contribuinte encaixa-se no critério material de IPVA adotado pela Constituição da República.

Estes apontamentos são de considerável relevância para a análise do princípio da capacidade contributiva, elencado no artigo 145 da Constituição da República: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. De acordo com este princípio, a lei tributária deve, sempre que possível, tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, de modo diferenciado, os que exprimem diversa capacidade contributiva para, desta forma, consagrar a aplicação do princípio da isonomia (BRASIL, 1988).

A capacidade contributiva deve ser um padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária. Como ensina Paulo de Barros Carvalho:

[...] 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 e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário (CARVALHO, 2014, p. 174-175).

Convém ressaltar que a capacidade contributiva deve ser considerada na forma objetiva e não na subjetiva, já que não se leva em consideração as condições pessoais de cada contribuinte, e sim a manifestação objetiva de riqueza atingida pela tributação. Nos impostos sobre a propriedade, por exemplo, IPVA, IPTU e ITR, a capacidade contributiva revelou-se com o próprio bem (CARRAZZA, 2007, p. 68).

Portanto, tem-se que o contribuinte precisa estar necessariamente relacionado à prática do fato jurídico, ou seja, ser proprietário e deter a manifestação de riqueza atingida pela tributação, não havendo que se falar em contribuinte do IPVA, quando se tratar de pessoa diversa do proprietário do veículo automotor.

Em relação à sujeição passiva, Darzé explica que o sujeito passivo pode ser não apenas o proprietário, mas também o terceiro que se encontra na condição de responsável pelo crédito tributário (DARZÉ, 2010, p. 138).

2.12.2.1 A responsabilidade tributária do contribuinte em relação ao IPVA

Responsabilidade tributária é “norma que colabora para a fixação da sujeição passiva tributária” (DARZE, 2010). A esse respeito, convém mencionar os ensinamentos 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 conseqüente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional) (FERRAGUT, 2005, p. 33-34).

Nesta toada, a Constituição da República instituiu competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, compreendendo nestas, sobretudo, os elementos informadores das respectivas relações obrigacionais. A lei complementar precisa estabelecer critérios/parâmetros, condições e requisitos para o legislador ordinário estadual, de modo a norteá-lo à instituição dos tributos que compete legislar.

O Código Tributário foi, à época, recepcionado com status de lei complementar pela Constituição da República. Neste sentido, o ordenamento tributário estabeleceu normas gerais a respeito de sujeição passiva, normas essas que devem ser observadas pelo legislador ordinário no exercício da competência tributária, sob pena de infração à reserva de lei complementar imposta pela Carta Magna. A propósito, esclareça-se que, apesar de o Código Tributário ter caráter de lei complementar, não há no bojo de suas normas gerais referência ao IPVA especificamente (CARVALHO, 2014).

É possível identificar três 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 pela sucessão ou transferência está estabelecida nos artigos 129 a 133 do Código Tributário. Tais dispositivos preceituam, em apertada 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.

Desse modo, o estipulado no artigo 131, I do Código Tributário, pode ter aplicação para o IPVA, pois o adquirente do veículo automotor pode ser responsabilizado, exclusiva e integralmente, ou solidariamente pelo tributo pendente antes de sua compra⁴. Semelhantemente, em se tratando de responsabilidade por sucessão causa mortis, prevista

4 Tal responsabilidade é efetivamente prevista em diversas legislações estaduais. Como exemplo, tem-se 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, 2003).

nos incisos II e III do citado artigo do Código Tributário, também pode ser aplicado ao IPVA, de forma que a obrigação de quitar o tributo passa inteiramente ao espólio antes da partilha ou aos herdeiros e legatários até o limite de seus respectivos quinhões após a partilha. Tem-se, ainda, a responsabilidade pela sucessão empresarial ou negocial, em que também se pode transferir a responsabilidade do IPVA devido àqueles que adquirirem empresas, fundos de comércio ou estabelecimentos comerciais.

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 [...] (MACHADO, 2013, p. 169-170).

Tecidas as considerações, depreendeu-se que o sujeito passivo relativo ao IPVA é aquele que possui relação com a propriedade do veículo automotor. Essa relação pode ser direta, quando se trata do contribuinte, ou indireta quando se trata do responsável pelo crédito tributário.

2.13 Base de cálculo e alíquota do IPVA

A base de cálculo juntamente com a alíquota compõe o critério quantitativo da incidência tributária. A partir da sua aferição, identifica-se a maneira com a qual se chegará ao valor que o sujeito passivo deve pagar ao sujeito ativo.

Nos ensinamentos do Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo é a dimensão da própria materialidade do tributo, “a base de cálculo [...] destina primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária” (CARVALHO, 2013, p. 257).

A base de cálculo possui essencialmente três funções: *i*) função objetiva, visto que determina o débito; *ii*) função mensuradora, pois a ela cabe medir as proporções reais do fato e *iii*) função comparativa, pois, se comparada 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 da República (BRASIL, 1988).

No que tange ao IPVA, o valor a ser apurado para quantificar a tributação corresponde à medida do fato jurídico tributável, consistindo assim, no valor venal do próprio veículo automotor. (FIGUEIREDO, VILLAR, FRANCO, 2001).

Marcelo Viana Salomão, confirma esse entendimento nos seguintes termos:

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 imponible 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 (SALOMÃO, 1996, p. 53).

A apuração do valor do veículo automotor, para fins de atribuição da base de cálculo, varia em decorrência da situação em que se encontra o bem. Na hipótese de veículos usados, a base de cálculo corresponde ao valor venal do bem em condições normais de mercado. Usualmente, a legislação estadual fixa as bases de cálculo do IPVA, segundo dados do mercado para determinado exercício (ano civil)⁵.

Em relação aos veículos novos, de maneira geral, os estados determinam a base de cálculo em relação ao valor de aquisição do bem, ou seja, é estabelecido mediante valor que

5 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 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).

consta no contrato de compra e venda (nota fiscal). Assim, funciona em Minas Gerais conforme o artigo 7º, da Lei 14937/03⁶ (MINAS GERAIS, 2003).

Já em relação ao veículo importado, a base de cálculo é vinculada ao valor constante no documento de importação. A este respeito, convém destacar que alguns entes federados estabelecem que, em se tratando de importação, 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 importador. Tal previsão é digna de divergência doutrinária, pois os tributos e despesas relativos à tramitação da importação, por si só, não correspondem ao valor do veículo, portanto, não representam patrimônio que faz jus à tributação de IPVA.

A alíquota é o percentual fixo que é aplicado para o cálculo de um tributo. Em regra, nenhuma alíquota no âmbito tributário pode ser excessiva de maneira a prejudicar a capacidade contributiva, pois desta forma tem-se a caracterização de confisco e tal medida é vedada, conforme os ditames do artigo 150, IV da Constituição da República. Não é diferente no tratamento da alíquota referente ao IPVA.

Ainda em relação à alíquota⁷, o artigo 155, §6º da Constituição da República tem a seguinte dicção:

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, 1988).

Observou-se que o dispositivo supra citado é uma norma constitucional de eficácia limitada, ou seja, sua aplicabilidade é mediata e seu mandamento só poderá produzir todos

6 Artigo 7º - A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo. § 1º Tratando-se de veículo novo, a base de cálculo é o valor constante no documento fiscal referente à transmissão da propriedade ao consumidor. § 2º Tratando-se de veículo usado, para os efeitos de obtenção do valor venal de que trata o caput, será observado: I - em relação a veículo rodoviário ou ferroviário, o valor divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda, com base nos preços médios praticados no mercado, pesquisados em publicações especializadas e, subsidiariamente, na rede revendedora, observando-se espécie, marca, modelo, potência, capacidade máxima de tração e carga, ano de fabricação e tipo de combustível utilizado; [...] (MINAS GERAIS, 2003).

7 Estabelece alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) conforme o tipo dos veículos, nos termos do Artigo 155, § 6º, inciso I, da Constituição da República (BRASIL. Projeto de Resolução do Senado de nº. 15, de 2017).

os seus efeitos com o advento de norma de caráter infraconstitucional que, no caso em voga, se trata de uma Resolução do Senado Federal.

No entanto, a fixação das alíquotas mínimas pelo Senado não foi realizada até então, gerando uma vacância legislativa, que fomenta a *guerra fiscal* relativa ao IPVA entre os estados-membros. O ordenamento jurídico atual permite que os estados estabeleçam alíquotas cada vez mais baixas, com o intuito de atrair o registro de veículos para seus territórios.

Neste ponto, surge a seguinte questão: não havendo limite mínimo fixado pelo senado federal, cada estado-membro e o distrito federal teriam capacidade plena de estabelecer diferentes alíquotas, tolerando-se disputa pela arrecadação do IPVA?

3. TERRITORIALIDADES DO IPVA

3.1 A perspectiva territorial no Estado Federativo

O Brasil, sob a forma de Estado Federativo, toma como fundamento nuclear o princípio da soberania e, ao mesmo tempo, não ignora a importância da autonomia que cada estado-membro tem dentro da instituição da federação.

Historicamente a configuração dos espaços para, ao fim, se chegar ao “espaço nacional” ocorreu a partir do domínio e supremacia de um grupo local/regional sobre os demais, de forma que se estabeleceram macrounidades político-territoriais, hierarquicamente superiores aos sistemas locais de poder que, até então, eram autônomos e independentes. Deste modo, o território nacional apresenta simultaneamente unidade e diversidade de territorialidades.

Neste contexto, o território não se reduz apenas à sua dimensão material ou concreta, ele é, segundo Raffestin, também um campo de forças, uma teia ou rede de relações sociais que se projetam no espaço. Segundo este autor, o espaço representa um nível elevado de abstração, enquanto o território é o espaço apropriado por um ator, sendo este último definido e delimitado por e a partir de relações de poder em suas múltiplas dimensões. Cada território é produto da intervenção e do trabalho de um ou de diversos atores sobre determinada parcela do espaço geográfico (RAFFESTIN, 1993).

Raffestin utiliza essencialmente a relação entre território e o poder exercido pelas pessoas no território de maneira individual ou em grupo para a o seu estudo. Valendo-se referencialmente de Foucault, Raffestin entende que o poder é multidimensional ao crer que a atuação do Estado se conflita com outras dimensões de poder, incluindo-se nestas outras dimensões as práticas e relações cotidianas da sociedade. De forma explícita, a análise deste autor conversa com a perspectiva ratzeliana (RATZEL, 1983; RAFFESTIN, 1993, FOUCAULT, 2008).

Embora tenha se filiado à teoria do poder multidimensional de Foucault, Raffestin entende que esse autor acredita que há uma exacerbação do poder estatal em relação aos demais poderes presentes em um território. Tal evidência está na caracterização dos conflitos que, para Foucault, são tão somente entre Estados, de forma que outros tipos de conflitos não seriam considerados relevantes. Na tentativa de melhor explicar o

conceito de território, como alternativa diversa à ideia do Foucault, Raffestin defende a existência de múltiplos poderes em um só território e, portanto, múltiplos conflitos que se manifestam nas esferas regionais e locais (RAFFESTIN, 1993; FOUCAULT, 2008).

Na mesma linha de Raffestin, Haesbaert observa o território sob uma ótica híbrida ou integradora, de modo que a formação de um território resulta da articulação de múltiplas relações de poder estabelecidas no espaço geográfico. O poder, para Haesbaert, se manifesta de duas formas, sendo a material e a subjetiva (RAFFESTIN, 1993; HAESBAERT, 2016).

Na sua forma material, o poder é caracterizado pelas relações político-econômicas, em que se têm os instrumentos do poder político como a própria manifestação do poder. Na sua forma subjetiva, o poder é representado pelas relações de ordem simbólico-cultural, ou seja, o território sob a forma de poder subjetiva é um espaço de identidade cultural (HAESBAERT, 2016).

Em resumo, Rogério Haesbaert considera que o território tem um caráter de domínio político e uma apropriação simbólico-identitária feita por determinados grupos sociais. Nessa medida, nada mais adequado do que se tomar, como referência, a noção multidimensional do território (HAESBAERT, 2007; 2016).

Dentro do contexto híbrido de território dado por Rogério Haesbaert, há quatro vertentes que se interagem para a configuração territorial, quais sejam: *a vertente política*, na qual o território é caracterizado pelo espaço onde se exerce um determinado controle, geralmente relacionado ao poder público; *a vertente cultural*, que ressalta os matizes simbólicos e subjetivos do território, como o produto da apropriação de determinado grupo ao espaço vivido; *a vertente econômica*, que enxerga no território a fonte de recursos consubstanciada na relação entre o capital e o trabalho, como produto da divisão territorial do trabalho; e, por fim, *a vertente naturalista*, que vincula a noção de território às relações entre a sociedade e a natureza (HAESBAERT, 2016).

Foi adotada, nesse estudo, uma perspectiva híbrida de território de acordo com Haesbaert, mediante a qual às relações de poder são fixadas tanto por estratégias de dominação política quanto por processos de apropriação espacial pela sociedade (HAESBAERT, 2016).

A forma de Estado federativo apresentou-se como a modalidade mais adequada à realidade brasileira em decorrência da extensão do território nacional. Não bastaria simplesmente desconcentrar o poder, mas sim descentralizá-lo para espalhar os focos de decisão e abarcar até os lugares mais longínquos das fronteiras do Brasil.

Cabe, aqui, uma breve diferenciação acerca dos institutos da descentralização e desconcentração: ao passo que esta última representa o fenômeno em que um ente público transfere parcela de seu poder para um ou mais órgãos, mantendo-se todos os órgãos dentro da mesma pessoa jurídica; descentralização designa a criação de outras pessoas jurídicas por lei, que detém autonomia funcional. Ou seja, na descentralização transfere-se à outra pessoa jurídica o exercício de poder, e, no caso do federalismo, esse poder é deslocado do Estado/nação para todos os entes federativos. Trata-se de um instituto mais complexo e necessário para garantir a divisão de poder nesta forma de Estado.

No entendimento de Santos, o Estado em sua prerrogativa de legislar seria a primeira força capaz de produzir eventos que incidam sobre extensas áreas.

Que forças são capazes de produzir eventos que incidam, um momento, sobre áreas extensas? A primeira delas é o Estado, pelo seu 'uso legítimo da força', encarnado ou não no direito. A lei, ou o que toma seu nome, é, por natureza, geral. Assim, uma norma pública age sobre a totalidade das pessoas, das empresas, das instituições e do território. Essa é a superioridade da ação do Estado sobre as outras macroorganizações (SANTOS, 2002, p. 152).

Sob a égide do positivismo em que se tem um sistema jurídico harmônico, o sentido político de território trazido por Haesbaert expressa a importância do papel do federalismo. No federalismo, dá-se autonomia política aos estados-membros e ao Distrito Federal, de forma que é delimitado o âmbito territorial de sua competência para administrar e legislar. O federalismo tem um papel essencial no entendimento de território político, e através de alguns princípios, tal qual o princípio da legalidade estudado no capítulo anterior, pode-se enxergar, com mais clareza, a divisão de poderes entre os entes federativos (HAESBAERT, 2016).

3.2 A territorialidade

O território é a unidade de espaço físico que representa o Estado, é juridicamente qualificado e delimitado, como ensinou Heleno Taveira Tôrres (TÔRRES, 2001, p. 72).

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho traz a ideia de que:

O 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 (CARVALHO, 2013, p.271).

Os entes federativos exercem o controle sobre seus espaços, constituindo territórios, seja no sentido mais político do termo, seja na perspectiva simbólica. Segundo Cataia, é a partir da necessidade de controle sobre o território que emergem as noções de fronteiras. Para este autor, fronteiras são a manifestação espacial do uso político do território (CATAIA, 2008).

A territorialidade, por sua vez, conforme Raffestin, é mais do que uma simples relação homem-território; há na territorialidade, além da demarcação de parcelas individuais, a relação social entre os homens. Dessa forma, a territorialidade seria "um conjunto de relações que se originam num sistema tridimensional sociedade-espaço-tempo em vias de atingir a maior autonomia possível, compatível com os recursos do sistema". Considerando-se a dinâmica dos fatores envolvidos na relação, seria possível a classificação de vários tipos de territorialidade, desde as mais estáveis às mais instáveis (RAFFESTIN, 1993, p. 160).

Raffestin sustenta que a territorialidade deve ser entendida como multidimensional e inerente à vida em sociedade.

[...] de acordo com nossa perspectiva, a territorialidade assume um valor bem particular, pois reflete o multidimensionamento do "vivido" territorial pelos membros de uma coletividade, pela sociedade em geral. Os homens "vivem" ao mesmo tempo, o processo territorial por intermédio de um sistema de relações existenciais e/ou produtivistas (RAFFESTIN, 1993, p. 158).

Nessa perspectiva de territorialidade, o próprio território ganha uma identidade, não em si mesmo, mas na coletividade que nele vive e que nele produz, sempre em processo dinâmico, flexível e contraditório (dialético), recheado de possibilidades que só se realizam quando impressas no espaço do território (RAFFESTIN, 1993, p. 160).

Nos dizeres de Haesbaert, é necessário levar em conta os lugares em que a territorialidade se desenvolve e os ritmos que ela implica sem deixar de considerar aspectos da dinâmica interna e externa ligada a ela (HAESBAERT, 2007, p. 22).

[...] a territorialidade, além de incorporar uma dimensão mais estritamente política, diz respeito também às relações econômicas e culturais, pois está intimamente ligada ao modo como as pessoas utilizam a terra, como elas próprias se organizam no espaço e como elas dão significado ao lugar (HAESBAERT, 2007, p. 22).

É a territorialidade que fornece limites na repartição de competências. A repartição de competências, por sua vez, é que dá fechamento lógico ao sistema jurídico e garante a existência de uma Federação (CARVALHO, 1998).

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 (CARVALHO, 1998, p. 670).

O princípio da territorialidade sugere que o domínio vinculante de uma lei somente ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites do território da pessoa que o editou (CARVALHO, 1998).

De acordo com Sack, em uma visão geopolítica relativa aos limites e fronteiras, a territorialidade pode ser entendida como a estratégia geográfica para controlar/atingir a dinâmica de pessoas, fenômenos e relações através da manutenção do domínio de uma determinada área (SACK, 1986).

Simultaneamente, considerando os sistemas constitucional e tributário, verifica-se que o princípio da territorialidade está longe de ser um fundamento claro e de fácil assimilação, ao contrário, pois demanda esforço do intérprete na conjugação de todo o escrito constitucional para uma ideal aplicação.

Estas considerações são de relevância para o estudo em questão, uma vez que, sendo o IPVA um imposto de competência estadual/distrital que incide sobre um bem móvel, tornou-se imprescindível a análise da territorialidade intrínseca dos entes federativos para se ter a demarcação dos limites de incidência deste imposto. A falta de demarcação territorial promove conflitos entre os entes sobre o limite de atuação de cada um.

Sobre a territorialidade e o IPVA, Santos alude:

Como se pode notar, o princípio da territorialidade está diretamente relacionado com o aspecto espacial deste tributo, afinal, embora este princípio não esteja expressamente citado pela Constituição, é pressuposto da própria exigência da República Federativa do Brasil. Analisando sob a ótica tributária, é pela territorialidade que se estabelece os limites na divisão das competências de instituir e cobrar os tributos, garantindo-se, assim, a existência de uma Federação (SANTOS, 2017, p. 15).

Quando um ente político extrapola os limites espaciais que condicionam sua competência normativa, ele invade, de certa forma, o território político de outro. Surge o fenômeno da *guerra fiscal*.

3.3 O fenômeno da *guerra fiscal*

A *guerra fiscal* é uma busca pelos entes federados para atrair ou conservar investimentos privados em seu território. Travou-se uma concorrência fiscal predatória, no âmbito das competências estaduais, entre os estados e o Distrito Federal, em que se dá concessões de benefícios fiscais de todo o cunho em suas legislações estaduais, no caso do IPVA através de redução da alíquota (CORDEIRO, MONTENEGRO, NETO, 2018).

Nas palavras de Luiz Gurgel de Faria:

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras: Luiz Gurgel (DE FARIA, 2010, p. 129).

De acordo com Ribeiro e Castro: “Um dos motivos que desencadeia a *guerra fiscal* pode ser registrado como a falta de uma política de desenvolvimento tanto nacional como regional, bem mais comprometida com a realidade socioeconômica (RIBEIRO, CASTRO, 2014, p. 3).

A *guerra fiscal* no Brasil não é uma prática nova, desde a república velha, se fala nesta concorrência entre os entes federados. No entanto, essa prática competitiva se acirrou nas últimas décadas frente à decorrência de “uma política de desenvolvimento nacional e

regional eficiente e da perda de capacidade de investimento público por parte do Governo Federal e, sobretudo, por parte dos governos estaduais” (CORDEIRO, MONTENEGRO, NETO, 2018; BERCOVICI, 2003, p. 173; FARIA, 2010.).

Segundo Fernandes e Rocha, dentre as causas da *guerra fiscal* destacam-se as desigualdades regionais. Eles explicam essas desigualdades, demonstrando o funcionamento do mercado na iniciativa privada, em que cada empresa busca, primordialmente, maior obtenção de lucro, e para alcançar tal êxito, optam por estados que oferecem menor carga tributária (FERNANDES, ROCHA, 2013).

Silva e Assis acreditam que emerge a *guerra fiscal*, quando um ente federativo, com a finalidade de arrecadar mais impostos, se aproveita da falta normativa ou da dúvida diante da interpretação normativa sobre o IPVA para reduzir sua alíquota e atrair mais contribuintes:

Muitas vezes os entes federados se utilizam da vagueza ou da dúvida que a legislação tributária pode trazer, especialmente no caso do IPVA, para atrair indiretamente vantagens pecuniárias em detrimento de outros membros, com o objetivo de se beneficiar da receita de impostos que originariamente não lhe pertenceriam. Quando caracteriza-se tal situação, em que existe um conflito de dois ou mais entes políticos dotados de competência tributária sobre a receita proveniente de um único fato jurídico tributável, ocorre a chamada “guerra fiscal” (SILVA, ASSIS, p. 7).

Para Carvalho, em concordância com Cordeiro, Montenegro e Neto, os efeitos da *guerra fiscal* são conhecidos de longo tempo e, trata-se de efeitos perversos a ambos os polos da relação tributária, quais sejam, o ente federado competente à instituição do imposto e o contribuinte (CARVALHO, 2012).

Em arremate ao posicionamento de Carvalho, são palavras de Cordeiro, Montenegro e Neto:

Para os Estados, a perda global de arrecadação é consequência evidente da adoção de medidas de concorrência fiscal predatória, que acabam por conduzir os entes federados a uma “corrida ao fundo do poço”, para usar a conhecida expressão da literatura do federalismo fiscal. Mesmo do ponto de vista dos contribuintes, o efeito de incentivo gerado pelas desonerações vem, em geral, acompanhado de insegurança jurídica, tanto pela precariedade das vantagens com que lhes acenam os governos estaduais quanto pelo risco jurídico envolvido, diante das possíveis retaliações que contra si podem ser dirigidas por parte de outros entes (CORDEIRO, MONTENEGRO, NETO, 2018, p. 3).

No que tange ao IPVA, a falta de critérios, pormenorizados na norma geral sobre este imposto, oferece abertura aos contribuintes para buscarem os estados com menor alíquota, o que ocasiona a *guerra fiscal* entre os entes federativos na corrida por um número maior de contribuintes de IPVA para si (DULCI, 2002).

Conforme Da Penha:

Com efeito, na medida em que cresce enormemente o volume da arrecadação do IPVA pelos Estados e Distrito Federal, bem como aumenta a necessidade de recursos pelos entes para viabilizar o cumprimento de suas obrigações constitucionais, a disputa pela arrecadação desse imposto fica mais acirrada e agressiva, incidindo, alguns casos, em inconstitucionalidades e ilegalidades. Enquanto alguns Estados reduzem as alíquotas do imposto para atrair novos contribuintes para seus territórios ou não “perder” os lá já instalados, outros Estados, com o intuito de inviabilizar a “migração” de empresas de seu território para se favorecerem de alíquotas menores de IPVA praticadas por outros entes, procuram defender-se através da edição de leis de constitucionalidade discutível (DA PENHA, 2016, p. 4).

Para Betina Grupenmacher, uma concorrência dessa grandeza, travada entre os estados, põe em risco a coesão e a própria existência do pacto federativo, tornando-se nociva ao desenvolvimento econômico regional (GRUPENMACHER, 2011).

Nesse ponto, vem à baila um modo de utilização do território que Milton Santos chamou de “*guerra dos lugares*”. Ele utilizou esse termo para falar da espacialidade dos municípios, ao venderem seu território como mercadoria às grandes empresas multinacionais com o fito de amealhar riquezas (SANTOS, 1996).

Dentro da mesma ótica de Santos, Haesbaert trata da evidência do território como atrativo aos contribuintes na contemporaneidade. O processo que se convencionou chamar de globalização, ao invés de resultar na eliminação do território como consequência da fragmentação e fragilização do trabalho, proporcionou a produção de um novo complexo geopolítico de território (SANTOS, 1996; HAESBAERT, 2004).

[...]os municípios para oferecer as condições mais vantajosas em termos de subsídios, infraestrutura, mão-de-obra e imagem, mostram que o espaço – e o território – em vez de diminuir sua importância, muitas vezes amplia seu papel estratégico, justamente por concentrar ainda mais, em pontos restritos, as vantagens buscadas pelas grandes empresas e pela intensificação da diferenciação de vantagens oferecidas em cada sítio (HAESBAERT, 2004, p. 187).

Para Haesbaert, as territorialidades que predominaram no mundo moderno, regidas pelo princípio da exclusividade, cederam lugar às multiterritorialidades que respondem diferentemente aos interesses de cada momento e lugar, de uma determinada sociedade. Para ele, multiterritorialidade é o novo complexo geopolítico de território (HAESBAERT, 2004).

Pode-se fazer uma analogia entre a observação de Haesbaert sobre as condições mais vantajosas oferecidas pelos municípios, visando angariar benefícios, à *guerra fiscal* em relação ao IPVA travada entre os estados, com o mesmo fim de amealhar benefícios (HAESBAERT, 2004).

Em um contexto de *guerra fiscal*, cabe expor ainda outra situação, qual seja, a possibilidade de subordinação dos estados e municípios às grandes corporações que possuem um papel de comando, tanto econômico quanto político. Tais corporações, estabelecem relações efêmeras e de mera conveniência nas regiões e logo a abandonam (SANTOS, 2014).

Segundo Santos:

O papel de comando, todavia, é reservado às empresas dotadas de maior poder econômico e político, e os pontos do território em que elas se instalam constituem meras bases de operação, abandonadas logo que as condições deixam de lhes ser vantajosas. As grandes empresas, por isso mesmo, apenas mantêm relações verticais com tais lugares (SANTOS, 2002, p. 262).

A terminologia “*guerra dos lugares*”, utilizada na geografia, e a terminologia “*guerra fiscal*”, utilizada entre os operadores do direito passaram a ser aprofundadas durante debates ocorridos no Encontro Internacional “O Novo Mapa do Mundo”, realizado na Universidade de São Paulo (USP), no ano de 1992. O Supremo Tribunal Federal também utiliza a nomenclatura “*guerra fiscal*” em seus julgados quando das decisões sobre disputa de arrecadação entre estados.

Em 2015, o Supremo Tribunal Federal utilizou o termo “*guerra fiscal*”, no julgamento relativo à análise da constitucionalidade do perdão de dívidas fiscais em um contexto de conflito entre estados, como demonstrado a seguir:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS

DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS. (RE 851421 RG, Relator(a): MARCO AURELIO, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-171 DIVULG 31-08-2015 PUBLIC 01-09-2015).

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, em julgamento do qual foi o relator, proferiu seu voto utilizando-se do termo “*guerra fiscal*” no âmbito do IPVA, como se pode ler o trecho a seguir:

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 (BRASIL, STF, 2019).

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº. 1.016.605, o termo “*guerra fiscal*” também foi utilizado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, sendo que, ao proferir seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski considerou:

Ocorre que, até o momento, esse diploma legal não foi editado e, como os Estados escreveram suas normas sobre o IPVA valendo-se da faculdade estabelecida no artigo constitucional 24, § 3º, surgiram situações como a presente de verdadeira guerra fiscal, “em um contexto de profundas divergências entre os entes federativos, ante as disparidades de alíquotas e da própria definição dos fatos jurídicos (BRASIL, STF, 2019).

De igual maneira, no julgamento do recurso citado acima, a Ministra Cármen Lúcia manifestou em seu voto:

É de se observar que o fundamento inicial estampado no acórdão recorrido parte exatamente da denominada “*guerra fiscal*” erigida pela demonstrada, principalmente, pela diferença entre alíquotas definidas pelos Estados, em detrimento das balizas legais e fáticas que deveriam ser observadas. [...] De se indagar, portanto, qual seria o domicílio fiscal (posto que afeto à cobrança de imposto) para a regular efetivação do

licenciamento veicular. Isso porque, na denominada “guerra fiscal”, alguns Estados da federação, buscando atrair receita com alíquotas menores de IPVA, têm admitido o registro de veículos em seus territórios sem a necessária correspondência com a residência ou domicílio do proprietário. [...]Fosse outro o entendimento, estar-se-ia a autorizar a utilização concorrencial do imposto em franco acirramento da guerra fiscal entre os estados, contrária ao federalismo que a Constituição quer cooperativo, jamais autofágico. Como bem rememoradas as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, “na guerra fiscal, portanto, a solitária força da paz aquartela-se neste salão: é o Supremo Tribunal Federal que tem feito recolher-se ao bom comportamento constitucional todos os beligerantes que, um dia, denunciam, mas, no outro, são denunciados (BRASIL, STF, 2019).

Pelo fato de o IPVA incidir sobre a propriedade de um bem necessariamente móvel, que é utilizado para o transporte, deduz-se daí uma dificuldade prática na definição do local onde ocorre o fato gerador, qual seja, o local de exercício da propriedade do veículo automotor, pois o veículo pode percorrer toda extensão territorial nacional, ultrapassar os limites das fronteiras físicas entre estados e municípios, inclusive de forma habitual e corriqueira.

Somando-se a dificuldade em se definir o local do fato gerador do IPVA com a discricionariedade de cada estado-membro para legislar sobre o imposto, inclusive de estabelecer diferentes alíquotas, chega-se a um conflito jurídico-territorial de difícil pacificação, de forma que um ente pode acabar por atropelar a competência de outro, o que resulta em guerra fiscal.

De acordo com o artigo 120, do Código de Trânsito, 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 proprietário. Por sua vez, o Código Civil, em seus artigos 70 e 71, estabelece que o domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece sua residência com ânimo definitivo e, caso possua mais de uma residência, seu domicílio poderá ser qualquer uma delas, permitindo-se a chamada pluralidade domiciliar (BRASIL, 1997; 2002).

Sobre domicílio, a análise de Natanael Sarmiento traz o seguinte complemento:

De fato, a noção de domicílio importa aos mais diversos campos do direito: ao direito fiscal, em matéria tributária; ao direito eleitoral, na determinação da zona eleitoral e do local de exercício da cidadania da pessoa natural; ao direito privado internacional, pois a lei do país em que for domiciliada a pessoa determina a regra sobre o começo e o fim

da personalidade, o nome, a capacidade e os direitos da família; e à sucessão e à ausência (SARMENTO, 1999, p.19-34).

Diante de tais considerações, apresenta-se o conflito em relação ao domicílio do contribuinte, tendo presente, que o Código Civil preconiza a hipótese de a pessoa natural possuir mais de uma residência, situação em que poderá ser considerado como domicílio qualquer um deles. Nota-se que é comum o indivíduo possuir mais de uma residência e fixar-se habitualmente com ânimo definitivo em ambas.

Dentro desse contexto, Haesbaert explica a multiterritorialidade também como a facilidade e necessidade dos indivíduos em habitar vários locais:

[...]a existência do que estamos denominando multiterritorialidade, pelo menos no sentido de experimentar vários territórios ao mesmo tempo e de, a partir daí, formular uma territorialização efetivamente múltipla, não é exatamente uma novidade, pelo simples fato de que, se o processo de territorialização parte do nível individual ou de pequenos grupos, toda relação social implica uma interação territorial, um entrecruzamento de diferentes territórios. Em certo sentido, teríamos vivido sempre uma "multiterritorialidade" (HAESBAERT, 2004, p. 344).

Nesse sentido, é possível elencar diversas situações práticas e corriqueiras que inviabilizam a identificação do domicílio da pessoa natural. Dentro do domicílio fiscal, surge a questão da arrecadação tributária relativa ao IPVA, que interfere diretamente na arrecadação de receitas dos estados e municípios envolvidos.

Em consequência da vacância legislativa do ordenamento jurídico pátrio, surge o conflito entre as diversas legislações estaduais e distrital que disciplinam o IPVA, em razão da ausência de parâmetros objetivos de observância obrigatória para todos os entes federativos. Desta forma, abre-se uma brecha ao contribuinte para a escolha do seu domicílio, de acordo com Da Silva, Lock e Pisoni:

A discussão relativa ao pagamento do IPVA inicia-se quando o contribuinte, podendo utilizar-se dessa possibilidade de pluralidade de domicílios, “escolhe” o menor tributo a ser pago. Isso ocorre pela ausência de norma a definir competência para a arrecadação, uma vez que a Constituição Federal somente estabelece que os Estados ou Distrito Federal devem efetivar a cobrança, deixando uma brecha que deveria ser resolvida por meio de lei complementar (DA SILVA, LOCK, PISONI, 2019, p. 16)

De acordo com Da Penha, a *guerra fiscal* do IPVA é evidente em um cenário onde se pode escolher o domicílio:

O conflito entre os entes federados é evidente no caso da disputa pelo registro do veículo. Há ao menos um Estado X, através de sua Secretaria de Fazenda ou mesmo do seu órgão executivo de trânsito, entendendo que determinado veículo foi irregularmente registrado no Estado Y, quando deveria ter sido registrado no seu próprio território. Caso o Estado Y, por meio de seu órgão executivo de trânsito, responsável pelo registro do veículo entenda que não houve qualquer irregularidade, e inexistindo a possibilidade de dois registros para o mesmo veículo, a solução do conflito entre os entes (ou suas entidades de trânsito) demandará a intervenção de um órgão nacional, seja ele administrativo ou judicial (DA PENHA, 2016, p. 18).

Neste cenário de insegurança jurídica, a denominada *guerra fiscal* apresenta-se longe de um fim, por falta de um tratamento próprio para a questão tributária na legislação vigente, aliada à discricionariedade do contribuinte em determinar seu domicílio com respaldo no Código Civil (BRASIL, 2002). Trata-se de um problema que descortina a noção de território, como desdobramento de poder.

3.3.1 Exemplificando situações de *guerra fiscal* no Brasil

Para a aferição do fato gerador do IPVA, é imprescindível a determinação de seu critério espacial, pois os estados podem praticar diferentes alíquotas de IPVA e a determinação controversa do critério espacial ocasiona *guerra fiscal*. Há no Brasil variações relevantes do valor da alíquota de um estado para outro.

A tabela abaixo apresenta diferentes alíquotas de IPVA de cada estado brasileiro para veículos automotores de passeio de pessoas físicas, e sem nenhuma condição específica. Trata-se das alíquotas praticadas no exercício de 2019:

TABELA 1

Estado	Percentual da alíquota
Acre	2,0%
Alagoas	3,0%
Amazonas	3,0%
Amapá	3,0%
Bahia	2,5%
Ceará	2,5%
Distrito Federal	3,5%
Espírito Santo	2,0%
Goiás	3,75%

Maranhão	2,5%
Minas Gerais	4,0%
Mato Grosso	2,0%
Mato Grosso do Sul	3,5%
Pará	2,5%
Paraíba	2,5%
Paraná	3,5%
Pernambuco	3,0%
Piauí	2,5%
Rio de Janeiro	4,0%
Rio Grande do Norte	3,0%
Rio Grande do Sul	3,0%
Rondônia	2,0%
Roraima	3,0%
Santa Catarina	2,0%
Sergipe	2,5%
São Paulo	4,0%
Tocantins	2,0%

Fonte: Legislação de cada Estado e Distrito Federal referente à instituição do IPVA

Percebe-se uma variação de até 100% (cem por cento) entre o menor e o maior percentual cobrado em diferentes estados do país no exercício de 2019 . Essa diferença reflete nos valores que serão arrecadados pelo estado. Tal fato é consequência da ausência de Resolução do Senado Federal para definir alíquota mínima de IPVA a ser praticada por todos os entes.

Para ilustrar a *guerra fiscal*, ocasionada pela incerta definição do critério espacial, cita-se o município de Nanuque situado em Minas Gerais, que faz fronteira com outros dois estados: Espírito Santo e Bahia. Nanuque faz fronteira com os municípios: Ecoporanga, Mucurici, Montanha e Mucuri.

Ecoporanga, Mucurici e Montanha são municípios do Espírito Santo; Mucuri é município da Bahia.

Estes três estados fronteiriços praticam diferentes alíquotas de IPVA para veículo de passeio de pessoa física, em Minas Gerais a alíquota é de 4% (quatro por cento); no Espírito Santo a alíquota é de 2% (dois por cento); e na Bahia a alíquota é de 2,5% (dois e meio por cento).

A proximidade territorial entre os estados, apresentada no exemplo de Nanuque, facilita que o indivíduo tenha multiplicidade de domicílios em estados diversos, de forma a facilitar, conseqüentemente, que faça o licenciamento e/ou registro de veículos automotores em um ou outro estado.

Diante do exemplo do município de Nanuque, onde a alíquota do IPVA é de 4% (quatro por cento), que faz fronteira com municípios, de alíquotas de 2,5 % (dois e meio por cento) e 2% (dois por cento), percebe-se um cenário de *guerra fiscal*.

A fim de exemplificar a *guerra fiscal* entre os estados brasileiros, cita-se também o problema entre o estado do Ceará e outros estados de menor alíquota do IPVA. De acordo com Lacerda, há no município de Fortaleza muitos carros de propriedade de particulares domiciliados em Fortaleza, porém, emplacados em outros estados. Para esse autor, no estado do Ceará isso ocorre, principalmente, por meio de concessionárias de veículos usados que atuam como atravessadoras, ofertando veículos novos já emplacados em estados com menores cargas tributárias. O fato torna-se corriqueiro, diante da incerteza entre os conceitos de domicílio tributário e domicílio civil, dificultando-se, então, a delimitação do critério espacial do IPVA (LACERDA, 2010).

Outro exemplo, é o estado de São Paulo que, em 2008, editou a Lei nº. 13.296, determinando dois diferentes critérios para a incidência do IPVA. O primeiro critério diz respeito a veículos de particulares, que devem ter o IPVA cobrado no local de domicílio do proprietário; o segundo critério trazido pela lei abarca as empresas de arrendamento mercantil. De acordo com a dicção legal, o IPVA dos veículos dessas empresas pode ser cobrado no domicílio do arrendatário. Essa lei paulista causou controvérsia e é objeto de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Para Piscitelli e Faiad, esse dispositivo legal denuncia o possível conflito do IPVA paulista com o de outros estados (PISCITELLI, FAIAD, 2014).

Para além do problema de diferentes alíquotas entre os entes, observa-se que a *guerra fiscal* pode ser ocasionada também através de outros tipos de concessões de benefícios fiscais. Para Gatti, trata-se de artifícios utilizados por estados e municípios para atrair e manter os contribuintes do IPVA em sua localidade, como, por exemplo, menor base de cálculo e isenções. De acordo com o autor, os estados do Mato Grosso, Mato Grosso do

Sul, Goiás e Tocantins concedem benefícios fiscais para angariar maior arrecadação, em detrimento da arrecadação de estados vizinhos (GATTI, 2019).

Santos demonstra a *guerra fiscal* entre os municípios de Franca, no estado de São Paulo; e o município de Claraval, no estado de Minas Gerais. Conforme o autor, em 2011, o município de Claraval ofereceu 25% (vinte e cinco por cento) de desconto no IPVA de veículos emplacados na cidade. Com isso, diversos contribuintes foram atraídos a registrar seus veículos no município mineiro, o que gerou conflitos fiscais municipais e estaduais com outros entes políticos (SANTOS, 2014).

4. DIFERENTES CRITÉRIOS

4.1 Dificuldade da precisão do critério espacial do IPVA

As leis postas no direito positivo delimitam a esfera espacial de sua vigência, isto é, oferecem limites aos territórios dos entes políticos, indicando a dimensão dos seus comandos.

O território normando não tem aptidão de trazer segurança jurídica à concepção geográfica espacial.

Para honrar com o princípio federativo, que confere autonomia aos entes federativos, é indispensável delimitar o espaço de atuação de cada unidade da Federação. Dentro desse contexto, a territorialidade demonstra-se como o conjunto de regras legais que definem a abrangência espacial da incidência e efetividade das leis.

Para Silva e Assis:

Apesar de haver essa divisão entre os entes, todos têm a incumbência de conviver entre si de forma harmônica, respeitando o chamado Pacto Federativo, que tem por objetivo central basicamente um esforço para alcançar a unidade a partir da diversidade regional, ou seja, uma construção institucional complexa, cuja estabilidade depende de equilíbrio entre as partes e o todo (SILVA, ASSIS, 2020, p. 2).

De acordo com Ribeiro e Castro, a *guerra fiscal* seria um importante fator que causa a ruptura do pacto federativo, na medida em que o conflito entre os estados, na busca por amearhar maior arrecadação tributária, causa recorrentes invasões na competência um dos outros para tributar.

A guerra fiscal generalizada beneficia de forma representativa os Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção mais adequados aos empreendimentos em questão. E, mesmo que haja instrumento de harmonização, entre eles há a necessidade da realização de convênios para a instituição de benefícios fiscais [...]. Isto é necessário devido às disparidades entre as diversas regiões brasileiras bem como a falta de políticas públicas adequadas por parte do governo central, no que tange ao desenvolvimento nacional e ainda as delongas das decisões do Poder Judiciário, envolvendo a guerra fiscal entre os Estados que prejudicam direta e indiretamente o contribuinte no tocante à livre concorrência entre outros aspectos, desestruturando com isto o pacto federativo (RIBEIRO, CASTRO, 2014, p. 8).

Na intenção de amenizar o problema da *guerra fiscal* do IPVA, faz-se imprescindível a delimitação do critério espacial para a incidência deste imposto, a fim de que se cumpra o pacto federativo nacional (DA PENHA, 2011).

Nas palavras de Da Penha:

Como a liberdade para a fixação de alíquotas de IPVA pelos Estados e pelo Distrito Federal é uma realidade inquestionável enquanto o Senado Federal se omite no estabelecimento de limites, parece-nos que a questão fundamental que se apresenta nesse contexto da guerra fiscal do IPVA refere-se à definição do critério espacial de incidência do imposto, de modo a aferir qual o ente efetivamente competente para a cobrança à luz do que estabelece a Constituição Federal (DA PENHA, 2016, p. 5).

4.2 A relevância do critério territorial do IPVA

É relevante o estabelecimento do critério espacial de incidência do IPVA, para que se cumpra o pacto federativo. Na dicção de Da Penha:

Como se sabe, a Constituição da República, originariamente, ao dispor sobre o IPVA no art. 155, não trouxe qualquer restrição à autonomia dos Estados e do Distrito Federal para a fixação das alíquotas do tributo, que poderiam ser livremente estabelecidas. Essa ausência de limite à autonomia para o estabelecimento de alíquotas mínimas estimulou a disputa entre entes competentes para atrair para seus territórios novos contribuintes do imposto, especialmente empresas de locação de veículos e frotistas, com vistas ao aumento da sua arrecadação. Esta prática, sem dúvida, também pode ser considerada como um exemplo de guerra fiscal (DA PENHA, 2016, p. 2).

No que tange ao IPVA e seu critério espacial em âmbito tributário, convém mencionar que em alguns estados há dispositivos legais que determinam, de maneira expressa, os locais em que o fato jurídico deve acontecer. Entretanto, em outros estados, os dispositivos legais quedam-se inertes, ao silenciarem sobre o critério espacial. As especificidades de cada legislação ficam à mercê do ente federativo ao legislar. Uns optam por esmiuçar o critério espacial; outros, por não fazê-lo. Essa divergência legislativa é fruto da falta de legislação complementar sobre normas gerais do IPVA.

Portanto, no que tange ao IPVA, a definição sobre o lugar onde se considera acontecido o fato tributável não está estabelecida de maneira clara e precisa nas legislações estaduais,

tampouco decorre somente do critério material, pois o fato de ser proprietário de veículo automotor pode ter dimensão espacial de alta complexidade.

Para Cunha, a dificuldade em se estabelecer com precisão o critério espacial do IPVA gera *guerra fiscal* entre os estados, podendo causar a violação ao princípio da repartição de competências trazido pela Constituição da República, bem como afetando a economia em geral:

Essa situação de imperfeição normativa gera fenômenos como a guerra fiscal, que é nociva a economia dos Estados e Municípios, pois afeta a arrecadação tributária. Assim como a bitributação, que impõe sobre o contribuinte uma situação de violação a repartição constitucional da competência tributária, mediante o duplo recolhimento do mesmo tributo, porém, por Estados diversos, afetando a economia da pessoa natural ou jurídica. Determinar com segurança o local de ocorrência do fato gerador é uma das soluções para o problema da bitributação. Contudo, a doutrina e a jurisprudência ostentam duas correntes divergentes sobre o tema (CUNHA, 2019, p. 15).

Observa-se a dificuldade ao tentar definir o lugar da propriedade do veículo automotor, através do critério do local de uso habitual deste, pois a propriedade de um veículo pode ser verificada em várias localidades, por se tratar de bem móvel que pode trafegar, ultrapassando limites territoriais de municípios, estados, e até países. Isto é, a própria natureza do bem móvel sugere que ele não é fixo a uma determinada localidade, podendo sua propriedade ser exercida livremente em qualquer lugar.

Mesmo com as dificuldades acima apontadas, o critério espacial da propriedade do veículo automotor, em se tratando da instituição e cobrança do IPVA, deve ser lido à luz do ordenamento jurídico, respeitando-se o princípio da legalidade. Diante disso, convém ressaltar que a abstenção legislativa quanto à edição de normas gerais para a instituição e cobrança do IPVA gera uma vacância normativa, permitindo-se, assim, que o intérprete busque outros recursos, a fim de esclarecer a matéria como, por exemplo, a interpretação sistemática do texto constitucional que pode ser diversa da interpretação jurídica pretendida (DA PENHA, 2016).

De acordo com Da Penha:

Assim sendo, parece-nos que uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, considerando os elementos fundamentais do IPVA encontrados na Constituição e à luz do federalismo fiscal, conduz necessariamente à conclusão de que o

imposto incide sobre a propriedade do veículo automotor registrado no território do Estado, ou seja, a incidência do imposto dependerá necessariamente da conjugação dos elementos “propriedade do veículo” (aspecto material) e “registro no território do Estado” (aspecto espacial) (DA PENHA, 2016, p. 7).

Para evitar conflitos de competência entre os entes federativos na instituição do IPVA, não fica bem admitir-se a discricionariedade dos legisladores estaduais em definir tal imposto da forma que lhes convêm. Reafirma-se, portanto, a importância do estabelecimento de normas gerais, que versem sobre o critério espacial para todos os estados-membros.

De certo, o critério espacial do IPVA não pode divergir do espaço territorial do ente federado, até mesmo porque o local onde se considera acontecido o fato gerador do imposto indica qual ente tem legitimidade para figurar no polo ativo da relação tributária.

Sendo o critério espacial determinante para a fixação da competência do IPVA, não se mostra aceitável a liberalidade plena de instituição do imposto pelos estados-membros e pelo Distrito Federal, pois estes entes federativos também são os próprios sujeitos ativos do IPVA, podendo eleger o critério espacial que melhor lhes convier, a fim de arrecadar mais, propiciando insegurança jurídica aos contribuintes e *guerra fiscal* entre os estados.

Adentrando na seara da definição do critério espacial de incidência do IPVA, mister se faz citar a Constituição Federal, que traz, no seu artigo 158, III, a distribuição aos municípios de cinquenta por cento do imposto arrecadado sobre a propriedade de veículos licenciados em seu território.

Embora não se trate de dispositivo legal originariamente sobre o critério espacial, e sim da repartição da receita tributária, tal dispositivo leva a crer que o legislador constituinte almejou que o IPVA seja devido no local em que o veículo for registrado ou licenciado. E para realizar a divisão de valores entre estado e município, torna-se forçoso a determinação do território. Dessa maneira, e tão somente, é possível dar efetividade ao dispositivo constitucional.

No mesmo sentido, é a ideia da Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, sobre o texto constitucional: “Quanto ao critério espacial, há apenas a coordenada genérica – território do estado ou do Distrito Federal – onde o veículo deva ser licenciado” (COSTA, 2012).

No entanto, esse entendimento, por si só, não resolve o problema posto. Faz-se necessário uma análise conjunta de todo o arcabouço normativo brasileiro acerca do local do registro e/ou licenciamento do veículo automotor para resolver o problema da definição do critério espacial da incidência do IPVA.

Nos próximos subtópicos, serão analisados dois critérios utilizados para a definição do local, onde é devido o pagamento do IPVA, quais sejam, o critério do local de registro e/ou licenciamento do veículo e o critério do domicílio do proprietário do veículo. Ressalta-se que não existem apenas estes dois critérios. Existem, o critério do local de uso habitual do veículo e o critério do local de aquisição; porém, optou-se por estudar com maior ênfase os dois primeiros, pois com base na pesquisa jurisprudencial realizada, são os critérios de maior divergência e que causam mais conflitos nos últimos 05 anos.

4.2.1 Problema do local de registro

De acordo com o artigo 22, XI da Constituição de República, a competência para legislar sobre matéria de trânsito é privativa da União, ou seja, não pode um estado-membro ditar normas gerais sobre o registro ou licenciamento de veículo automotor, por se tratar de regras de trânsito.

De acordo com Da penha:

(...) o local do registro do veículo é fundamental para a verificação do ente competente para instituição e cobrança do imposto, ou seja, para a correta aferição do critério espacial de incidência do IPVA, que somente poderá ser cobrado por cada Estado e pelo Distrito Federal sobre a propriedade dos veículos automotores devidamente registrados em seus territórios (DA PENHA, 2016, p.8).

O Código de Trânsito como lei federal, por sua vez, determina em seu artigo 120 que o lugar do registro e licenciamento do veículo automotor deve coincidir com o lugar do domicílio ou residência do proprietário. Tal interpretação do escrito constitucional leva a crer que o imposto deve ser recolhido no estado, onde o veículo foi registrado/licenciado (MAMEDE, 2000; SILVA, 2011).

Mister se faz destacar que, após registrado o veículo, será expedido o Certificado de Registro de Veículo (CRV) em nome do proprietário, de acordo com o artigo 121 do Código de Trânsito. Mencionado documento exterioriza a propriedade do veículo

automotor e o local de seu exercício, mais especificamente o Município em que o veículo está sendo registrado. Tendo em vista que o CRV traz em seu corpo o local de exercício e materializa a propriedade do veículo automotor, caso ocorra transmissão da propriedade ou o proprietário mude de residência ou domicílio é imprescindível a emissão de novo CRV, conforme entendimento do artigo 123 do Código de Trânsito.

Portanto, o Certificado de Registro de Veículo, institui documento hábil a comprovar o local onde, juridicamente, está registrado o exercício da propriedade, uma vez que, de acordo o conceito de propriedade trazido pelo Código Civil, este exercício não encontra vínculo espacial. O bem pode ser usado livremente.

Nessa perspectiva, o Código de Trânsito fixou o local do registro do veículo como sendo o local correto para o recolhimento do IPVA. É necessário a princípio identificar o município em que o contribuinte possui domicílio, para depois registrar o veículo. Nesse passo, entra em cena outra discussão pertinente ao tema, as divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao conceito de domicílio estabelecido no Código Civil.

Convém ressaltar que não são todos os veículos automotores que necessitam de licença para serem utilizados, que é o caso das embarcações e aeronaves. Embora grande parte dos estados brasileiros estabeleçam em suas leis estaduais a incidência do IPVA para tais veículos, essa matéria já foi aparecida pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela impossibilidade de cobrança de IPVA para embarcações e aeronaves.

O Supremo Tribunal Federal, para decidir sobre o IPVA de embarcações e aeronaves, trouxe à tona novamente o critério espacial. O registro das aeronaves e embarcações são realizados junto aos respectivos órgãos da esfera federal e não estadual. Dessa forma, não há que se falar, para essa Corte, em incidência de imposto estadual em veículos de registro federal.

Adentrando na interpretação do conjunto normativo, cumpre identificar, no próximo subcapítulo, os critérios de definição do domicílio dos proprietários de veículos automotores, para ao final estabelecer o local apropriado de registro ou licenciamento.

4.2.2 O local de domicílio do proprietário do veículo automotor

Além do critério do local de registro ou licenciamento do veículo automotor, outro critério também elencado, na jurisprudência, diz respeito ao critério do domicílio do proprietário do veículo.

A ideia de domicílio estabelecida no ordenamento jurídico brasileiro é a mesma ideia de casa, de acordo com a teoria romana, qual seja, estabelecimento ou permanência do indivíduo naquele lugar. O domicílio imprime, assim, o estabelecimento do lar e a constituição do centro dos interesses econômicos do indivíduo. A correta abordagem do termo domicílio é de grande relevância no estudo do IPVA, uma vez que é essencial à identificação do critério espacial do fato gerador do imposto (PEREIRA, 2007).

Para se estabelecer o domicílio de um indivíduo, de acordo com o Código Civil, faz-se necessário que ele institua uma localidade habitual, livremente escolhida ou determinada por lei (domicílio obrigatório/legal), onde possa ser encontrado para responder por suas obrigações. O domicílio traduz o elemento de fixação espacial do indivíduo, ou seja, é a sua localização para efeito das relações jurídicas (AMARAL, 2003; BRASIL, 2002; Brasil, 2015).

No âmbito do direito brasileiro, mais especificamente no direito civil, existe distinção entre domicílio e residência em relação às pessoas físicas; tal distinção não é aplicável às pessoas jurídicas, pois estas não possuem residência (BRASIL, 2002).

Para Maria Helena Diniz, o domicílio é um instituto jurídico estabelecido por lei que corresponde ao “local onde a pessoa responde, permanentemente, por seus negócios e atos jurídicos”. Em outros dizeres, o domicílio representa o local onde se presume estar presente o indivíduo, no que se refere às suas relações jurídicas (DINIZ, 2002, p. 107).

De acordo César Fiuza, para a definição do domicílio de uma pessoa são levados em apreço dois critérios, sendo um objetivo (lugar em que a pessoa se fixa – sua residência) e outro subjetivo (com o ânimo de permanecer), sendo que no último consta a diferença entre residência e domicílio. Caio Mário da Silva Pereira, no mesmo sentido, assegura que, para o direito brasileiro, a definição de domicílio resulta na apuração de duas ordens

de ideais, sendo uma externa: a residência, e outra interna: o propósito de permanecer (FIUZA, 2002; PEREIRA, 2007).

O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo, conforme estabelecido no artigo 70 do Código Civil. Contudo, o sujeito tendo diferentes residências onde viva, alternadamente, considerar-se-á domicílio qualquer delas, conforme posto no artigo 71 do Código Civil. Como se pode perceber, o Código Civil admite a pluralidade domiciliar (BRASIL, 2002).

A residência, por sua vez, trata do lugar onde a pessoa habita e se fixa de forma constante (habitual), mesmo que dele se ausente por algum tempo. Diferente ainda da moradia, que é o local onde o indivíduo permanece acidentalmente, por determinado período, mesmo que sem o intuito de ficar.

O Código Tributário aborda o domicílio a título de implicações tributárias em seu artigo 127. Observa-se que o Código Tributário e o Código Civil adotam iguais premissas ao estabelecer domicílio das pessoas naturais e das pessoas jurídicas. Nota-se que os conceitos de ambos os diplomas legais se beiram e se complementam, e, ainda somados se prestam na aferição do critério espacial do IPVA.

De acordo Bernardi:

O critério fixador do domicílio tributário em relação ao IPVA é o previsto no art. 127 do Código Tributário Nacional, que determina às pessoas físicas que registrem seus veículos no Estado da Federação onde residem com habitualidade, e às pessoas jurídicas de direito privado que registrem seus veículos onde tenham as respectivas sedes (BERNARDI, 2006, p. 31).

Entretanto, conforme deliberação constitucional, pertencem aos municípios cinquenta por cento do total arrecado a título de IPVA sobre os veículos licenciados em seus territórios, como fora estudado em subcapítulo anterior. Em concordância com o conjunto normativo vigente no Brasil atualmente, conclui-se pela necessidade da determinação do critério espacial relativo ao IPVA. Sugere a lei que o critério espacial é verificado no município do registro e/ou licenciamento do veículo, sendo que este só poderá ser realizado onde o contribuinte estiver domiciliado.

A questão em apreço demonstrou-se controversa com o fato de o contribuinte poder possuir mais de um domicílio em distintas unidades da Federação (multiplicidade de domicílio). Neste caso, poderá ele efetuar o registro e/ou licenciamento do veículo em quaisquer delas.

Nas palavras de Coimbra Silva:

O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA, recorde-se, determina o local em que se considera ocorrido o fato gerador e, *ipso iure*, o Estado competente para tributá-lo. Há, pois, indisfarçável propensão a conflitos positivos de competência tributária, nas hipóteses de pessoas físicas com mais de uma residência, bem como, mais frequentemente de pessoas jurídicas com filiais em diferentes Unidades Federativas. Nesses casos, se, de fato, o proprietário tiver estabelecimentos em diferentes Estados, parece ser difícil, se não inviável, esmo com emprego de norma geral atielisiva, a eventual pretensão de uma Unidade Federativa em sobrepujar, para efeitos de incidência e arrecadação do imposto, a filial existente em seu território em detrimento de outra(s) situada(s) em outros Estados, desprezando o recolhimento feito em favor de outro ente federado. Nesses casos, não raros, de empresas titulares de frotas de veículos (bens essencialmente móveis e que, no mais das 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 aprover aos seus interesses e conveniência (COIMBRA SILVA, 2011, p.60-61).

Com efeito, faz-se relevante pontuar que os legisladores estaduais, além de não poderem legislar sobre trânsito, não podem também legislar sobre domicílio, porque é matéria de competência exclusiva da União, como estabelece o artigo 22, I da Constituição da República.

A normativa parece ser prática e ao mesmo tempo lógica, uma vez que o contribuinte possivelmente fará uso do seu veículo de maneira corriqueira no local do seu domicílio, que coincide com o município do registro/licenciamento do veículo, município este que receberá o repasse da metade do valor arrecado. Muito embora o IPVA não seja um imposto vinculado, a arrecadação na cidade em que o veículo transita com maior frequência colabora para a cobertura de eventuais custos com a manutenção das vias públicas e demais outros gastos inerentes ao uso de veículos automotores. Mesmo pensando de forma coerente, o legislador constituinte e o legislador ordinário não conseguiram evitar a *guerra fiscal*.

Para ilustrar a problemática nas leis estaduais do domicílio do contribuinte do IPVA, tem-se a ideia de Philippe Martins de Lacerda:

No intuito de reduzir o valor a ser pago pelo tributo, os proprietários de carros passaram a emplacar seus veículos noutros Estados da Federação, mesmo muitas vezes nunca estando antes lá. A brecha legal responsável por tal comportamento estava inserida nas próprias leis estaduais do IPVA; onde umas cobram a necessidade de o domicílio civil do dono do veículo automotor seja o do estado em questão, outras definem como domicílio o lugar por onde usualmente circula o veículo. [...] Além do mais, o Estado também perde arrecadação fiscal [...] (DE LACERDA, 2010, p. 129).

De todo modo, o critério espacial com base no domicílio do contribuinte para registro do veículo automotor escapa do plano ideal de arrecadação por parte dos estados, uma vez que, tendo o indivíduo mais de um domicílio em municípios ou estados diferentes, não se pode antever a localidade onde o veículo circulará com mais frequência. Portanto, cabe ao proprietário do veículo eleger, com autonomia, seu domicílio tributário.

Nessa perspectiva, convém mencionar Haesbaert que, ao explicar multiterritorialidade, trouxe:

Como no mundo contemporâneo vive-se em múltiplas escalas ao mesmo tempo, uma simultaneidade atroz de eventos, vivenciam-se também, concomitantemente, múltiplos territórios. Ora somos requisitados a nos posicionar perante uma determinada territorialidade, ora perante outra, como se nossos marcos de referência e controle espaciais fossem perpassados por múltiplas escalas de poder e de identidade. Isto resulta em uma geografia complexa, uma realidade multiterritorial (ou mesmo transterritorial) que se busca traduzir em novas concepções, como os termos cosmopolita e "glocal", este significando que os níveis global e local podem estar quase inteiramente confundidos (HAESBAERT, 2002, p. 121).

Múltiplos territórios são múltiplas escalas levando-se em conta diferentes significados dos níveis global e local.

5. APRESENTANDO PARÂMETROS JUDICIAIS

A lacuna normativa no que tange ao IPVA gera a necessidade de as partes da relação tributária - seja o sujeito ativo ou o sujeito passivo - buscarem socorro ao Poder Judiciário.

De acordo com Piscitelli e Faiad, a discussão do Poder Judiciário em torno do IPVA transpassa os limites estanques do direito positivo, a fim de se buscar os liames fáticos das relações jurídicas (PISCITELLI, FAIAD, 2014).

5.1 Julgados conflitantes do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG)

Foram pesquisados julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais acerca do IPVA, a fim de respaldar a problemática apresentada. Determinou-se, para tanto, o marco territorial do estado de Minas Gerais e o marco temporal de 05 (cinco) anos para a análise, compreendido do ano 2016 ao ano 2020.

Para se chegar aos julgados, foi realizada uma busca junto ao sítio do Tribunal de Justiça de Minas Gerais⁸ em sua página inicial, na aba “pesquisa jurisprudência”, utilizando-se as palavras: “IPVA”, “domicílio” a “licenciamento”.

Dentro das decisões prolatadas pelo Tribunal Mineiro, ao longo de 05 (cinco) anos, observou-se uma divergência no critério escolhido para determinar a incidência do IPVA.

5.1.1 Critério do domicílio do contribuinte

Em vários julgados ao longo dos últimos 05 (cinco) anos, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, utilizou-se do critério do domicílio do contribuinte para sanar conflitos referentes ao IPVA. Para se valer desse critério, o Tribunal se pautou no conceito de domicílio ditado pelo Código Civil, em seus artigos 70 e 71, juntamente com a regra de domicílio tributário do Código Tributário, e ainda do Código de Trânsito, e pela Lei Estadual de Minas Gerais nº. 14.937/2003.

⁸ Site do TJMG. Disponível em: <<https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/>>. Acesso em: 20 set. 2020.

A partir de uma análise de decisões sobre conflitos referentes ao IPVA, neste subcapítulo, serão apresentados julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que analisam o conflito de IPVA no caso concreto, utilizando-se do critério do domicílio do proprietário do veículo.

No primeiro caso estudado, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidiu em um Mandado de Segurança que, na ausência de legislação complementar que estabeleça normas gerais acerca do IPVA, pode o legislador ordinário estadual o fazer, desde que não infrinja a Constituição da República. Sendo assim, os Desembargadores entenderam que a Lei de Minas Gerais nº. 14937/2003, juntamente com os dispositivos do Código de Trânsito sobre IPVA, lidos conjuntamente, fixam o critério do domicílio para fins de incidência do IPVA.

No caso em questão, os impetrantes do Mandado de Segurança queriam declarar a inexistência de relação jurídica tributária com o estado de Minas Gerais. Ocorre que, para a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, ficou provado que os impetrantes têm domicílio no Município de Muriaé, Minas Gerais e, portanto, não há que se falar em inexistência de vínculo jurídico com o referido estado de domicílio. Desta forma, devem os impetrantes recolher o IPVA a favor do estado de Minas Gerais, como demonstra a ementa a seguir:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. IPVA. RECOLHIMENTO EM ESTADO DA FEDERAÇÃO DIVERSO. DOMICÍLIO FISCAL. ART. 120 DO CTB. ESTADO RESPONSÁVEL PELO LICENCIAMENTO DO VEÍCULO. LEI ESTADUAL Nº 14.937/2003. INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. OFENSA. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA.

I. Nos termos do art. 1º da Lei estadual nº 14.937/2003, o IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

II. A constitucionalidade e a legalidade da Lei estadual nº 14.937, de 2003, em torno da responsabilidade pelo IPVA, reside na inexistência de lei complementar de alcance nacional que, nos moldes do artigo 146, III, da Constituição de 1988, estabeleça normas gerais a respeito. Pode, assim, o Estado de Minas Gerais exercer, como exerceu, a competência para legislar.

III. Nos termos do art. 120, do CTB, o 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 proprietário.

IV. Domiciliados os impetrantes na cidade de Muriaé/MG, e sequer informada a existência de residência em Município localizado em

Estado diverso da Federação, não fazem jus à declaração de inexistência de relação jurídica tributária para afastar a incidência do IPVA devido em função da propriedade de veículo automotor registrado no Município mineiro. (TJMG - Apelação Cível1.0000.18.145039-6/002, Relator(a): Des.(a) Washington Ferreira, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/03/0020, publicação da súmula em 11/03/2020).

No segundo caso, a 3ª Câmara Cível do Tribunal Mineiro julgou um Agravo de Instrumento em que aparentemente o agravante possuía domicílio no estado de Minas Gerais, pois não provou o contrário nos autos. Ficando o agravante, portanto, obrigado a recolher o IPVA a favor deste estado.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais fundamentou-se, principalmente, na Lei de Minas Gerais nº. 14937/2003 que, em seu artigo 1º, parágrafo único, autoriza a cobrança do IPVA de veículo cujo proprietário tenha domicílio em Minas Gerais, ainda que o licenciamento desse mesmo veículo tenha ocorrido em estado diverso.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPVA - INCIDÊNCIA LOCAL DO DOMICÍLIO DO PROPRIETÁRIO - VEÍCULO LICENCIADO EM OUTRO ESTADO (ESPÍRITO SANTO) - COMPETÊNCIA - DOMICÍLIO FISCAL - ARTS. 120 DO CTB C/C ART. 127, I, CTN - LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

1 - Pela leitura sistemática dos arts. 120, do CTB c/c art. 127, I, do CTN, extrai-se que as pessoas naturais, proprietárias de veículos automotores, devem registrar seus veículos no Estado da Federação onde possuam residência habitual.

2 - Nessa via recursal, o agravante não se desincumbiu do ônus probatório que lhe competia, afigurando-se legítima a incidência do IPVA no Estado de Minas Gerais, local onde, aparentemente, possui residência.

3 - A Lei Estadual nº 14.937/03, art. 1º, parágrafo único, estabelece a possibilidade de cobrança do imposto do proprietário de veículo que tenha domicílio no Estado, ainda que o licenciamento e o registro tenham ocorridos em estado diverso. (TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0000.16.009271-4/001, Relator(a): Des.(a) Jair Varão, 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 28/07/2016, publicação da súmula em 29/07/2016).

O terceiro caso trata de uma Apelação Cível, em que o apelante pretendeu anular uma cobrança de crédito tributário em seu nome, que constava em Certidão de Dívida Ativa (CDA) do estado de Minas Gerais. Para tanto, o apelante alegou a ilegalidade da cobrança, afirmando que possui domicílio em outro estado, qual seja, o estado do Espírito Santo.

A 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais indeferiu o recurso de Apelação, sob o fundamento de que a Certidão de Dívida Ativa possui presunção relativa de certeza e de liquidez, e mesmo sendo relativa à presunção, o apelante não conseguiu provar a ilegalidade da cobrança. Ao fim, o Tribunal fixou que o pagamento do IPVA deve ser feito na localidade do domicílio do contribuinte e que, neste caso, é no estado de Minas Gerais, como demonstrado a seguir na ementa do julgado:

EMENTA: IPVA. AUSÊNCIA DE NULIDADE DA CDA. CRÉDITO RELATIVO AOS EXERCÍCIOS DE 2010 A 2014. LICENCIAMENTO DE VEÍCULO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE COMPROVEM QUE O DOMICÍLIO DO EMBARGANTE CONTRIBUINTE É NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, podendo ser ilidida por prova inequívoca nos termos do artigo 204, do CTN. 2. Presentes os seus requisitos formais básicos do artigo 2º, §5º, da Lei 6830/80 e artigo 202, do CTN, cabe ao embargante o ônus de demonstrar a ilegalidade da cobrança constante da CDA. 3. Pela análise sistemática dos artigos 120, do CTB e do artigo 127, do CTN, o IPVA deve ser recolhido na localidade (Estado) do domicílio do contribuinte. 4. Ausente demonstração suficiente de que o embargante contribuinte é domiciliado no Estado do Espírito Santo, localidade em que é registrado o veículo tributado, prevalece a presunção de certeza e liquidez do crédito lançado, conforme certidão de dívida ativa executada (TJMG - Apelação Cível 1.0000.16.080108-0/002, Relator(a): Des.(a) Armando Freire, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 04/12/0019, publicação da súmula em 05/12/2019).

O quarto caso também se refere a uma Apelação Cível, em que o apelante queria pagar IPVA para o estado onde foi licenciado seu veículo, qual seja, estado do Espírito Santo. Porém, para a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais ficou comprovado que o apelante tem domicílio no estado de Minas Gerais. De acordo com o Tribunal, a Lei de Minas Gerais nº. 14937/2003 não autoriza que o contribuinte domiciliado no estado mineiro se isente de pagar IPVA para Minas Gerais, sob a desculpa de estar o veículo licenciado em outro estado.

O recurso de Apelação foi desprovido e o apelante condenado a pagar o IPVA para o estado de seu domicílio, de acordo com a ementa a seguir:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IPVA - DOMICÍLIO FISCAL IPVA - FALTA DE RECOLHIMENTO - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO - PESSOA FÍSICA. 1- Comprovada nos autos a falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA devido, em

virtude da constatação de que o proprietário dos veículos tem residência habitual neste estado, nos termos do disposto no art. 127, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN. 2- O registro e o licenciamento do veículo no estado do Espírito Santo não estão autorizados pelo art. 1º da Lei nº 14.937/03 c/c o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro - CTB. 3- Correta a exigência de recolhimento de IPVA neste Estado. 4- Recurso desprovido, sentença mantida. (TJMG - Apelação Cível 1.0000.19.131865-8/001, Relator(a): Des.(a) Rinaldo Kennedy Silva (JD Convocado), 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 11/03/2020, publicação da súmula em 12/03/2020).

5.1.2 Critério de registro/licenciamento do veículo automotor

Como visto acima, há vários julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que apregoam a importância do domicílio do contribuinte em detrimento do local de registro/licenciamento do veículo automotor. Porém, cabe ressaltar que o conceito de domicílio é conflitante dentro do Código Civil e dentro do Código Tributário. Para ambos os diplomas legais, quando a pessoa, seja ela natural ou jurídica, possuir mais de uma residência habitual ou estabelecimento respectivamente, poderá considerar qualquer uma/um como seu domicílio. Nesse sentido, em alguns casos concretos, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidiu pelo critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor, já que o contribuinte optou por ter domicílio em um estado e não em outro.

O primeiro caso trata de uma Apelação Cível interposta na 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça mineiro, em que o apelante requereu a nulidade do lançamento de crédito tributário feito pelo estado de Minas Gerais, sob a justificativa de que possui pluralidade de residências, sendo uma em Minas Gerais e outra no Espírito Santo e, diante da dupla residência, optou por ter domicílio tributário no estado do Espírito Santo e lá realizou o licenciamento de seu veículo.

O Tribunal, neste caso, deu provimento ao recurso interposto, sob o fundamento de que tanto o Código Civil como o Código Tributário facultam, no caso de dupla residência, que o contribuinte eleja uma delas como seu domicílio. Então, ficou determinado que o contribuinte não deve pagar IPVA ao estado de Minas Gerais por ter seu veículo licenciado no estado do Espírito Santo, isso para que se evite bitributação, conforme ementa:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO/APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO. IPVA. REGISTRO E LICENCIAMENTO DO VEÍCULO. PLURALIDADE DE RESIDÊNCIAS. ELEIÇÃO DO DOMICÍLIO PELO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. BITRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO LEGAL. LANÇAMENTO DO TRIBUTO PELO ENTE FEDERADO QUE NÃO POSSUI O REGISTRO DO VEÍCULO. NULIDADE DO CRÉDITO.

De acordo com o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro, o IPVA deve ser recolhido ao Estado onde o contribuinte resida ou esteja domiciliado.

Por sua vez, o art. 71 do Código Civil de 2002 e o art. 127 e seu inciso I do Código Tributário Nacional facultam, em caso de pluralidade de residências, que a pessoa natural (no caso, o contribuinte) eleja uma delas por domicílio.

Diante da prova categórica de pluralidade de residências, o licenciamento e o registro da propriedade de veículo efetuados no Estado do Espírito Santo, bem como o recolhimento do IPVA aos cofres daquele Estado (em detrimento do Estado de Minas Gerais), não configuram qualquer irregularidade.

É nulo o lançamento do crédito de IPVA realizado pelo Estado de Minas Gerais, pois configurada a bitributação, hipótese que encontra vedação legal.

Recurso conhecido e não provido. Sentença confirmada em reexame necessário. (TJMG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0713.13.002430-8/002, Relator(a): Des.(a) Fábio Torres de Sousa (JD Convocado) , 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 14/02/0019, publicação da súmula em 28/02/2019).

Cuida o segundo caso de uma Apelação Cível interposta na 19ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. O autor da ação requereu a anulação de débito fiscal cobrado pelo estado de Minas Gerais, alegando que seu veículo fora registrado em outro estado. Houve apelação por parte do estado de Minas Gerais. O Tribunal mineiro decidiu a favor do apelado, justificando que o estado de Minas Gerais não tem direito de exigir o pagamento de IPVA de veículo que tem sua propriedade registrada em estado diverso.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais esclareceu que é necessário que se desconstitua o registro do veículo em outro estado primeiro, para que depois se possa exigir um novo registro, bem como o pagamento do IPVA em Minas Gerais, conforme ementa:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPVA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRELIMINAR DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. REJEIÇÃO. VEÍCULO REGISTRADO E LICENCIADO EM ESTADO DIVERSO DA FEDERAÇÃO. COBRANÇA EM DUPLICIDADE PELO ESTADO DE MINAS GERAIS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A despeito da literalidade da disciplina do art. 1.035, § 5º, do CPC, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o

reconhecimento da repercussão geral não importa, por si só, na automática paralisação dos processos similares, salvo determinação expressa nesse sentido, o que, até o momento, não ocorreu em relação ao Recurso Extraordinário nº 1.016.605, em que se discute o local a ser pago o IPVA.

2. O questionamento por parte do Estado de Minas Gerais de que o registro da propriedade veicular deveria ter sido feito em seu território, em razão do que dispõe o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro e o art. 1º da Lei Estadual nº 14.937/2003, não lhe confere o direito de exigir o imposto daquele que inscreveu e licenciou seu automóvel em outra unidade federativa, cujos atos administrativos também gozam de presunção de veracidade e legitimidade.

3. Amparar a pretensão estatal seria permitir a existência de bitributação e a desconsideração da norma constitucional insculpida no art. 158, III, da Constituição da República, que, ao dispor que 50% do produto arrecadado com o IPVA será destinado ao Município em que estiver licenciado o veículo, traz implícita a ideia de que o registro constitui critério para se aferir a competência para a exigência do tributo.

4. Desse modo, enquanto não desconstituídos os atos de registro e licenciamento dos veículos de propriedade do contribuinte levados a cabo em outro Estado da federação, o Estado de Minas Gerais revela-se impedido de efetuar a cobrança do imposto em relação ao mesmo fato gerador, sob pena de bis in idem (TJMG - Apelação Cível 1.0384.15.002355-2/001, Relator(a): Des.(a) Bitencourt Marcondes, 19ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 14/11/2019, publicação da súmula em 22/11/2019).

No terceiro caso, foi interposto um Agravo de Instrumento na 19ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. O agravante requereu a desconstituição do débito tributário referente a IPVA com o estado de Minas Gerais, pois alegou ter seu veículo registrado em outro estado.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidiu de igual maneira ao último julgado. Primeiramente é necessário desconstituir o registro feito em outro estado para posteriormente exigir o registro e o pagamento do IPVA no estado de Minas Gerais, com fulcro no Código de Trânsito e na Lei de Minas Gerais nº. 14937/2003:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IPVA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. VEÍCULO REGISTRADO E LICENCIADO EM ESTADO DIVERSO DA FEDERAÇÃO. COBRANÇA EM DUPLICIDADE PELO ESTADO DE MINAS GERAIS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. A despeito da literalidade da disciplina do art. 1.035, § 5º, do CPC, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o reconhecimento da repercussão geral não importa, por si só, na automática paralisação dos processos similares, salvo determinação expressa nesse sentido, o que, até o momento, não ocorreu em relação

ao Recurso Extraordinário nº 1.016.605, em que se discute o local a ser pago o IPVA.

2. A alegação do autor, Estado de Minas Gerais, de que o registro da propriedade veicular deveria ter sido feito em seu território, em razão do que dispõe o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro e o art. 1º da Lei Estadual nº 14.937/2003, não lhe confere o direito de exigir o imposto daquele que inscreveu e licenciou seu automóvel em outra unidade federativa, cujos atos administrativos também gozam de presunção de veracidade e legitimidade.

3. Amparar a pretensão estatal seria permitir a existência de bitributação e a desconsideração da norma constitucional insculpida no art. 158, III, da Constituição da República, que, ao dispor que 50% do produto arrecadado com o IPVA será destinado ao Município em que estiver licenciado o veículo, traz implícita a ideia de que o registro constitui critério para se aferir a competência para a exigência do tributo.

4. Desse modo, enquanto não desconstituídos os atos de registro e licenciamento dos veículos de propriedade do contribuinte levados a cabo em outro Estado da federação, o Estado de Minas Gerais revela-se impedido de efetuar a cobrança do imposto em relação ao mesmo fato gerador, sob pena de *bis in idem*. (TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0702.15.027008-1/001, Relator(a): Des.(a) Bitencourt Marcondes, 19ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 18/12/2019, publicação da súmula em 13/01/2020).

Como se observou, a partir da exposição de julgados, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais não teve, ao longo dos últimos 05 (cinco) anos, um entendimento uníssono no que tange à determinação de um critério, seja o do domicílio do contribuinte, seja o do local do registro/licenciamento do veículo automotor para a incidência do IPVA, gerando palco de insegurança jurídica.

5.2 Caso de repercussão geral: Tema nº. 708 do Supremo Tribunal Federal

Diante de tantas controvérsias do Poder Judiciário mineiro acerca do critério a se adotar para dirimir conflitos do IPVA, o tema chegou ao Supremo Tribunal Federal. De acordo com Piscitelli e Faiad: “Em face da inércia legislativa, o Supremo mais uma vez toma as rédeas da situação e assume o papel de legislador positivo” (PISCITELLI, FAIAD, 2014. p. 1).

Neste passo, será analisado o Tema nº. 708 do Supremo Tribunal Federal que versa sobre a possibilidade de recolhimento do IPVA em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Trata-se do Recurso Extraordinário

nº. 1016605 em que foi dada repercussão geral pela Suprema Corte, como será detalhado a seguir (BRASIL, STF, 2019).

A empresa UBER Representações Ltda. (UBER) ingressou com uma ação em desfavor do estado de Minas Gerais na tentativa de ver reconhecido o direito de recolher o IPVA para o estado em que realizou o registro e licenciamento do seu veículo, qual seja, o estado de Goiás, embora a empresa tenha sede em Minas Gerais, no município de Uberlândia.

Sobre o caso em questão, Batista Júnior ressaltou:

Vale destacar que não se trata, no caso, de hipótese em que havendo pluralidade de domicílios em relação ao mesmo contribuinte se discute a constitucionalidade da eleição, por este contribuinte, do domicílio no qual irá registrar a propriedade de seu veículo automotor e ao qual deverá pagar o IPVA (BATISTA JÚNIOR, 2018, p.1).

No mérito, o Juiz de primeira instância decidiu pela inexistência do direito requerido pela UBER e determinou o recolhimento do IPVA em favor do estado de Minas Gerais, tendo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais confirmado a decisão.

No mesmo sentido, em segunda instância, a decisão da 7ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça de Minas Gerais foi fundamentada com base na legislação, que trata do IPVA no estado de Minas Gerais, Lei nº. 14.937/2003. O Tribunal aplicou, a este caso, o critério do domicílio do proprietário do veículo automotor e, portanto, determinou que a UBER deve recolher o IPVA no estado em que se encontra estabelecida, independentemente de o registro e licenciamento ter sido feito no estado de Goiás, nos termos do artigo 127, inciso II do Código Tributário.

A empresa autora, inconformada com o acórdão do referido Tribunal, interpôs recurso extraordinário no Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que apenas lei complementar poderia dispor sobre o conflito de competência e normas gerais em matéria tributária, desse modo, não poderia ser utilizado o Código Tributário, que sugere o critério do domicílio que, neste caso e por se tratar de pessoa jurídica, é no lugar onde a empresa está sediada. Sustentou a autora também que a Lei nº 14.987/2003 de Minas Gerais altera o critério espacial e o sujeito ativo do imposto, fixados pela Constituição da República.

Na oportunidade, foi apresentado parecer do Procurador Geral da República, que opinou pelo provimento do recurso extraordinário interposto pela UBER, para que fosse afastada

a pretensão do estado de Minas Gerais de tratar acerca de veículos não registrados, matriculados ou licenciados em outro estado. De acordo com o Procurador, apenas desta forma, será possível evitar uma bitributação horizontal, como demonstra o trecho a seguir de seu parecer:

[...] A situação acabou por gerar inúmeras situações de bitributação horizontal como a presente, na qual contribuintes recolheram o imposto no Estado onde licenciado o veículo e são cobrados pelo Estado onde estão domiciliados. Resta clara a necessidade de pronunciamento pacificador da Corte Suprema sobre a matéria. Passando ao mérito da questão, é de resgatar aqui ponto já assinalado neste parecer. A Constituição, em seu art. 158, indicou critério espacial para fins de partilha do IPVA: o local de licenciamento. Esse elemento objetivo, aplicável à maioria dos veículos automotores, apresenta como vantagem a clareza na definição, visto que não se cogita de duplo licenciamento do mesmo automóvel. [...] (PROCURADORIA GERAL, 2019).

No mesmo sentido, foi o voto do Ministro relator do recurso extraordinário, votando pelo provimento. Nas palavras de Batista Júnior:

Segundo o ministro relator, a ausência de lei complementar própria para dirimir conflitos obriga o intérprete a buscar uma espécie de indício hermenêutico e, em sua opinião, o artigo 158, III, oferece pistas para que se possa firmar o sujeito ativo da tributação nesses casos. Nesse compasso, votou no sentido de dar provimento ao recurso da empresa, declarando inconstitucional o artigo 1º da Lei 14.937/03 do estado de Minas, que prevê a cobrança do IPV A no domicílio do proprietário, independentemente do local de registro (BATISTA JÚNIOR, 2018, p.2).

Restando vencido o Ministro relator, a questão foi decidida por maioria de votos dos Ministros no Plenário do Supremo Tribunal Federal, na oportunidade em que se fixou, dia 15 de setembro de 2020, o Tema de nº. 708 da repercussão geral daquele Tribunal, com o entendimento de que a Constituição da República somente autoriza a cobrança do IPVA pelo estado, quando neste o contribuinte possua domicílio ou sede.

De acordo com a Tese fixada no Tema nº. 708 do Supremo Tribunal Federal:

Decisão: Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, fixou a seguinte tese (tema 708 da repercussão geral): "A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.", nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes (Redator para o acórdão), vencidos o Ministros Roberto Barroso e Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

Plenário, Sessão Virtual de 4.9.2020 a 14.9.2020 (Sessão iniciada na Presidência do Ministro Dias Toffoli e finalizada na Presidência do Ministro Luiz Fux) (BRASIL, STF, 2020).

O Ministro Marco Aurélio, relator do caso, chamou a atenção para a existência de uma *guerra fiscal* de IPVA, destacando que tal tema deve ser de repercussão geral para servir como parâmetro a todo o Poder Judiciário.

[...] O tema é passível de repercutir em inúmeras relações jurídicas. Conforme consignado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais assentou, com base no artigo 155, inciso III, da Carta Federal, o dever de o contribuinte recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA em favor do estado no qual se encontrar sediado ou domiciliado, independente do local em que registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do imposto. A recorrente aponta ofensa ao aludido preceito, assim como ao artigo 146, incisos I e III, do Diploma Maior, presente conflito entre normas geral e especial, federal e estadual (BRASIL, STF, 2020).

O Supremo Tribunal Federal, por fim, reconheceu a repercussão geral de sua decisão, e resumiu seu entendimento na seguinte ementa:

REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo (BRASIL, STF, 2020).

De acordo com Batista Júnior, o Supremo Tribunal Federal acertou na decisão. Para o autor, o local onde ocorre o fato gerador do IPVA é o local onde o sujeito passivo tem domicílio. Para ele, trata-se de respeitar a hipótese de incidência do imposto definido na Constituição da República.

A Constituição, em seu artigo 155, II, atribui aos estados competência para instituir o IPVA e delimita, de antemão, a hipótese de incidência do imposto, que recairá sobre o signo representativo de riqueza traduzido pelo fato de alguém (que será o sujeito passivo da exação) ser proprietário de veículo automotor (critério material da hipótese de incidência). Para a individualização do sujeito ativo da obrigação tributária, portanto, é necessário que se observe detidamente o aspecto material da hipótese de incidência extraída da Constituição (ser proprietário de veículo). Nesse sentido, o aspecto espacial da norma impositiva deve estar onde está o proprietário do veículo! É lá que, na

ausência de especificação em sentido contrário, é o local onde acontece o fato gerador (BATISTA JÚNIOR, 2018, p.4).

O Supremo Tribunal Federal, ao fixar tese de repercussão geral sobre o IPVA, pretendeu amenizar os conflitos sobre tal imposto, dando orientação aos demais Tribunais, no sentido de optar pelo critério do domicílio do contribuinte em detrimento do critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor para a cobrança do IPVA.

No entanto, mesmo com a tese fixada, esse assunto ainda demonstra certo grau de insegurança e incerteza. A definição de domicílio de pessoa jurídica, pautada no artigo 75 do código civil, permite compreender preceitos múltiplos:

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:
[...]IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.
§ 1º-Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados (BRASIL, 2002).

A partir da hermenêutica do diploma civil, o domicílio de pessoas jurídicas seria em qualquer lugar, onde elas tenham um estabelecimento físico, ou seja, empresas com estabelecimentos em diversos estados do Brasil possuem diversos domicílios, de acordo com o Código Civil.

No que tange ao domicílio de pessoas naturais, da mesma forma, o Código Civil trouxe dispositivos abrangentes ao afirmar, em seu artigo 71, que a pessoa natural, que tenha diversas residências, terá em todas elas domicílio.

Ao fixar o tema nº.708, o Supremo Tribunal Federal manteve o critério do domicílio em detrimento do critério do licenciamento do veículo para a incidência do IPVA; porém, o conceito de domicílio está longe de ser resolvido pela legislação ordinária infraconstitucional ou mesmo pela legislação complementar vigente, qual seja, o Código Tributário.

Portanto, mesmo após fixada a tese pelo pretório excelso, resta indefinido o critério do domicílio, quer de pessoas naturais quer das jurídicas. A possibilidade de se escolher, indistintamente, o local de domicílio pode fomentar, no âmbito tributário, a *guerra fiscal*.

6. DEBATES PARLAMENTARES

Segundo Ribeiro e Castro, é necessário que se tenham mecanismos para o controle da *guerra fiscal* no Brasil, principalmente estabelecidos pelo Poder Legislativo para que se consiga, através de ajustes legislativos, amenizar o problema dos conflitos entre os estados e o Distrito Federal (RIBEIRO, CASTRO, 2014).

Nesta toada, Ribeiro e Castro:

Não é tarefa fácil equacionar esse quadro de conflito, que se generalizou por grande parte do país. Há que se avaliar as vantagens (se é que assim se pode afirmar) e as desvantagens da guerra fiscal, e certamente buscar alternativas que evitem essa disputa entre os Estados ou/e ainda que seja tal situação controlada. Se constantes situações práticas de desrespeito à legislação e principalmente o acúmulo de ações são levadas ao Poder Judiciário, por intermédio de ações diretas de inconstitucionalidade propostas por um Estado contra lei de outro, relativa à renúncia fiscal, demonstra que há necessidade de buscas mecanismos de controle dessas situações. Deve ser destacado o papel do Poder Legislativo neste contexto, buscando novos ajustes legislativos ou se for o caso alterando a Constituição Federal (RIBEIRO, CASTRO, 2014, p. 7).

Para Silva e Assis, tais mecanismos reclamados ao Poder Legislativo estariam configurados em Lei complementar e Resolução do Senado Federal. É de suma importância que haja uma Lei complementar que regule todos os aspectos do IPVA, em consonância com uma Resolução do Senado Federal, que fixe alíquota mínima obrigatória a ser praticada pelos entes. De acordo com esses autores, tais dispositivos proporcionariam aos estados e ao Distrito Federal medidas capazes de combater a *guerra fiscal*, através de um repasse justo de valores. Através dessas medidas, é possível se obter uma ferramenta contra a lacuna normativa atual, que permite a debandada de

6.1 Projeto de Resolução do Senado Federal

Nessa toada, a falta de normatização acerca do mínimo permitido, em relação à alíquota do IPVA confere abertura, para que cada ente federativo o faça de maneira livre, ocasionando *guerra fiscal*. Nas palavras de Da Penha:

Com o intuito de corrigir esse “problema”, a Emenda Constitucional n. 42 de 2003 introduziu no art. 155 da Constituição o §6º, I qual estabelece, em seu inciso I, que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal. Em que pese a previsão constitucional, até hoje

não foi aprovada naquela casa legislativa qualquer resolução nesse sentido. Essa inércia, que demonstra a dificuldade de se obter consenso sobre a questão, culmina na ampla liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de suas alíquotas (DA PENHA, 2016, p. 3).

Conforme preconiza Santos:

[...]. Embora o pacto federativo vise uniformizar o tratamento entre os entes, procurando eliminar vantagens fiscais entre os Estados e Municípios, a autonomia para edição de suas próprias normas pelas unidades da Federação é grande. Dessa maneira, a falta de edição de alíquotas mínimas e máximas pelo Senado Federal, faz com que ocorra uma verdadeira disputa de alíquotas menores e incentivos entre os Estados (SANTOS, 2017, p. 27).

Visando suprir essa falta normativa, está em tramitação o Projeto de Resolução do Senado nº. 15 de 2017, que estabelece alíquotas mínimas do IPVA, conforme o tipo dos veículos, como reclama a Constituição da República em seu artigo 155, § 6º, I.

O projeto de Resolução do Senado Federal de nº. 15, de 2017, de autoria do senador Telmário Mota, tem por finalidade, fixação de alíquota de impostos e sua ementa apregoa que tal projeto estabelece alíquotas mínimas do IPVA, conforme o tipo dos veículos, nos termos do artigo 155, § 6º, inciso I, da Constituição da República, sob a justificativa de:

Até o presente momento, o Senado não regulou o dispositivo constitucional. Pretendemos, com este projeto de resolução, conferir aplicabilidade à Constituição ao dispor sobre as alíquotas mínimas do IPVA. Aproveitamos a oportunidade para cristalizar novo entendimento quanto ao mencionado imposto. Embora os recursos arrecadados com o IPVA não tenham destinação vinculada a determinadas despesas, salvo as exceções constitucionalmente previstas, é importante que a imposição tributária leve em consideração o tipo dos veículos conforme o peso de cada um para a fixação das alíquotas da exação (BRASIL. SENADO FEDERAL, 2017).

Este projeto de lei utilizou o critério do peso do veículo automotor para determinar a alíquota mínima de incidência do IPVA, pois, de acordo com o legislador, os veículos mais pesados danificam, em proporção maior, as rodovias e vias públicas e, portanto, é justo gravar o contribuinte proprietário destes veículos com alíquotas maiores. Sendo assim, o artigo 1º do projeto de Resolução do Senado Federal estabelece as seguintes alíquotas mínimas:

Art. 1º As alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), previsto no art. 155, inciso III, da Constituição Federal, serão, conforme o tipo dos veículos, de: I – 3% (três por cento) para ônibus, caminhões e furgões; II – 2% (dois por

cento) para automóveis leves de transporte de pessoas, utilitários e caminhonetes; e III – 1% (um por cento) para motocicletas, motonetas, quadriciclos, triciclos e demais veículos não mencionados neste artigo (BRASIL. SENADO FEDERAL, 2017).

O objetivo principal deste Projeto é dar direcionamento à legislação de cada estado-membro, no sentido de que se estabeleça o critério do tipo de veículo automotor, conforme o peso no momento de incidência do IPVA, seja no ato do registro ou no licenciamento. De acordo com o legislador, a aprovação desse Projeto trará justiça tributária àqueles que menos causam despesas na manutenção de rodovias e vias públicas no Brasil.

A apresentação deste Projeto ocorreu no dia 15 de maio de 2017, data em que foi lida a matéria em Plenário, na sessão de nº.65 do Senado Federal. Em seguida, o texto do projeto foi passado à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, ainda em 2017. Desde o dia 05 de abril de 2019 até o presente momento, o projeto encontra-se com a Relatoria, assumida pelo senador Jean Paul Prates, aguardando emissão de relatório.

6.2 Projeto de Lei Complementar relativo ao IPVA

Sobre a *guerra fiscal* do IPVA e seus desdobramentos é a dicção de Piscitelli e Faiad:

[...]é de conhecimento geral a existência de inúmeras empresas que emplacam seus automóveis em determinado Estado da federação, cujo IPVA é mais benéfico, e circulam com os veículos em localidade diversa: aumentam-se os congestionamentos e todas as externalidades negativas trazidas pelos carros, sem que haja a contrapartida do pagamento do imposto para o local onde efetivamente circulam e mantêm domicílio (PISCITELLI, FAIAD, 2014. p. 1).

Para Torres, há contradição entre as várias leis estaduais que legislam sobre o IPVA, e isso decorre da falta de legislação complementar. A vacância normativa gera dúvidas nos contribuintes, principalmente no que tange à determinação de seu domicílio, acarretando, conseqüentemente, em incertezas e insegurança jurídica (TORRES, 2011).

Com o objetivo de sanar as conseqüências trazidas pela *guerra fiscal*, foram apresentados, até o presente momento, 10 (dez) projetos de lei complementar⁹ relativos ao IPVA,

9 PLP 104/2015; PLP 219/2016; PLP 226/2016; PLP 156/2019; PLP328/2016; PLP 398/2017; 444/2017; PLP 81/2019; PLP100/2019; PLP 16/2020. Disponível em:

conforme a exigência do artigo 146, III, da Constituição de República. Todos foram apensados ao projeto 343/2013, de autoria do deputado federal Assis Carvalho.

O Projeto de Lei Complementar de nº. 81, de 2019, elenca normas gerais acerca do IPVA, como preconiza seu o artigo 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece, nos termos do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, normas gerais acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), previsto no art. 155, III, da Constituição (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Este Projeto é de autoria do deputado federal Felipe Carreras e proposto em 27 de março de 2019. De acordo com o legislador, na justificativa do Projeto, todos os anos se discute a inconstitucionalidade da cobrança do IPVA, pela falta de lei complementar que discipline a sua aplicação. A referida afirmativa demonstra a importância e urgência de se ter uma lei geral sobre este imposto.

Partindo de uma análise do conteúdo do Projeto de Lei, pôde-se observar que, ao elencar normas gerais sobre o IPVA, o Projeto acaba por dirimir dissidências do imposto em questão.

A fim de encerrar uma discussão doutrinária e jurisprudencial, o artigo 4º, do Projeto nº.81, prevê a predominância do critério do domicílio do contribuinte, ou seja, é devido o pagamento do IPVA ao estado-membro em que o contribuinte possua domicílio, deixando-se de lado o critério do registro/licenciamento.

Outra matéria importante tratada pelo Projeto, em questão, é a definição da base de cálculo do IPVA. Segundo o mencionado Projeto, deve-se levar em conta, para a base de cálculo, o critério da antiguidade do veículo automotor, de forma que os carros mais antigos terão base de cálculo agravada. Para o legislador, tal critério de antiguidade representa um ganho duplo para a sociedade, quais sejam, um estímulo fiscal para a população trocar de veículo de forma mais célere, o que causa um aquecimento na economia; e o segundo ganho trata da redução na emissão de poluentes no ar. De acordo com o Projeto em seu artigo 5º, § 3º, “A base de cálculo disciplinada no caput deverá apresentar progressão de alíquota conforme o critério ano de fabricação for mais antigo” (BRASIL, CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

A justificativa deste Projeto da Câmara dos Deputados preconiza que:

Entendemos ser oportuno regular as regras gerais de incidência deste tributo e incluímos a antiguidade do veículo como fator preponderante da base de cálculo, pois entendemos ser de suma importância ter uma alíquota progressiva para que não haja incentivo a manutenção de veículos muito antigos com potencial cada vez maior de poluição (BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Este projeto apresentado ao Plenário da Câmara dos Deputados, em 27 de março de 2019, passou à Mesa Diretora da Casa para que se realizasse o pensamento ao texto em apreciação à Lei nº. 343 de 2013. Em seguida, encaminhado à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados e, estando desde o dia 16 de abril de 2019, aguarda-se, a publicação de relatório por esta Comissão.

De acordo com os autores, há urgência em se promulgar uma Lei Complementar que verse sobre normas gerais do IPVA, de forma que, só através dessa lei, conseguir-se-á controlar a *guerra fiscal* entre os entes federativos. Na dicção dos autores:

Reitere-se, portanto, a urgência de se resolver o tema por meio de medida legislativa: uma lei complementar da União que estabelecesse os critérios de incidência do IPVA daria conta de sanar todas as dificuldades e incongruências jurídicas que hoje se vivência em torno do tema. (PISCITELLI, FAIAD, 2014. p. 2).

Desta maneira, imperioso notar que uma alíquota mínima fixada em escala global nos moldes da resolução do Senado Federal poderia atenuar, em tese, tais conflitos territoriais.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram apresentados, por meio da metodologia de cunho qualitativo, dois vieses do IPVA, sendo o primeiro o viés jurídico e posteriormente o viés territorial. A partir de uma análise documental, pôde-se estudar com maior precisão o IPVA e suas peculiaridades, a fim de que se pudesse chegar a uma conclusão sobre o conflito entre leis estaduais vigentes com princípios constitucionais e, também, com a própria redação da Constituição da República.

Foi feita uma análise jurídica do IPVA em que se trouxe, inicialmente, uma breve explicação acerca do sistema jurídico brasileiro e, em seguida, foram explanados conceitos acerca da forma de estado Federativo, procurando explicar o princípio do pacto federativo e sua importância na discussão das juridicidades do IPVA.

O cerne da problemática apresentada passa, essencialmente, pela análise do Estado Federativo. A Constituição da República estabeleceu, como cláusula pétrea, o princípio federativo no Brasil. Tal princípio expressa a descentralização jurídico-política do país, ou seja, houve uma divisão de poder entre os entes federativos, de forma que cada um alcançou a sua autonomia.

Buscou-se, com o estudo do princípio federativo, explicar a divisão de competências para tributar IPVA. A Constituição da República de 1988, ao determinar a competência para tributar de cada ente, vedou o legislador infraconstitucional de extrapolar ou contrariar seu poder. Para além da repartição da competência tributária, a Constituição da República de 1988 também elencou, em seu texto, a exigência da edição de norma geral em legislação tributária sob o formato de lei complementar, a fim de dar um parâmetro aos legisladores estaduais.

De acordo com o legislador constituinte, há a necessidade de lei complementar sobre o IPVA para dispor sobre conflitos de competência, normas gerais e ainda para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar. No entanto, observou-se que a lacuna no ordenamento jurídico promove insegurança jurídica.

De acordo a Constituição da República de 1988, na falta de lei complementar que crie normas gerais para a instituição, fiscalização e arrecadação do IPVA, tem o legislador ordinário estadual à competência plena legislativa para exercer essa atividade, o que

resulta na necessidade de maiores esforços do intérprete no estudo da norma instituidora, pois cada estado-membro pode instituir como bem lhe convier.

Dentro da análise do fato gerador do imposto, no primeiro capítulo, foram apresentados critérios importantes. O critério material descreve o próprio fato jurídico que ensejou o fato gerador; o critério temporal, por sua vez, determina o momento da ocorrência do fato gerador; e por último, o critério espacial tem o condão de delimitar o lugar em que se considera acontecido fato gerador. Também nesse capítulo, foram estudados os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e definição de alíquota, e a responsabilidade do contribuinte.

A partir da compreensão do critério espacial do IPVA, pôde-se alcançar a problemática da *guerra fiscal* entre os estados. Tendo em conta a autonomia que cada estado-membro tem de estabelecer suas próprias regras para o IPVA e, portanto, diferentes alíquotas, conclui-se que há na legislação vigente um contexto de insegurança jurídica ante as lacunas normativas.

Buscou-se realizar uma análise dos aspectos territoriais acerca do IPVA. Pretendeu-se prosseguir a explanação do critério espacial do IPVA, fazendo um elo com o estudo da *guerra fiscal*. Foram explicados conceitos sob a ótica geográfica dos principais autores elencados no trabalho, Raffestin e Haesbaert.

A formação de um território resulta da articulação de múltiplas relações de poder estabelecidas em um espaço geográfico. Na perspectiva híbrida de território, apresentada por Haesbaert, as relações de poder são fixadas tanto por estratégias de dominação política, quanto por processos de apropriação espacial pela sociedade. Em um sistema jurídico positivista, tal qual o brasileiro, a definição de território expressam a importância do federalismo, em que se tem divisão de competências entre entes geograficamente distintos.

Contudo, a territorialidade influencia nos parâmetros estabelecidos quanto aos limites e à distribuição de competências tributárias. E, além disso, está diretamente ligado com a incidência e eficácia das normas jurídicas, que se restringem aos limites do território do ente que as editou.

O domicílio do proprietário de veículo automotor não esboça segurança necessária ao critério de licenciamento do veículo.

Foram expostos debates judiciais que arrematam o estudo dos conflitos do IPVA, concluindo-se que a *guerra fiscal* do IPVA se agrava, dentro de um recorte espacial do estado de Minas Gerais, ante a inconsistência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, ao apresentar julgados conflitantes sobre o tema, decidindo ora pelo critério do domicílio do contribuinte, ora pelo critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor.

A decisão do Supremo Tribunal Federal de repercussão geral acerca da competência para arrecadar o IPVA, em que se discutiu qual ente é competente no caso concreto é significativa. O Supremo Tribunal Federal fixou o Tema nº.708 referentes a IPVA, estabelecendo o critério do domicílio em detrimento do critério do local de registro/licenciamento do veículo automotor, que servirá como orientação dos demais Tribunais. Porém, em que pese a maior instância do poder judiciário haver tentado dirimir os conflitos sobre a questão, os problemas na definição do domicílio tributário, tanto de pessoas jurídicas como naturais, ainda existem e trazem incertezas e insegurança jurídica.

Buscou-se apresentar dois projetos do Poder Legislativo em tramitação que visam a normatizar o IPVA, sendo o primeiro o Projeto de Resolução do Senado, com a finalidade de determinar a alíquota mínima para a incidência do IPVA, o segundo foi o Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados, que tem por objetivo estabelecer normas gerais aplicáveis a todos os estados-membros.

A inércia do Senado Federal em legislar sobre o estabelecimento de alíquotas mínimas para o imposto, bem como com a ausência de Lei Complementar reguladora dos aspectos gerais, são fatores fomentadores de *guerra fiscal*.

A partir da análise dos projetos, foram vislumbradas algumas possíveis soluções para o problema do IPVA. O Projeto de Resolução do Senado Federal, em tramitação, fixa alíquota mínima de IPVA, levando em conta o peso do veículo. A justificativa deste Projeto é que veículos mais pesados causam mais danos às rodovias e vias públicas e, portanto, são responsáveis por maiores gastos com manutenção de estradas.

Por outro lado, também, está em tramitação um Projeto de Lei Complementar na Câmara dos Deputados, que estabelece normas gerais acerca do IPVA, sua instituição,

fiscalização e arrecadação. Nesse projeto, é fixada base de cálculo diferenciada para os veículos automotores pelo critério da antiguidade, de forma que os veículos mais antigos terão sua base de cálculo majorada. Através desse critério, o legislador pretende trazer um duplo benefício à sociedade, que é, primeiramente, o incentivo fiscal ao contribuinte para que ele possa comprar carros mais novos, e, conseqüentemente, aquecer a economia; e o segundo trata de um benefício ecológico, pois veículos novos emitem menos poluentes na atmosfera.

Uma possível solução às controvérsias em relação às jurisdições e às territorialidades do IPVA é a criação de uma Lei Complementar que estabeleça regras gerais e parâmetros, bem como a edição de uma Resolução do Senado Federal, que fixe a alíquota mínima que poderá ser praticada pelos entes. A ausência de tais normas gera insegurança não apenas ao poder judiciário, no ato de decidir, mas também aos contribuintes, no ato do recolhimento do IPVA.

A implementação de uma Lei Complementar, em consonância com uma Resolução do Senado Federal sobre o IPVA, pode superar conflitos fiscais entre os entes políticos, amenizando a *guerra fiscal*.

REFERÊNCIAS

ACRE. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 10.849, de 28 de dezembro de 1992.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm>. Acesso em: 07 nov. 2019.

ALAGOAS. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 6555 de 30 de dezembro de 2004.** Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Competência tributária residual.** 2002. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2002.

AMARAL, Francisco. **Direito civil** – introdução. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

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

AMAPÁ. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 0194, de 29 de dezembro de 1994.** Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159>. Acesso em: 07 nov. 2019.

AMAZONAS. Assembleia Legislativa. **Decreto nº 26.428, de 29 de dezembro de 2006.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (RIPVA). Disponível em: <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202006/Arquivo/DE_26428_06.htm> Acesso em: 07 nov. 2019.

ARAUJO, Alex Macedo de. **Dinâmica do Federalismo Brasileiro e Guerra Fiscal.** 2009. 153 f. Dissertação (Mestrado em Geografia Humana) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-1902201070528/publico/ALEX_MACEDO_DE_ARAUJO.pdf>. Acesso em: 20 out. 2020.

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

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito tributário e financeiro:** estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar: 2006.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

BAHIA. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 6.348, de 17 de dezembro de 1991**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/LeidoIPVA.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 9, n. 37, p. 55-63, out./dez. 2001.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERNARDI, Renato. **Domicílio tributário do IPVA**. LEX – Revista do Direito Brasileiro, São Paulo, n. 21, 2006.

_____. Renato. **O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista: um estudo sobre o domicílio tributário**. 2009. 190 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

BOBBIO, Norberto; DOS SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite; JÚNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Teoria do ordenamento jurídico**. UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Teoria do Estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BONNEMAISON, Joel (1981): "Voyage Autour du Territoire". In: l'Espace géographique.

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

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLC 81/2019**. Estabelece normas gerais acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), previsto no art. 146, III, da Constituição. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2195745>>. Acesso em 10 jan. 2020.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**, Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. 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, 26 de outubro de 1966, retificado em

31 de outubro de 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Presidência da República. **Lei nº. 9.503, de 23 de setembro de 1997**. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília, 24 de setembro de 1997. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Instituiu o Código Civil de 2002. Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Presidência da República. **Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, 17 de janeiro de 1973. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Senado Federal. **Projeto de Resolução do Senado Federal nº. 15, de 2017**.

Estabelece alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) conforme o tipo dos veículos, nos termos do art. 155, § 6º, inciso I, da

Constituição Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/17763129>>.

Acesso em: 20 jun. 2018.

_____. 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.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº. 708 de 2020**. Possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Disponível

em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5107147>>. Acesso em 22 set. 2020.

BRAGA, Luziânia C. Pinheiro. Medidas provisórias-sua edição no âmbito dos estados-membros e municípios. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 7, n. 1, p. 137-145, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Entendimento do Supremo sobre IPVA pode gerar guerra fiscal entre os estados, **Conjur**, 1 nov. 2018. Disponível em:

<[CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed.](https://www.conjur.com.br/2018-nov-01/onofre-batista-decisao-stf-ipva-gerar-guerra-fiscal#:~:text=Entendimento%20do%20Supremo%20sobre%20IPVA%20pode%20gerar%20guerra%20fiscal%20entre%20os%20estados&text=No%20%20C3%20BAltimo%20dia%2024%20%20o,de%20Ve%20C3%20ADculos%20Automotores%20(IPVA).>. Acesso em: 21 out 2020.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Coimbra: Almedina, 1999.

CARRERAS, Felipe. **Projeto de Lei Complementar nº. 81 de 2019 da Câmara dos Deputados**. Estabelece normas gerais acerca do Imposto sobre a Propriedade de

Veículos Automotores (IPVA), previsto no art. 146, III, da Constituição. DF, 2019.
Disponível em
<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2195745>>.
>. Acesso em: 05 jan. 2020.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA e guerra fiscal: a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos**. 2014. 238 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em:
<<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6681>>. Acesso em: 05 jan. 2020.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Paulo. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

_____. 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.

CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. Interpretação e metáfora no direito. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 2005, São Paulo. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

CATAIA, M. A. Fronteiras: territórios em conflito. In Anais do **XIII Encontro Paranaense de Estudantes de Geografia (EPEG)**. Cascavel: Universidade Estadual do Oeste do Paraná, 2008.

CEARÁ. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 12.023, de 20 de novembro de 1992**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em:
<<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/12023.htm>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

CIRELLI, Gabriela Lopes; SANTIN, Valter Foletto. Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e sua inaplicabilidade às embarcações e aeronaves. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 6, n. 1, p. 1-22, 2020.

COELHO, I. R. **Um estudo sobre a (não) incidência de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves**. 2013. 40 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) - Programa do Instituto Brasileiro em Especialização e Direito Tributário – IBET, Salvador, 2013.

COELHO, Ricardo da Silveira et al. **Guerra Fiscal: uma Análise Comparativa da Renúncia Fiscal Praticada pelos Estados Brasileiros**. Universidade Federal Fluminense, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CORDEIRO, Kamila de Araújo; MONTENEGRO, Evanderson R. Pina; NETO, Celso de Barros Correia. **Economis Analysis os Lae Review**. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios Atuais. EALR, v. 9, nº 2, p. 35-56, Maio-Agosto, 2018. Acesso em 18 out. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Philippe Silveira Carneiro da. **Aspectos controvertidos na definição do local de ocorrência do fato gerador do IPVA**. 2019. 19 f. Artigo Científico (Pós-Graduação *Lato Sensu*) - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2019/pdf/PhilippeSilveiraCarneirodaCunha.pdf>. Acesso em: 20 out. 2020.

DA PENHA, Marcos Bueno Brandão. **BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A GUERRA FISCAL DO IPVA**. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 4, n. 4, 2016.

DA SILVA, Marlon Lima da et al. Território, territorialidade e fronteira: o problema dos limites municipais e seus desdobramentos em Belém/PA. urbe. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, 2017.

DA SILVA, Tanise Parmeggiani; LOCK, Fernando Nascimento; PISONI, Pâmela Luiza. A Guerra Fiscal do IPVA como consequência da legislação vigente. **IX Seminário Internacional sobre desenvolvimento regional**, 2019.

DARZÉ, Andréia Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DE OLIVEIRA FERNANDES, Rayneider Brunelli; DA ROCHA, Altamirando Pereira. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília: Escola de Direito**, v. 7,

n. 2, p. 120-173, 2014. Disponível em:
<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=e1740c5223422374>>. Acesso em: 20 out. 2020.

DE OLIVEIRA, João Domingos Soares. **Metodologia E Trabalhos Científicos**. Clube de Autores (managed), 1997.

DE SOUSA E MORAES, Líria Kédina Cuimar; DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 14, 2014.

DENATRAN - **Departamento Nacional de Trânsito Frota por UF e Tipo de Veículo**. Frota Nacional (janeiro de 2020). Disponível em:
<<https://www.infraestrutura.gov.br/sistema-renainf/115-portal-denatran/9484-frota-de-ve%C3%ADculos-2020.html>> Acesso em: 10 jan. 2020.

DIAS, Maria Clara; CONSIGLIO, Tereza. **Quanto é cobrado de IPVA em cada estado?** Revista Auto Esporte, 2018 - atualizado às 20h33 em 20/06/2018. Disponível em:
<<https://autoesporte.globo.com/servicos/noticia/2018/02/quanto-e-cobrado-de-ipva-em-cada-estado.ghtml>>. Acesso 10 de jan. 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. v. 1. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. v. 1. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DISTRITO FEDERAL. Assembleia Legislativa. **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. Disponível em:
<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=>>>. Acesso em: 07 de nov. 2019.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Discriminação de competência impositiva**. Tese de Doutorado. Tese de Concurso à Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, n. 18, p. 95-107, 2002. Disponível em:
<http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S010482002000100007&script=sci_abstract&tln g=pt> Acesso em: 29 abr. 2019.

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 6.999 de 27 de dezembro 2001**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

FAGUNDES, Álvaro. Brasil está entre os países que mais dão incentivo a montadoras. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 25 nov. 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u657216.shtml>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais. **São Paulo: QuartierLatin**, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. **Cadernos da Escola de Direito**, v. 2, n. 9, 2008.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2013.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

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

FILHO, C. L. R. **O IPVA e a aquisição de veículos por município operada**. 2015. 33 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) - Programa do Instituto Brasileiro em Especialização e Direito Tributário – IBET Salvador, Salvador, 2015.

FIUZA, César. **Novo Direito Civil – Curso Completo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

FRANK, Felipe; CORRÊA, Rafael. Direito e Justiça segundo o Realismo Jurídico de Alf Ross. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET – Caderno de produção do corpo Docente e Discente, Curitiba**, n. 13, 2015.

FOUCAULT, Michel. **A verdade e as formas jurídicas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nau Ed, 1999.

_____. Michel. **Segurança, Território, População**. Curso dado no Collège de France em 1977. São Paulo: Martins Fontes: 2008.

GA Felix e ML Garcia, “A extensão da expressão veículo automotor para fins de incidência do IPVA”, **Revista do Direito Público**, vol. 3, 2008.

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

GATTI, César Henrique Ruivo. **O IPVA em Mato Grosso e a questão da guerra fiscal com os estados adjacentes**. 2019. 54 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Mato Grosso, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 2019. Cuiabá, 2019. Disponível em:

<https://bdm.ufmt.br/bitstream/1/1149/1/TCC_2019_C%20c3%a9sar%20Henrique%20Ruvo%20Gatti.pdf>. Acesso em: 18 out. 2020.

GODOY, Bruna Mozini; LORETI, Nicolle Crivellaro; MONTEIRO, Priscila Possidente. Aspectos relevantes sobre o impacto gerado pela redução das alíquotas do IPI para veículos na arrecadação do IPVA pelos estados. **Revista do direito público**, v. 5, n. 2, p. 43-54, 2010.

GOIÁS. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 1651 de 26 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127513#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20lei%20institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DAS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-,Art.,Art.>>. Acesso em: 07 de nov. 2019.

GOMES, Orlando. **Introdução do direito civil**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

HAESBAERT, Rogério; COSTA. **Des-territorialização e identidade: a rede gaúcha no Nordeste**. Editora da Universidade Federal Fluminense, 1997.

_____. Rogério. **Dos múltiplos territórios à multiterritorialidade**. Porto Alegre, 2004.

_____. Rogério. Fim dos territórios ou novas territorialidades? In: Lopes, L. e Bastos, L. (org.) **Identidades: recortes multi e interdisciplinares**. Campinas: Mercado de Letras. 2002.

_____. Rogério. **O Mito da Desterritorialização**. 10. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2016.

_____. Rogério. **O mito da desterritorialização: do “fim dos territórios” à multiterritorialidade**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil. 2004.

_____. Rogério. **Território e multiterritorialidade: um debate**. 2010.

_____. Rogério; LIMONAD, Ester. O território em tempos de globalização. **Revista do Departamento de Geografia**, Rio de Janeiro: UERJ, 2007.

_____. Da desterritorialização à multiterritorialidade. **Anais do IX Encontro Nacional da ANPUR**. Vol. 3. Rio de Janeiro: ANPUR.

HOBBS, Thomas. Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil (1651). **Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva**, v. 3. 1983.

JEFFRÉ, Thomas Werner. **Mapa da região do Município de Nanuque/MG**. 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACERDA, Philippe Martins de. **Problemáticas acerca dos registros de automóveis e do IPVA no Ceará e em outros Estados**. 2010. 145 f. Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito. 2010. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/31478/1/2010_tcc_pmlacerda.pdf>. Acesso em: 18 out. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. II. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito; MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. Notas em torno da “tributação ideal”. **Direito Tributário: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8a5bfb060ee1f97e>>. Acesso em: 21 out. 2020.

MARANHÃO. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 7.799 de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<http://stc.ma.gov.br/legisladocumento/?id=4324#:~:text=LEI%20ORDIN%C3%81RIA%20N%C2%BA%207.799%20DE%2019%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202002>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novo Código de Processo Civil comentado**. Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero. 2 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

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

MARTINS, Marcus Paulo da Cunha. **Federalismo, Guerra Fiscal e o Senado Federal: O ICMS na casa da federação**. 2014. 79 f. Monografia (Especialista em Direito Legislativo) – Instituto Legislativo Brasileiro, Brasília, 2014. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/513160/TCC%20-%20Marcus%20Paulo%20da%20Cunha%20Martins.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 out. 2020.

MATO GROSSO. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 7.301, de 17 de julho de 2000**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA e dá outras providências. Disponível em:

<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legfinan.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/f4e2a909c18fdf1204256dce004d7f27?OpenDocument>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

MATO GROSSO DO SUL. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 1810, de 22 de dezembro de 1997**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em:
<<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 64-66.

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.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. Saraiva Educação SA, 2013.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa. **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. Minas Gerais, 23 de dezembro de 2003. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm> Acesso em: 07 nov. 2019.

_____. **Secretaria de Estado de Fazenda**. IPVA – como se calcula do valor. Disponível em: <<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/calculo.htm>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Agravo de Instrumento-Cv nº. 1.0000.16.009271-4/001**, Relator(a): Des.(a) Jair Varão, 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 28/07/2016, publicação da súmula em 29/07/2016. Disponível em:
<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.16.0092714%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Agravo de Instrumento-Cv nº. 1.0702.15.027008-1/001**, Relator(a): Des.(a) Bitencourt Marcondes, 19ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 18/12/2019, publicação da súmula em 13/01/2020. Disponível em:
<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0702.15.0270081%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível/Rem Necessária nº. 1.0713.13.002430-8/002**, Relator(a): Des.(a) Fábio Torres de Sousa (JD Convocado), 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 14/02/2019, publicação da súmula em 28/02/2019. Disponível em:

<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0713.13.0024308%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº. 1.0384.15.002355-2/001**, Relator(a): Des.(a) Bitencourt Marcondes, 19ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 14/11/2019, publicação da súmula em 22/11/2019. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0384.15.0023552%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº. 1.0000.16.080108-0/002**, Relator(a): Des.(a) Armando Freire, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 04/12/0019, publicação da súmula em 05/12/2019. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.16.0801080%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº. 1.0000.18.145039-6/002**, Relator(a): Des.(a) Washington Ferreira, 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/03/0020, publicação da súmula em 11/03/2020. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.18.1450396%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em: 24 set. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº. 1.0000.19.131865-8/001**, Relator(a): Des.(a) Rinaldo Kennedy Silva (JD Convocado), 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 11/03/2020, publicação da súmula em 12/03/2020. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6AC76F5A1E660BF9668587954958C83D.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.19.1318658%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> Acesso em 24 set. 2020.

MONTEIRO, Geraldo Tadeu M.; SAVEDRA, Mônica Maria G. **Metodologia da pesquisa jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MONTESQUIEU, C.S. **O Espírito das Leis**. 3.ed. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MOTA, Flávia Pinto Lisboa Sodré da. **A aplicação da progressividade aos impostos reais**: Uma análise do instituto quanto ao IPVA. 2017. 61 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/21603/1/MONOGRRAFIA%20UFPE%20-20IPVA%20-%20FLAVIA%20PINTO%20LISBOA%20MOTA%20%20-%20%20CONCLU%3%8dDA.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2020.

MOURA, Caroline Martinez de. Estados travam guerra fiscal pelo IPVA. **Migalhas**. Atualizado em: 27/10/2014 13:21. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/depeso/210039/estados-travam-guerra-fiscal-pelo-ipva>>. Acesso em: 20 out. 2020.

OLIVEIRA, José Maria Leoni Lopes de. **Novo código civil anotado**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, v. 1, 2004.

PARÁ. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 6.017 de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=146717>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

PARAÍBA. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 11.007 de 06 de novembro de 2017**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lein-11-007-de-06-novembrode2017#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,IPVA%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.>> Acesso em: 07 nov. 2019.

PARANÁ. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 14.260 de 28 de novembro de 2003**. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

PARMEGGIANI DA SILVA, Tanise; NASCIMENTO LOCK, Fernando; PISONI, Pâmela Luiza. A guerra fiscal do IPVA como consequência da legislação vigente. **Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional**, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006

_____. Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEDROZA, Bernadette. Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). **Direito tributário moderno**. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 10.849, de 28 de dezembro de 1992**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm> Acesso em: 07 de nov. 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v. 1, 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PIAUI. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 4.548, de 29 de dezembro de 1992.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Disponível em: <<https://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei4548.pdf>> Acesso em: 07 de nov. de 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito tributário: o direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate.** – São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Thatiane; FAIAD, L'Inti. A Guerra Fiscal do IPVA. **Revista Valor econômico.** 2014. Disponível em <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2014/09/19/a-guerra-fiscal-do-ipva.ghtml>>. Acesso em 19 out. 2020.

PURCHIO, Luísa. Distorções entre estados fazem com que quase 50% da frota não pague IPVA. **Revista veja,** Atualizado em 21 jul. 2020, 16h01 - Publicado em 21 jul. 2020, 12h58. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/distorcoes-entre-estados-faz-que-quase-50-da-frota-do-pais-nao-pague-ipva/>>. Acesso em: 20 out. 2020.

RAFFESTIN, Claude. **Por uma geografia do poder.** Tradução de Maria Cecília França. São Paulo: Ática, 1993.

RATZEL, Friedrich. O Solo, a Sociedade e o Estado. **In: Revista do Departamento de Geografia.** São Paulo: USP/DG, 1983.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. A Concessão de Incentivos Fiscais Declarados Inconstitucionais e os Efeitos da Guerra Fiscal. **In: DIREITO TRIBUTÁRIO XXIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI,** 2014, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, CONPEDI, maio 2014, p. 28-51. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2fe10492280508c5>>. Acesso em: 18 out. 2020.

RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 2.877, de 22 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 6.967, de 30 de dezembro 1996.** Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152475>>. Acesso em: 07 de nov. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 8.115, de 30 de dezembro de 1985.** Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.115.pdf>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

RONDÔNIA. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 950, de 22 de dezembro de 2000.** Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=773>> Acesso em: 07 de nov. 2019.

RORAIMA. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 59 de 28 de dezembro 1993.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=161298>> Acesso em: 07 de nov. 019.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça.** Bauru: Edipro, 2003.

RUGUÊ, Marina Borges. **A guerra fiscal do IPVA e o mandado de injunção como solução viável para o conflito.** 2017. 58 f. (Monografia) - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017.

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

_____. Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SACK, Robert David. Human Territoriality: **A Theory.** *Annals of the Association of American Geographers*, Mar.,1983.

_____. Robert David. **Human territoriality:** its theory and history. Cambridge: Cambridge University Press, 1986.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 13, 1996.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 7.543, de 30 de dezembro de 1988.** Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7543.htm> Acesso em: 07 de nov. 2019.

SANTOS, Lucas Antônio. **Guerra Fiscal e questões de desenvolvimento sustentável:** Estudo de caso do município de Franca/SP. 2014. 203 f. Dissertação (Mestrado Interdisciplinar em Desenvolvimento Regional) - Centro Universitário de Franca. Franca. 2014. Disponível em: <http://pos.unifacel.com.br/wpcontent/uploads/2015/12/DISSERTA%C3%87%C3%83O_Lucas-A.-Santos.pdf>. Acesso em: 18 out. 2020.

SANTOS, Milton. **A natureza do espaço:** técnica e tempo, razão e emoção. São Paulo: EDUSP, 1996.

_____. Milton. **A Natureza do Espaço:** técnica e tempo, razão e emoção. São Paulo: EDUSP, 2002.

_____. Milton. **O retorno do território**. In: Santos, Milton; Silveira, Maria Laura e Souza, Maria Adélia (orgs.) Território – Globalização e Fragmentação. São Paulo, Hucitec/Apura, 1994.

_____. Milton. **Técnica, espaço e tempo**: globalização e meio técnico científico informacional. 5ª ed. São Paulo: Edusp, 2008.

SÃO PAULO. 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. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/147435>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

SARMENTO, Daniel. Constituição e Globalização. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 215, jan. 1999.

SERGIPE. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 7.655 de 17 de julho 2013**. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá providências correlatas. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=255568>>. Acesso em: 07 de nov. 2019.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. IPVA: estrutura normativa e questões atuais. **Cadernos Jurídicos**, São Paulo, ano 21, nº 54, p. 81-89, Abril-Junho/2020. Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/ii.1_ipva_es trutura_normativa.pdf?d=637312995406649702>. Acesso em: 21 out. 2020.

SIMÕES, Tiago Landi. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. **Revista do Direito Público**, v. 4, n. 1, p. 172-184, 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10741>>. Acesso em: 10 out. 2020.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA-Critério Subjetivo de seu comando Normativo. **Revista Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**, v. 50, p. 281, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. 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.
SILVA, Marlon Lima da et al. Território, territorialidade e fronteira: o problema dos limites municipais e seus desdobramentos em Belém/PA. urbe. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, 2017.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA- Critério Subjetivo de seu comando Normativo. **Revista Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**, v. 50, p. 281, 2007.

_____. Paulo Roberto Coimbra Silva. IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores. **São Paulo: Quartier Latin**, 2011.

SILVA, Warley Pereira da; ASSIS, Karoline Marchiori de. Diferenciação de alíquotas de IPVA e a guerra fiscal entre os entes da federação. **Juris Way**, 18 mar. 2017. Disponível em: < https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=18755>. Acesso em: 28 out 2020.

SOUZA NETO, João Baptista de Mello. **Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Marcelo Lopes. **A expulsão do paraíso. O “paradigma da complexidade” e o desenvolvimento sócio-espacial**. In: CORRÊIA, Roberto Lobato (orgs.). Explorações Geográficas: percursos no fim do século. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil. 1997.

_____. Marcelo Lopes. Algumas Notas sobre Importância do Espaço para Desenvolvimento Social. **Revista Território n. 3, LAGET/ UFRJ**, p. 13 - 35, jul./dez. 1997.

_____. Marcelo Lopes. Planejamento e a Gestão das Cidades numa Perspectiva Autonomista. **Revista Território n. 8, LAGET/ UFRJ**, 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Tema 708**. Possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. Uber Representações LTDA versus Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5107147&numeroProcesso=1016605&classeProcesso=RE&numeroTema=708>>. Acesso em: 10 out. 2020.

STAHL, Sidney. IPVA e a Guerra Fiscal dos Estados. 2008. **Abeetrans**. Atualizado em 01 set. 2008. Disponível em <<http://www.abeetrans.com.br/abeetrans/ipva-e-a-guerra-fiscal-dos-estados/>>. Acesso em 21 out. 2020.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional: ampliada e revista de acordo com a Constituição Federal de 1988**. Editora Revistas dos Tribunais, 1989.

TOCANTINS. Assembleia Legislativa. **Lei nº. 1.287, de 28 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz2.to.gov.br/ipva/legislacao.php#:~:text=LEI%20N%C2%BA%201.287%2F01,Tocantins%2C%20e%20adota%20outras%20provid%C3%A2ncias.>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos – Reflexões acerca da ADI 5654. **Revista Jurídica da FA7**: v. 14 n. 2, 2017. Disponível em < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/02/Fabiana-Del-Padre-Tome.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2020.

TORRES, Luciana de Oliveira. **Análise do IPVA**: aspectos gerais e controvertidos. 2011. 23 f. (Artigo Científico apresentado como exigência para obtenção do título de Pós-

Graduação). Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em:

<<http://arquivos.integrawebsites.com.br/462/bed166c38e38276ed36ff7bb60382f58.pdf>> . Acesso em: 18 out. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2 ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2001.

VIANNA, Julcira Maria de Mello et al. **Aspectos constitucionais do IPVA**. 2002.

VARSAÑO, Ricardo. VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. 1997. Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf>. Acesso em: 21 out. 2020.

WEBER, Max. Relações comunitárias étnicas. **Economia e sociedade**, v. 1, 1991.