

O problema da bitributação do IPVA nas locadoras de veículos

Marcel André Rodrigues

RESUMO

A constante guerra fiscal entre os entes federativos demanda, cada dia mais, a atuação do STF na busca do apaziguamento e segurança jurídica na interpretação e aplicação das normas jurídicas de direito tributário. Com o IPVA não é diferente, uma vez que se trata de arrecadação importante dos Estados e Distrito Federal, os quais promovem a edição de leis locais que evidentemente puxam para si a competência de tributar, muitas vezes ignorando o sistema normativo tributário e a repartição constitucional da competência tributária. O resultado é o aumento constante das demandas judiciais buscando a definição, pelo judiciário, do sujeito ativo desta exação, de modo a evitar bitributação. O problema é criado quando a corte suprema opta, no processo hermenêutico, priorizar a teleologia em detrimento das normas de subordinação e coordenação já existentes no sistema jurídico tributário.

INTRODUÇÃO

O estudo do direito tributário é permeado pelas constantes reflexões sobre a materialidade e incidência dos diversos tributos, taxas e contribuições existentes no Sistema Tributário Nacional brasileiro, resultando na constante evolução científica, a qual, naturalmente, proporciona melhor entendimento dos elementos pertencentes a este grupo de normas.

Como produto destas reflexões, nascem novas linhas interpretativas de aplicação normativa, as quais visam suprir as ambiguidades, contradições e omissões do direito positivo, contudo, não raramente, da análise de um mesmo objeto, nascem teses colidentes, umas favorecendo o fisco e outras favorecendo o contribuinte.

Com o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) não é diferente. Com o aumento constante da frota nacional de veículos, e o valor arrecadatário que isto representa, os entes federativos travam entre si a chamada “guerra fiscal”, fomentada pela ausência de lei complementar de normas gerais de direito tributário tratando especificamente do IPVA (art. 146, III, a, do texto constitucional[1]) e da possibilidade, em razão disso, dos estados e do Distrito Federal terem competência legislativa plena para disciplinar o imposto, conforme permissivo legal constante no art. 24, §3º, da Constituição Federal[2].

Para agravar, não houve, pelo Senado Federal, promulgação de norma fixando alíquotas mínimas do IPVA, nos termos indicados no art. 155, §6º, I, da Constituição Federal[3], deixando o caminho livre aos estados e Distrito Federal para fixarem suas alíquotas, muitas vezes reduzindo-as de modo a atrair frotistas e locadoras de veículos, com o intuito de aumentar sua arrecadação.

Dentre os inúmeros embates judiciais acerca desta exação, surgiu o Tema 1.198 (*leading case* ARE 1357421), em que se discute, à luz dos artigos 1º, IV, 5º, XIII, XXII, XXXV e LV, 146, III, a, 150, I, II, IV e V, 155, III, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal, se a Lei 13.296/2008 do Estado de São Paulo, questionada na ADI 4.376, Rel. Min. Gilmar Mendes, pode submeter locadora de veículos ao recolhimento de IPVA relativo aos automóveis colocados para locação naquele Estado, mesmo que a empresa seja sediada em outro Estado da federação, onde realiza o registro de toda sua frota e recolhe referido tributo, bem como submeter seus clientes locatários como responsáveis solidários da obrigação tributária.

Ademais, questiona-se a proporcionalidade e vedação ao confisco na seara tributária, pela imposição de multa tributária de 100% (cem por cento) após a inscrição do débito em dívida ativa.

O objetivo deste artigo científico é analisar a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da incidência do IPVA e apontar os perigos envolvidos na inclinação da corte ao entendimento pela adoção da destinação do produto da arrecadação do IPVA, qual seja, o custeio dos gastos com manutenção de rodovias, construção de novas estradas de rodagem, fiscalização de trânsito etc., como critério espacial de incidência ao invés do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, alterando com isso todo o esquema lógico-normativo da competência tributária.

1. CONTEXTO HISTÓRICO

Antes da criação do IPVA na forma como conhecemos, inúmeras taxas foram cobradas pelos entes federativos objetivando o custeio da manutenção e construção de estradas de rodagem, cujo ônus financeiro recaía sobre os estados e municípios., já que, invariavelmente, são nesses territórios que os veículos transitam.

A lei paulista nº 2.485/35[4] criou, no Estado de São Paulo, a taxa de conservação das estradas de rodagem estaduais, indicando em seu art. 28 como sujeito passivo todo proprietário de veículo utilizado para transitar por estradas de rodagem daquela unidade federada ou por estradas cujas despesas de conservação estivessem a cargo dela ou fossem por ela subsidiada.

O parágrafo 4º do artigo supracitado prescrevia que os veículos de outros Estados, que mantivessem tráfego habitual dentro do Estado de São Paulo, ficariam sujeitos à taxação, enquanto o parágrafo 5º determinava que os veículos

de outros Estados que permanecessem temporariamente no território de São Paulo ficariam isentos das taxas, pelo prazo de 30 dias, desde que o seu Estado de origem adotasse medida recíproca para com os veículos de São Paulo.

Posteriormente, a lei nº 9.995/67[5] estipulou, em seu art. 1º, ser a taxa devida por todos os proprietários de veículos que transitassem pelo Estado, pertencentes a pessoas ou empresas, inclusive as de economia mista, que nele tenham residência, domicílio, sede ou filial.

No âmbito federal, o Decreto-lei nº 397/68[6] criou a Taxa Rodoviária Federal, sendo devido por todo proprietário de veículo motorizado que transitasse no território nacional e sendo o produto de sua arrecadação integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais, conforme prescrevia seu art. 1º.

No ano seguinte, foi instituída a Taxa Rodoviária Única (TRU) por meio do Decreto-lei nº 999/69[7], devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional. A taxa era arrecadada pelos estados e territórios, bem como pelo Distrito Federal, devendo eles entregarem parte da arrecadação ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagem (DNER).

Em todos os casos citados acima, foram criadas taxas pelo uso das estradas de rodagem por parte dos proprietários de veículos automotores e visavam custear, dessa forma, as despesas da União, estados e municípios com os serviços de conservação, melhoramento e sinalização de vias públicas, além das despesas administrativas e dos serviços de arrecadação.

Se tratavam, portanto, de tributos vinculados à uma contraprestação de serviços públicos, cuja destinação seria o custeio destes mesmos serviços.

Visando a melhor distribuição dos recursos, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 27/85[8], momento em que a TRU deixou de existir, passando a competir aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre propriedade de veículos automotores, sendo vedada a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos.

Foi instituída também a divisão do produto da arrecadação, sendo atribuído 50% ao estado e 50% ao município onde estivesse licenciado o veículo.

O art. 23, inciso III e o §13 da Constituição Federal de 1969, passou a ter a seguinte prescrição:

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

(...)

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

(...)

§13 – Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item III, 50% (cinquenta por cento), constituirá receita do Estado e 50% (cinquenta por cento), do Município onde estiver licenciado o veículo; as parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos estabelecidos em lei federal.

Com a Constituição Federal de 1988, foi mantida a competência dos estados e do Distrito Federal para instituir o IPVA, pertencendo aos municípios onde os veículos automotores estivessem licenciados metade do produto da arrecadação do imposto cobrado por aqueles, disposição que até o momento vigora, em seus arts. 155, inciso III[9] e 158, inciso III[10].

Ainda que o imposto criado, por sua própria natureza, não possua vinculação à um serviço público prestado ou colocado à disposição, não havendo, dessa forma, destinação específica definida aos recursos arrecadados, fica claro o objetivo dos constituintes de 1988 em outorgar maior participação dos municípios no produto da arrecadação do IPVA, de modo a custear as despesas decorrentes da circulação dos veículos automotores em seus territórios.

Entretanto, importante ressaltar que o art. 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988[11], veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, distinguindo, de forma inequívoca, a *ratio* dos constituintes durante o processo de enunciação da norma com a própria norma enunciada.

2. JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O IPVA

O STF tratou do IPVA recentemente em dois casos emblemáticos. O primeiro deles sendo o Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, e o segundo sendo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.612/SC, de relatoria do Ministro Dias Toffoli.

O Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG discutiu, à luz dos arts. 24, § 3º, 146, I e III e 155, III, da Constituição Federal, a possibilidade de o contribuinte recolher o IPVA em favor do estado onde o veículo se encontrasse registrado e licenciado, e não do estado em que o contribuinte mantivesse seu estabelecimento.

Na origem, uma empresa proprietária de veículos automotores, sediada no município de Uberlândia - MG, buscava a declaração judicial de que não estaria sujeita à cobrança do IPVA por parte do Estado em que se encontrava domiciliada, mas sim pelo Estado de Goiás, local em que os veículos haviam sido registrados e licenciados, ainda que ali não tivesse sido estabelecida sua sede ou qualquer filial.

Argumentou que apenas lei complementar federal, presente o art. 146, incisos I e III, da Constituição Federal, poderia dispor sobre conflitos de competência e

regras gerais relativas ao IPVA, vedada a aplicação de preceitos do Código de Trânsito Brasileiro.

Assinalou a ausência de lei complementar, devendo os Estados exercerem a capacidade tributária segundo os critérios veiculados no texto constitucional e não em lei ordinária, afirmando ter a Lei nº 14.937/2003 de Minas Gerais alterado o critério espacial e o sujeito ativo do imposto definido no art. 155, inciso III, da Constituição Federal – do Estado de licenciamento do veículo para o de domicílio ou residência do proprietário -, havendo, desse modo, transgressão ao art. 24, §3º, da Constituição Federal.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, sustentou que, nos termos do art. 1º da Lei nº 14.937/2003[12], o IPVA seria devido ao Estado de Minas Gerais quando o veículo estivesse sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado, independentemente de estar o veículo registrado e licenciado no Estado de Goiás, em respeito ao regramento sobre eleição de domicílio fiscal insculpido no art. 127, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN)[13].

Com o reconhecimento da repercussão geral, surgiu o Tema nº 708, a qual fixou, por maioria, tese de que a Constituição Federal autorizava a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantivesse sua sede ou domicílio tributário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, redator para o acórdão, sendo vencidos os Ministros Marco Aurélio, Relator, e Roberto Barroso.

O Ministro Alexandre de Moraes fundamentou seu voto com a *ratio* da tributação do IPVA, o qual seria tributado para que, com esse dinheiro, as despesas não só com as vias estaduais, mas com as vias públicas locais do município, pudessem ser custeadas, considerando a divisão dos recursos estabelecida no art. 158, inciso III, da Constituição Federal.

Destacou que o Código de Trânsito Brasileiro não permite licenciamento de veículo fora do domicílio do proprietário, isso porque entende-se que o veículo circulará predominantemente neste local, havendo maior desgaste das vias públicas e, portanto, o licenciamento no domicílio do proprietário asseguraria ao ente público local o recebimento do recurso proveniente da arrecadação do IPVA.

Por fim, esclareceu que a questão de duplo domicílio de filiais não estaria sendo discutida naquele julgamento.

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.612/SC tinha por objeto a discussão acerca da possibilidade de uma empresa possuidora de pluralidade de estabelecimentos localizados em mais de um estado em eleger livremente um desses estados para definir a quem deveria pagar o IPVA relativamente aos veículos de sua frota.

A decisão, por maioria, fixou tese de que a capacidade ativa concernente ao IPVA pertenceria ao estado onde devesse o veículo automotor ser licenciado, considerando-se a residência ou o domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento – a que estivesse vinculado, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, presidente e relator, sendo vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso e Celso de Mello.

O Ministro Dias Toffoli entendeu que a interpretação teleológica da norma que instituiu o IPVA, a materialidade desse imposto e a noção de federalismo fiscal, poderiam servir de importantes diretrizes para a solução da controvérsia.

Isso porque o licenciamento deveria guardar estreita relação com a propriedade, isto é, com o núcleo da materialidade do tributo, remetendo a vinculação do veículo automotor ao estabelecimento cujo uso seja predominante, não sendo possível, neste passo, a eleição de domicílio tributário diverso pelo proprietário.

Esclareceu que, se assim não fosse, haveria desconexão entre a cobrança do tributo e sua materialidade, uma vez que a propriedade sobre o veículo automotor não seria efetivamente exercida em tal unidade federada, chancelando um cenário incompatível com a interpretação teleológica das normas que instituem o tributo, já que as receitas decorrentes da arrecadação não seriam direcionadas ao ente público com maior oneração pela circulação do automóvel.

Concluiu, por fim, que o critério para se determinar qual seria o estado detentor da capacidade ativa do IPVA nos casos de pluralidade de estabelecimentos seria o local da residência ou do domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o local de seu estabelecimento – a que se encontra vinculado substancialmente (e não formalmente) o automóvel, não se legitimando a incidência do tributo nas hipóteses de mera locação ou simples colocação à disposição para locação de veículo automotor, tampouco o local de domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador.

Muito embora concordemos com o resultado de ambos os julgamentos, respeitosamente discordamos de sua fundamentação, uma vez que se adotou a destinação do produto da arrecadação do IPVA, no primeiro caso, como fundamento de validade da lei mineira e, no segundo caso, como critério para a eleição de domicílio fiscal.

Isto criou um precedente perigosíssimo na aplicação das normas tributárias, se desconectando do texto normativo e abrindo caminho para a insegurança jurídica, onde os municípios, estados e Distrito Federal poderão burlar a repartição constitucional da competência tributária por meio de suas leis locais, utilizando a destinação do produto da arrecadação dos impostos como fundamento de validade de suas normas infraconstitucionais.

3. O TEMA 1.198 DO STF E O RISCO DE DESRESPEITO À INTEGRIDADE TEXTUAL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO IPVA

Toda a discussão envolvendo o *leading case* Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.357.421 de relatoria do Ministro André Mendonça surgiu com a promulgação da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, a qual alterou substancialmente o tratamento tributário conferido ao IPVA.

A lei paulista passou a indicar como ocorrido o fato gerador do imposto, relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora, a data em que viesse a ser locado ou colocado à disposição para locação no território do Estado de São Paulo, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado ou a data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação naquele Estado, em se tratando de veículo novo, sendo irrelevante o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte[14].

Foi definido que o imposto seria devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo naquele Estado e, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, seria considerado como domicílio o estabelecimento onde o veículo estivesse disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulso, ou o local do domicílio do locatário ao qual estivesse vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota. Presumiu-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, equiparando-se, ainda, a estabelecimento da empresa locadora naquele Estado o lugar da situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação[15].

As alterações introduzidas pela lei estadual alteraram substancialmente os critérios material, espacial e temporal do IPVA constitucionalmente previstos. Especificamente acerca do critério espacial, tema do presente artigo científico, deixou de considerar o domicílio fiscal do proprietário em que teria o veículo automotor vínculo, passando a considerar o local de circulação do veículo.

Muito embora o art. 24, §3º, da Constituição Federal indique que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exerceriam a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades, não podem os Estados e o Distrito Federal ignorarem as normas constitucionais que fixam a competência tributária, desvirtuando todo o sistema de direito positivo criado para esta finalidade.

Nesse sentido, o professor Roque Antônio Carrazza ensina:

A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.

Lembramos que algumas normas constitucionais determinam como devem ser elaboradas as normas jurídicas de nível legal e infra-legal. É por isso que Tércio Sampaio Ferraz Jr. Diz que “a Constituição é a norma das normas”.

Como não poderia deixar de ser, também a Constituição Federal brasileira contém normas que disciplinam a produção de outras normas. São as “normas de estrutura”, estudadas por Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário. Pertencem a esta categoria as que tratam das competências tributárias, especificando quem pode exercitá-las, “de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais”. Tais normas autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como a estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos dos contribuintes[16].

Ainda, sobre os limites da competência tributária, expõe:

Indaga-se, amiúde, se o legislador, ao exercitar a competência tributária, encontra limites jurídicos. Parece-nos indubitado que sim.

Um primeiro limite ele encontra na observância das normas constitucionais. O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais.

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação. (...)

Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada. Ilimitada, de resto, não é nem mesmo a autonomia das pessoas políticas, que encontra na competência tributária uma das mais salientes manifestações.

Com tais assertos, estamos acolhendo as lições clássicas de Albert Hensel, para quem “cada norma jurídica tributária deve respeitar as limitações jurídicas fixadas na Constituição, como lei suprema”. É o caso aqui repetirmos que a Lei Maior Tributária – pelo menos no Brasil – é a Constituição[17].

Em se tratando de um sistema uno de direito positivo, não é possível analisar uma norma jurídica isoladamente, ignorando o contexto normativo onde ela está

inserida e as relações de coordenação e subordinação com outras normas pertencentes ao mesmo sistema. Isso porque “as normas de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade, necessariamente, em outras de superior hierarquia” (CARVALHO, 2018, p. 233), conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

Qualquer tipo de obrigação tributária ou de dever instrumental que seja instituído por esta última classe de instrumentos introdutórios, sem fundamento de validade naquelas normas de superior hierarquia, será, com efeito, incompatível com o ordenamento jurídico e deverá ter sua invalidade reconhecida pelos órgãos competentes da Administração Pública ou do Poder Judiciário.

Tão só a visão do direito positivo como um todo, assimilado nas suas relações internas de coordenação e de subordinação (hierarquia), tudo sob o manto dos grandes princípios que o sistema consagra e prestigia, é que terá o vigor de efundir luzes para o discernimento apropriado de questões controversas observadas no mundo jurídico.

As normas se conjugam de tal modo que as de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade, necessariamente, em outras de superior hierarquia, até chegarmos ao patamar da Constituição, ponto de partida do processo derivativo e ponto de chegada do esforço de regressão. Vê-se, de pronto, que a hierarquia exsurge como autêntico axioma de toda e qualquer ordem positiva, como também os chamados “princípios ontológicos do direito”. [18]

Se a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso III, define expressamente como sendo o critério material de incidência do IPVA *ser proprietário de veículo automotor*, igualmente define, ainda que implicitamente, ser o critério espacial de incidência *o local onde a propriedade é exercida*, não podendo lei ordinária estadual dispor em contrário, estando a norma, neste caso, maculada de invalidade decorrente de sua inegável inconstitucionalidade, considerando sua relação de subordinação às normas constitucionais.

É importante ressaltar que o *exercício da propriedade* não se materializa pelo uso de determinada coisa, mas pelo exercício do conjunto de direitos atribuídos pelo art. 1.228 do Código Civil [19], que assegura ao proprietário o direito de usar, gozar, dispor e reaver a coisa, sendo certo que esta definição do instituto da propriedade, pertencente ao direito privado, não pode ser alterada por lei tributária, conforme limitação criada pelo art. 110 do CTN [20].

Em se tratando de veículo automotor, o exercício de sua propriedade depende, invariavelmente, de seu registro perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, nos termos do art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro [21].

Uma sociedade regularmente constituída, de acordo com art. 985 do Código Civil [22], é autorizada a conduzir suas atividades em todo território nacional, não

sendo obrigada, para tanto, constituir uma filial em cada local onde seu produto ou serviço for eventualmente disponibilizado.

A faculdade exercida pelas sociedades em abrir sucursais, filiais e agências é inerente à sua própria organização institucional, levando em consideração não somente a conveniência comercial, operacional e estratégica, mas também a redução do impacto fiscal sobre suas operações, fomentando, consequentemente, o aumento de sua competitividade.

Isso implica na possibilidade de cada filial constituída possuir capital social e patrimônio destacado de sua sede, permitindo a aquisição de bens e serviços a serem utilizados em suas operações locais e, por conseguinte, a eleição de foro tributário para os atos ou fatos ali praticados.

Dito isso, ilegalidade não há na abertura de diversas filiais em todo o território nacional, cada uma estabelecendo relações jurídicas próprias com clientes, fornecedores e o próprio fisco, sem limitação territorial, desde que, evidentemente, não haja simulação por meio da constituição de filiais meramente para fins fiscais, caso em que não haveria o efetivo exercício das atividades sociais, caracterizando, dessa forma, fraude tributária.

O próprio art. 127, inciso II, do CTN, estabelece como sendo o domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado o lugar da sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Portanto, a controvérsia discutida neste repetitivo não deve ser solucionada pela interpretação teleológica da norma que instituiu o IPVA, norteadas pela destinação do produto da arrecadação do IPVA, conforme inclinação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, mas pela rigorosa aplicação do conjunto normativo existente que permite, com clareza e segurança, a identificação dos sujeitos passivo e ativo através do preenchimento dos critérios material, espacial e temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA.

Inequívoca a segurança jurídica trazida pela adoção da Regra Matriz de Incidência Tributária como ferramenta de solução da controvérsia instaurada, conforme esmerada explanação do emérito professor Paulo de Barros Carvalho:

“Norma jurídica” é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonismo) de manifestação do deontico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente

então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: $D[F?(S'RS'')]$, *que interpreto: deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''*. (...)

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).[23]

Tal como exposto acima, a tese ventilada pelo Estado de São Paulo de que sua lei não seria inconstitucional, uma vez que estaria suprimindo a lacuna normativa deixada pela inexistência de lei complementar sobre normas gerais do IPVA, conforme permite o art. 24, §3º, da Constituição Federal, carece de sustentação jurídica, desde que seja adotado, como critério de validade, o texto legislado, e não “os atos psicológicos de querer e de pensar a norma” (CARVALHO, 2018, p. 629), como já alertava o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho.

CONCLUSÃO

O sistema normativo tributário brasileiro é rico em normas de estrutura e normas de conduta, regulando, com certa precisão, as relações jurídicas tributárias entabuladas entre os jurisdicionados e o poder público, objetivando, ao fim e ao cabo, o custeio das atividades estatais.

As relações de coordenação e subordinação das normas dentro do referido sistema permitem a avaliação segura da validade de qualquer norma que se pretenda inserir, obrigando o hermeneuta a iniciar seu percurso interpretativo

pelas normas constitucionais e terminando pelas normas de menor nível hierárquico, respeitando inexoravelmente as diversas fontes do direito.

Isto posto, se percebe o equívoco do Supremo Tribunal Federal ao adotar, em sua atividade decisória, a teleologia da norma jurídica tributária, refletindo sobre a *ratio* do legislador durante o processo de enunciação ao invés de percorrer o texto legislado em busca do fundamento de validade e geração de sentido de determinada norma objeto de análise pela suprema corte.

Não cabe ao judiciário alterar o pacto federativo dando interpretação diversa às normas constitucionais reguladoras da competência tributária, se baseando em conjecturas sobre os motivos pensados pelos legisladores durante o processo de enunciação das normas ao invés de aplicar o texto de direito positivo na forma como legislado.

Sem dúvida que não se pode ignorar o valor da interpretação teleológica das normas jurídicas, entretanto, sua utilização não se sobrepõe ao texto legal e a lógica do sistema jurídico normativo, caso contrário, o resultado não será o apaziguamento da guerra fiscal, como por diversas vezes relatado pelos Ministros do STF em seus votos, mas, em verdade, incentivará os entes públicos a editarem suas próprias normas buscando o aumento de suas receitas por meio da supressão das normas constitucionais que regulam a competência tributária.

[1] “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

[2] “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) §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”.

[3] “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”.

[4] Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1935/lei-2485-16.12.1935.html>>.

[5] Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1967/lei-9995-20.12.1967.html>>.

[6] Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0397.htm>.

[7] Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0999.htm>.

[8] Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc27-85.htm>.

[9] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III – propriedade de veículos automotores.

[10] 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.

[11] Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo

[12] 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. Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado.

[13] Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: (...) II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

[14] Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto: (...) X – relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora: a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de

Contribuintes do IPVA deste Estado; b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado; c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo. Parágrafo único. O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.

[15] Art. 4º. O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado. §1º - Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio: (...) 2 – se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado: a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador; b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa; c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota; (...) §4º - No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. (...) §7º - Para os efeitos da alínea "b" do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

[16] CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Ed. Malheiros: São Paulo, 1998, p. 302.

[17] CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo, Ed. Malheiros, 1998, p. 306.

[18] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 7ª edição, revisada. São Paulo, Ed. Noeses, 2018, p. 233.

[19] Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

[20] Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[21] Art. 120. Todo veículo automotor, articulado, reboque ou semireboque, 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.

[22] Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

[23] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 7ª edição, revisada. São Paulo, Ed. Noeses, 2018, p. 627.