



UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

KINDERMAN THOMPSON PAULA NEVES DE ARAÚJO

IPVA: GUERRA FISCAL E A EXTRAFISCALIDADE

São Paulo

2019

1

KINDERMAN THOMPSON PAULA NEVES DE ARAÚJO

IPVA: GUERRA FISCAL E A EXTRAFISCALIDADE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Professor Ms. Edmundo Emerson de Medeiros

São Paulo

2019

KINDERMAN THOMPSON PAULA NEVES DE ARAÚJO

IPVA: GUERRA FISCAL E A EXTRAFISCALIDADE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à banca examinadora para obtenção de título
de graduação em Direito

ORIENTADOR: Professor Ms. Edmundo Emerson de Medeiros

Examinador 1:

Examinador 2:

São Paulo

2019

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo desenvolver um estudo sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, o chamado IPVA, determinando suas características gerais através do instrumento de interpretação da regra-matriz de incidência; denotando suas controvérsias, como por exemplo o termo veículo automotor; a relação com o conflito entre os entes federativos chamado de Guerra Fiscal; a atuação ou a falta de atuação do STF e do Congresso e, por fim, de sua finalidade extrafiscal, na medida que este se torna um instrumento de política pública; levando a um entendimento amplo do tributo.

Palavras-chaves: IPVA, controvérsias, Guerra Fiscal, extrafiscalidade.

ABSTRACT

The present work aims to develop a study on the Tax on the Ownership of Automotive Vehicle, called the IPVA, determining its general characteristics through the instrument of interpretation of the constructivism logical-semantic; denoting their controversies, for instance the term automotive vehicle; the relation to the conflict between federative entities called Tax War; the action or the lack of action of the Supreme Court of Brazil and the Congress, and, finally, its extrafiscal purpose, as it becomes an instrument of public policy; leading to a broad understanding of the tax.

Keywords: IPVA, controversies, Fiscal War, extrafiscality.

AGRADECIMENTOS

Agradeço pelo curso de direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie pela formação, qualificação e desenvolvimento acadêmico que me possibilitou chegar até aqui.

Ao professor e orientador, Edmundo Medeiros, pela orientação, condução e sugestões apresentadas acerca da temática desse trabalho e do projeto.

À minha mãe, por proporciona toda estrutura para que conseguisse me desenvolver tanto pessoalmente quanto academicamente.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF: Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

ANTP: Associação Nacional de Transportes Públicos

CF: Constituição Federal

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

CO: Monóxido de carbono

CO2: Dióxido de carbono

CQTC: Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco da Organização Mundial da Saúde

CTB: Código de Trânsito Brasileiro

CTN: Código Tributário Nacional

DENATRAN: Departamento Nacional de Trânsito

DETRAN: Departamento Estadual de Trânsito

DNER: Departamento Nacional de Estradas e Rodagem

FPE: Fundo de Participação dos Estados

IBPT: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS: Imposto Incidente sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

INCA: Instituto Nacional de Câncer

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA: Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores

NO2: Dióxido de nitrogênio

OMS: Organização Mundial de Saúde

ONU: Organização das Nações Unidas

PH: Potencial Hidrogeniônico

RE: Recurso Extraordinário

SO2: dióxido de enxofre

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TRU: Taxa Rodoviária Única

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Gráfico 1:** Evolução do crescimento da população residente em áreas urbanas por região continental, em valores de porcentagem, durante os anos 1950-203053
- Gráfico 2:** Apresentação da relação entre as emissões de gases poluentes por transportes coletivos e individuais, em milhões de toneladas ao ano, de acordo com dados do ano de 201457
- Gráfico 3:** Apresentação do número de fumantes em variação temporal , de acordo com dados da Vigitel de 2006 a 2018.....59

LISTA DE TABELA

Tabela 1: Apresentação dos custos pessoais e dos custos públicos em relação ao transporte individual e coletivo, em milhões de reais, com dados do ano de 2014	55
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
2. O FEDERALISMO BRASILEIRO E A GUERRA FISCAL.....	15
2.1 O Federalismo: contexto histórico e a sua presença na Constituição de 1988.....	15
2.2 Federalismo Fiscal.....	18
2.3 A Guerra Fiscal.....	23
3. O IPVA E A TRIBUTAÇÃO DO VEICULO AUTOMOTOR.....	28
3.1 Breve histórico.....	28
3.2 Hipótese de incidência e seus critérios no IPVA.....	29
3.2.1 Critério material e os conceitos de outros ramos do direito.....	30
3.2.1.1 Expressão veículo automotor.....	32
3.2.1.2 O proprietário do IPVA	33
3.2.2 Critério espacial e o seu entendimento na doutrina.....	35
3.2.3 Critério temporal.....	37
3.2.4 Critério pessoal.....	37
3.2.5 Critério quantitativo.....	38
3.3 Hipóteses de não incidência: imunidade isenção e a dispensa.....	40
3.4 Destinação.....	41
4. O IPVA E GUERRA FISCAL.....	42
4.1 Guerra Fiscal e a falta de legislação complementar.....	42
4.2 Casos da Guerra Fiscal do IPVA.....	43
4.2.1 O Conflito das Locadoras.....	43
4.2.2 A “inovação” dos Municípios.....	45
4.3 Recurso Extraordinário nº 1.106.605 e o papel do STF.....	48
5. EXTRAFISCALIDADE E O IPVA.....	51
5.1 A extrafiscalidade.....	51
5.1.1 A questão da mobilidade urbana e o meio ambiente, panorama global e brasileiro.....	52
5.1.2 A questão da saúde e o exemplo do cigarro.....	57
5.2 A extrafiscalidade do IPVA.....	59

CONCLUSÃO.....	61
REFERENCIAS.....	62

INTRODUÇÃO

Diante do atual ordenamento jurídico brasileiro vê-se que a Constituição Federal de 1988 delimitou e repartiu aos entes federativos; sendo estes a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência tributária para instituir tributos; algo típico dos países que adotam o Federalismo. Dentre estes tributos, se encontra o Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores, o chamado IPVA, cujo competência se atribuiu aos Estados e Distrito Federal, prescrito no artigo 155, inciso III, da Carta Magna.

O presente trabalho tem como objeto central o tributo citado, pois o IPVA vem ganhando a atenção dos Estados e do Distrito Federal com o aumento significativo de veículos nos últimos anos e, com isso, seus os aspectos controversos também.

Para se ter ideia da dimensão do IPVA, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)¹ divulgou em 2016 o “Estudo sobre arrecadação de IPVA e à população brasileira”, no qual consta que a arrecadação foi mais de R\$ 38 bilhões em 2015, sobre uma frota de carros de 90.686.936 (noventa milhões, seiscentos e oitenta e seis mil e novecentos e trinta e seis); número que no final de 2018 chegou a 100.746.553 (cem milhões, setecentos e quarenta e seis mil e quinhentos e cinquenta e três), ambos os dados coletados no Departamento Nacional de Transito (DENATRAN). Evidentemente, tais números não se comparam com a arrecadação do ICMS, principal tributo de competência dos Estados e Municípios.

De todo modo, podemos ver que cada vez mais o IPVA vem ganhando espaço na receita dos entes federativos, o que de certa forma estimula uma disputa entre eles que é comumente chamada de Guerra Fiscal; também objeto do presente trabalho, e de certa forma dimensionar o impacto do IPVA nesta disputa.

Esta disputa é alvo do Recurso Extraordinário nº1.016.605 no Supremo Tribunal de Federal (STF), que substituiu o Recurso Extraordinário com Agravo nº784682, onde o atual ministro Marco Aurélio Mello, ao reconhecer a repercussão geral do tema, menciona que está em curso uma guerra fiscal em torno do IPVA.

¹ O Estudo se baseia em dados do IBGE E DO DENATRAN

Visto que o objeto principal do presente trabalho visa sobre um tema que engloba questões de mobilidade urbana e meio ambiente, vê-se que o IPVA tem uma importância política relevante sobre essas questões, que também se fara presente no presente trabalho.

Deste modo, buscando elucidar os objetos e analisar o devido impacto do IPVA na conjuntura atual do cenário brasileiro e, também afim de se buscar uma didática melhor, se abordara em primeiro lugar um dos pilares crucias do ordenamento jurídico brasileiro; sobretudo para se entender o sistema tributário, o Federalismo brasileiro e, com isso, demonstrar como este pilar encadeio a chamada Guerra Fiscal, que será abordada em seus aspectos gerais no presente trabalho.

Em diante, se abordara as características gerais do IPVA; como, por exemplo, a sua hipótese de incidência e a sua destinação, buscando analisa-las e apontar suas controvérsias, afim de se ter um conhecimento claro do tributo

Logo após conceituar o IPVA, abordar-se-á os conflitos que este resulta na esfera dos entes que o instituem e as consequências que isso acarreta com o que chamamos de Guerra Fiscal.

Por fim, visando uma introduzir uma abordagem mais global, falaremos da possibilidade do IPVA como instrumento de política pública através da extrafiscalidade, na medida que este engloba assuntos de mobilidade urbana, meio ambiente e saúde que estão em pauta a alguns anos.

2. O FEDERALISMO BRASILEIRO E A GUERRA FISCAL

2.1 O FEDERALISMO: CONTEXTO HISTÓRICO E A SUA PRESENÇA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

O federalismo é um modelo de Estado onde se tem como características: no mínimo dois níveis de governo, como Estado Federal e unidades descentralizadas, coexistindo de forma harmônica no mesmo território; a autonomia das unidades descentralizadas nos espectros político, administrativo e financeiro, a divisão e limitação de competência; a indissolubidade; bem como a criação de procedimentos que para a resolução de conflitos entre os níveis de governo.

Este modelo pode ser centralizado ou descentralizado em relação a figura do Estado Federal, muitas vezes a depender do processo histórico do país que a ele adota².

Historicamente, na busca de encontrar um modelo político que supera-se o modelo confederativo, comumente adotado pelos Estados-nações do século XVIII, o ideal do federalismo se fez e ainda se faz presente como o modelo adotado pelos Estados Unidos (passou por uma experiência de 8 anos como confederação 1781 a 1789); tal modelo correspondeu perfeitamente ao processo histórico de formação do país que era formado por diversas colônias colonizadas de modos distintos, é que por isso, buscavam manter uma certa autonomia do poder central³.

Desta forma, o federalismo seria a forma que melhor poderia atender aos requisitos presente no processo de unificação, pois em sua essência esta busca atribuir a autonomia necessária para a correlação dos Estados e do Estado Federal, como é dito por George Anderson em sua obra “ Federalismo: uma introdução”:

“Se é que existe elemento essencial ao federalismo, este vem a ser a presença de duas ordens de governo constitucionalmente instituídas, cada qual dotada de genuína autonomia uma em relação à outra e responsáveis perante os respectivos eleitores. ”

² COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS: reflexos tributários. 1ª ed. 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2002, pp. 28-49

³ RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. Federalismo: condições de possibilidade e características essenciais. Revista de informação legislativa, v. 49, n. 193, 2012, p. 21-23

Este processo de unificação de estados adotado pelos Estados Unidos serviu de modelo para outros países, mesmo os que, ao invés de unificar uma série de unidades até então separadas, buscavam reorganizar e descentralizar o Estado Unitário que se formava antes, como o Brasil.

Em 15 de novembro de 1889, através do decreto nº1, foi proclamada a República Federativa dos Estados Unidos do Brasil, que levava no nome a inspiração que o modelo norte-americano lhe trouxe. Neste processo, as antigas províncias do Império foram transformadas em estados pelo próprio poder central⁴; mostrando assim uma ligação diversa do poder central com os estados do que a qual lhe serviu de inspiração; denotando uma hierarquia mais verticalizada no modelo brasileiro.

Após este breve contexto histórico, e de se observar que desde a instauração do federalismo no Brasil, as constituições brasileiras determinaram avanços e retrocessos no que diz respeito a autonomia dos estados, variando entre uma posição mais centralizada ou descentralizada do núcleo do governo federal, mas, ainda assim, o que se deu foi um aprofundamento e crescimento do Estado Federal; não apenas no Brasil, mas em boa parte dos países que adotaram o modelo federalista⁵, algo que vai de encontro a o pensamento clássico de descentralização do federalismo.

Sem dúvidas podemos notar isto na atualmente vigente na Constituição Federal de 1988, onde a agora proclamada República Federativa do Brasil, centralizou inúmeras competências à União, e restringiu as já escassas atribuições de estados, Distrito Federal e municípios. Todavia, vê-se uma clara transição para uma descentralização da Federação nas últimas décadas; mas que, ainda assim, é muito centralizada na figura do Estado Federal.

Mas apesar desta centralização do poder, nota-se a força do modelo federalista a medida que este se faz presente de forma categórica nos artigos 1º, 18 e 60, §4º, inciso I da Constituição Federal, nestes são reforçados o caráter de

⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do Federalismo Fiscal. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo. São Paulo, ano 1, nº 2, 1998, pp. 97-104

⁵ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competência na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 24-25

indissolubilidade da Federação e que a adoção de outro modelo não pode ser se que discutida no parlamento pelo fato do modelo federalista é clausula pétrea do ordenamento brasileiro.

Estes artigos apenas denotam de maneira veemente a presença do federalismo na Constituição de 1988, mas as competências, atribuições e limitações dos entes federativos se fazem em outros artigos. Dentre estes cabe aqui a transcrição do artigo 23, inciso X, da Constituição Federal:

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

X - Combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos.
”

Este artigo em particular nos mostra como se dá o funcionamento e a finalidade do federalismo brasileiro, se empreendendo um federalismo cooperativo e simétrico no cenário brasileiro, com o intuito de se desenvolver um cenário equilibrado de bem-estar social no plano nacional de um país composto de grande desigualdade material entre as unidades federativas.

Cooperativo pois busca repartir a competência aos entes federativos para que estes atuem em conjunto para resolução de conflitos de determinados conflitos; o que pode ser entendido no artigo acima transcrito, de forma a se estabelecer uma cooperação e solidariedade entre este para tal⁶.

Simétrico pois não se faz qualquer distinção entre os entes políticos, tratando todos a égide do princípio da igualdade, na busca de um ideal de equilíbrio, mas que apenas se objetiva a autonomia dos entes ao repartir as competências; a Constituição dispõe disto de outras formas além do artigo mencionado acima. A respeito disto, em sua obra Federalismo Fiscal, Jose Mauricio Conti menciona:(2004, p.10)

⁶ CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. 1. ed. Barueri, SP: Editora Manole, 2004, p. 9

“um federalismo ideal (que pode ser denominado simétrico) pode não conduzir a bons resultados. Ao contrário, o tratamento diferenciado de cada unidade autônoma, respeitando as necessidades e particularidades de cada uma, poderá gerar um desenvolvimento global ao país. Aplica-se, aqui, o conceito antigo de isonomia – tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”

Tendo em vista o nível acentuado de desigualdade encontrado nas próprias unidades federativas, vê-se que a falta de equilíbrio em termos de desenvolvimento nos entes políticos prejudica esse modelo de federalismo cooperativo e simétrico, pela pouca efetividade da primeira em desenvolver métodos de cooperação eficiente no plano concreto, e o segundo pela desconsideração do mencionado cenário brasileiro.

Sem dúvidas, isto evidencia uma problemática que o federalismo brasileiro vivencia, afinal, este arranjo muito se deve as competências atribuídas aos entes políticos – sobretudo as tributárias – e a falta de políticas econômicas voltadas as unidades federativas menos desenvolvidas, pois, embora criado meios de compensação financeira visando um equilíbrio financeiro, pouco se faz para realmente promover a autonomia financeira dos Estados frente a União – demonstrando a ineficiência do federalismo brasileiro neste âmbito⁷.

2.2 FEDERALISMO FISCAL.

O federalismo fiscal é aquele que versa sobre o espectro financeiro da federação, que se dá a partir da repartição de atribuições dadas aos entes políticos da federação para que estas possam adquirir os recursos necessários para que exerçam sua autonomia dentro do contexto que se encontram nesta federação⁸.

Geralmente, esta repartição de atribuição ocorre, basicamente de duas formas: com a atribuição de competências tributárias aos entes políticos e com a elaboração de um sistema de transferência e participação de receitas entre eles.

⁷ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004, pp. 137-162

⁸ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Federalismo Fiscal e Distorções do Modelo Brasileiro. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Rio de Janeiro, 2018. Vol. 6, nº6, pp. 7-8

Entende-se competência tributária como a capacidade que o poder constituinte atribuiu ao ente político para criar tributos dentro de parâmetros e limites que lhe são estabelecidos⁹.

A Constituição de 1988 atribui competência tributária a todos os entes políticos da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, de modo a que estes possam ter sua autonomia financeira estabelecida e de gerar uma descentralização maior da figura da União, que no processo político histórico ocorrido na década de 60 possui-a papel central no plano financeiro da federação, principalmente com as mudanças no sistema tributário e com a Constituição de 1967 estabelecidos no governo militar. Durante o governo militar, o poder constituinte originário centralizou competências tributárias na figura da União; o que reduziu significativamente a autonomia dos Estados e Municípios, com o intuito de promover uma administração mais eficiente e integralizada. Entretanto, cabe-se ressaltar que desta época que se advém importantes fundamentos que repercutem até hoje no sistema tributário como a criação mecanismo de repartição de receitas e a substituição de fatos geradores de ordem jurídica por fatos gerados de ordem econômica¹⁰.

As competências tributárias se encontram estabelecidas no texto constitucional de 1988 nos artigos 145 ao 156. Ao analisamos estes artigos vemos que a Constituição estabeleceu três formas de competência tributária: privativa, residual e comum. A respeito dessas, Luciano Amaro, na obra Direito tributário brasileiro, explica que: (2015, p.117)

“Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuição de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. ”

⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 115

¹⁰ DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da Constituição de 1988

Deste modo, vê-se que o legislador constituinte procurou estabelecer um certa cooperação e autonomia no tocante a competência tributária; cooperação no tocante as de competência comum, autonomia nas de competência privativa.

Também é preciso se mencionar que uma das principais características da competência tributária é a indelegabilidade, ou seja, a impossibilidade de se delegar a competência para outro ente político, expressamente disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional¹¹. Entretanto, não se deve confundir competência tributária com capacidade tributaria ativa. A primeira é a aptidão de legislar tributos pelo ente político, já a segunda e a capacidade de cobrar determinado tributo, sendo esta transferível¹².

É em casos de conflitos relacionados a competência e seus limites, o artigo 146, Inciso I e II da Constituição determina a necessidade de lei complementar para resolução destes conflitos.

Vê-se que é claro que a competência tributária é um importante meio de se garantir a autonomia financeira dos entes políticos. Em uma federação realmente simétrica; com um equilíbrio na questão financeira entre os entes, seria o principal e talvez único meio para isto; porém, este não é o caso do Brasil.

Desta forma, vemos que um mecanismo de transferência e participação de receitas é fundamental dentro de uma federação desequilibrada, pois, através deste que se consegue diminuir – mas não solucionar –, a desigualdade entre os entes políticos.

Na Constituição Federal, o legislador definiu dois métodos de para a distribuição da receita de entes políticos para outros: participação direta da arrecadação e participação indireta da arrecadação¹³.

A participação direta da arrecadação é quando um ente político da federação deve destinar uma parte do produto da arrecadação de um tributo para outro, sem intermediação de um fundo de participação. Este método se faz presente no texto constitucional nos artigos 157 e 158, onde temos expressamente

¹¹ AMARO, Luciano. Op. Cit.,p. 123

¹² CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA: Teoria, Prática e Questões polêmicas.1. ed. São Paulo: Editora Moesses, 2016, p. 71

¹³ CONTI, José Mauricio. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p.38

discriminado porcentagens e impostos da União que Estados e Municípios tem valores a serem transferidos.

Já a participação indireta da arrecadação é quando parte do produto da arrecadação é destinada para um fundo de participação próprio dos entes políticos – como o Fundo de Participação dos Estados –, que fara a distribuição deste produto posteriormente. Aqui temos a previsão dos fundos de participação concentrada no artigo 159 da Constituição Federal¹⁴.

Ainda no artigo 159, seu inciso I, alínea c versa sobre planos de financiamento ao setor produtivo de determinadas regiões do país para o desenvolvimento da política econômica destas regiões, de onde temos a criação dos fundos de financiamentos, que, assim como os fundos de participação, devem ser regulamentados através de lei. Desta forma, nota-se que parte desta divisão de receita pode ser vinculada ou não a uma destinação especifica pela lei¹⁵.

É visível que boa parte das receitas da União foram determinadas para serem distribuídas para os outros entes políticos na Constituição de 1988. Assim sendo, a princípio se notou que os Estados e Municípios ganharam uma autonomia financeira solida com a promulgação do texto constitucional, sobretudo os Estados, por causa do incremento de suas competências tributarias, mas também pela possibilidade de emitir títulos estaduais e realizar operações de credito com bancos e empresas estaduais, ocasionando em um aumento de receitas arrecadadas. Mas, tamanha autonomia não viria a ser duradoura¹⁶.

Durante a década de 90, a União focou em meios para que pudesse aumentar a sua receita como, por exemplo, a criação de tributos que não eram sujeitos a distribuição do produto de arrecadação, principalmente as contribuições sociais – COFINS, PIS/PASESP –; deste modo conseguiu conter a queda de sua receita disponível nos primeiros anos da Constituição de 1988. Evidente que esta medida centralizadora ia de encontro com o ideal descentralizador presente na Carta Magna¹⁷.

¹⁴ Idem.

¹⁵ Ibidem. pp. 39-40

¹⁶ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. Cit., p.16

¹⁷ KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. Recentralização/descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. Rev Sociol. USP, São Paulo, Vol. 11, nº2, 1999, pp. 69-70.

Mas isto apenas acentua a problemática do federalismo brasileiro, pois é nítido que a cooperação entre os entes políticos que a Constituição prega acaba tendo pouca eficiência na prática. Em geral, vemos que o poder se concentra em torno do Estado Federal, que ao invés de distribuí-lo, retém-lo e impede que os demais entes políticos tenham a autonomia que lhe é esperada.

Afinal, quando vemos o efeito prático da decisão da União em focar-seus esforços em mecanismos que aumentem sua receita na arrecadação de tributos e que está não seja partilhada com os outros entes, nota-se que isso apenas dificulta o desenvolvimento simétrico da federação, pois acaba retirando uma quantia que é significativa para muitos entes da federação. Mas sem dúvidas, isto apenas foi possível porque se deu em um momento muito oportuno para a União.

Oportuno porque, além do cenário caótico da política dos anos 90, a autonomia dos Estados sem mecanismos de controle ocasionou em um enorme endividamento destes, principalmente com a própria União. Cenário perfeito para recentralização do poder na figura da União e para impor limites a autonomia dos outros entes políticos através mecanismo de controle como, por exemplo, a lei complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁸.

É claro que estes mecanismos de controle acabaram apenas aumentando a dependência de recursos advindos da partilha de arrecadação pelos entes políticos; não apenas financeira, mas também política, pois os critérios para distribuição advêm de lei e são usados para que se possa negociar com estes entes.

Ao analisamos hoje em dia o peso que a partilha de arrecadação possui, vemos que o Estado da Bahia, que teve de receita no ano de 2018 mais de 45 bilhões de reais, foi aquele que mais recebeu do Fundo de Participação dos Estados (FPE) no ano de 2018, cerca de 6,7 bilhões de reais, representando cerca de 15% do seu total de receita. E quando se analisa que do seu total de receita no ano de 2018, vemos que somente de transferências correntes temos algo em torno 12 bilhões de reais, ou seja, nos deparamos com mais de 1/4 da receita do Estado da Bahia que não está sobre o seu controle direto.¹⁹

¹⁸ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. Cit., p.16-17

¹⁹ Dados coletados no portal Transparência Bahia

Mas isso se dá em um Estado que nos últimos anos tem sido considerado modelo de gestão nos últimos anos e que possui bons números em termos de arrecadação e um bom equilíbrio fiscal²⁰. Sem dúvidas essa dependência se mostra maior em Estados onde a atividade econômica empresarial se faz menos presente, como, por exemplo, os Estados do Norte.

Isto sem contar a gigantesca dependência dos Municípios, que em sua maioria tem arrecadação menor do a partilha de arrecadação a que tem direito, o que visivelmente mostra fragilidade da sua autonomia financeira e, também, da sua autonomia política, visto que a demora da partilha pode colapsar os Municípios²¹.

Portanto, evidencia-se assim a dependência que os entes políticos possuem da figura da União. De fato, ao analisamos apenas os Estados, só se diminui esta dependência à medida que o Estado consegue ter uma grande arrecadação de tributos de sua competência tributária.

Deste modo, é de grande interesse dos Estados explorar ao máximo estes tributos, muitas vezes utilizando-se de métodos contrários a cooperação que os Estados deveriam ter segundo o texto constitucional, acirrando-se assim uma disputa entre eles em busca de tributos.

Neste cenário competitivo é que vemos a grande problemática do federalismo fiscal brasileiro, postulado em uma dicotomia contraditória de centralização e descentralização que gera inúmeros problemas a Federação Brasileira.

2.3 A GUERRA FISCAL.

Das problemáticas que o federalismo brasileiro gera, temos, principalmente por causa do acirramento dessa disputa por tributos de competência dos entes políticos entre eles e pela autonomia atribuída a eles na constituição, ganho de incidência de um fenômeno chamado de guerra fiscal.

²⁰ BAHIA. Secretaria de Comunicação Social. Em equilíbrio fiscal, Bahia mantém segundo lugar em investimentos.2019

²¹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. Cit., pp.22-24

Basicamente, a guerra fiscal é uma forma de competição entre determinados entes da federação, que ao buscarem desenvolvimento e o aumento de sua arrecadação através de investimentos privados, concedem benefícios fiscais; que muitas vezes prejudicaram os demais entes da federação²².

É bem verdade que isto não é uma prática exclusiva do federalismo brasileiro, ou até mesmo do federalismo em si, pois, diante de um cenário mundial cada vez mais globalizado e dinâmico onde os recursos financeiros transitam de forma fluida e sem barreiras físicas que os parem, vê-se cada vez mais os países competirem entre si para atrair tais recursos, concedendo benefícios de várias ordens, e muitas vezes submetendo a esfera política a esfera econômica²³, de modo a evitar uma possível fuga dos capitais já situado em seu país.

Voltando se outra vez ao caso do Brasil; é evidente que tal medida de impulsionar o próprio desenvolvimento acaba em longo prazo acarretando em problemas como a canibalização dos tributos e a insegurança jurídica²⁴.

De fato, o perde e ganha entre os entes em geral não costuma atender os efeitos que dele se esperam, pois de certo será a retaliação dos outros entes sobre este, seja na mesma moeda – também concedendo benefícios fiscais- ou através da via jurídica. Além disso, a medida que o tempo passa, o benefício fiscal tende a se esgotar, fazendo com que os beneficiados procurem por mais benefícios fiscais ou outros fatores estruturais para empreender. Desta forma, vê-se que, geralmente, o único aspecto realmente positivo é no desenvolvimento que se tem ao estimular a atividade econômica e a geração de empregos na região por um período de tempo²⁵.

Mas é claro que nem todos os benefícios fiscais geram ou devem gerar guerras fiscais. De fato, quando se tem uma federação tão desigual como o Brasil, estimular o investimento privado em determinadas regiões e de vital importância para

²² CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. *Economic Analysis of Law Review*, online, Vol 9, nº 2, 2018, pp. 36-37

²³ FERRAJOLI, Luigi. *La Democracia através de los derechos: El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político*. Bologna, Itália: Editora Totta, 2014, pp. 137-149

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Editora Noeses, 2012, pp. 24-25

²⁵ VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Planejamento e Políticas. Públicas, nº15, 1997, pp. 11-15

o desenvolvimento da federação como um todo, afim de se buscar o equilíbrio e a simetria desejada. Para isso se faz necessários mecanismos para a concessão de benefícios fiscais.

Um desses mecanismo e a celebração de convênios que, apenas a título de exemplo, cita-se aqui o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituído pela lei complementar nº24/1975 para a concessão ou revogação de isenções, benefícios fiscais, incentivos fiscais e financeiros do ICMS, como dispõe o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal.

Outro mecanismo é o artigo 146-A da Constituição, que, ciente do desequilíbrio que a entre os Estados e entre os Municípios, estabelece a possibilidade de criar critérios especiais de tributação para diminuir o desequilíbrio concorrencial.

Isto apenas acentua o que foi mencionado outrora de que o federalismo brasileiro visa a cooperação e a simetria de seus entes, e não uma competitividade entre eles.

Cabe mencionar que existem diversas guerras fiscais ocorrendo no cenário brasileiro; uma delas é objeto do presente trabalho – a Guerra Fiscal do IPVA -, geralmente dos Estados entre si e dos Municípios também um contra o outro, mas sem dúvidas, o tributo que mais ganhou repercussão nos últimos anos foi o ICMS, sendo abordado ultimamente a sua cobrança sobre o e-commerce.

Basicamente, com o advento do e-commerce, a figura dos revendedores foi diminuindo na constância do crescimento do e-commerce, sendo assim, aquele revendedor contribuinte de ICMS se fez e se faz cada vez menos presente, o que acabou prejudicando a arrecadação de Estados menos desenvolvidos e que não sediavam empresas desse segmento, que a princípio legislaram lei que os que buscaram se unir para resolver esta questão e assim criaram o famigerado Protocolo 21, que instituiu a cobrança da alíquota interestadual na operação e a diferencial de alíquota do ICMS ao Estado de destino. Ocorre que tal protocolo era totalmente contrário ao que dispunha o artigo 155, § 2º, inciso VII, alíneas a e b, e inciso VIII da Constituição Federal, levando assim a uma dupla cobrança do ICMS– a do protocolo e a prevista no texto constitucional -, o que gerou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº4.628 no STF.

Temos neste caso a dimensão que o STF tem na capacidade de resolver as questões referentes a guerra fiscal, pois a este cabe analisar os atos normativos a que se dão origem as guerras fiscais, devendo e servindo como barreira de muitas guerras fiscais, sempre de acordo com a Constituição, determinar a constitucionalidade ou não de tais atos²⁶. O que no exemplo acima, julgou-se procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade do Protocolo nº21 do CONFAZ.

Ainda neste caso, se fez presente a participação de um segundo agente político para a solução final deste conflito, o Congresso. Tendo este a capacidade de legislar a matéria e diante do real desequilíbrio que o problema gerava na Federação, este determinou através da Emenda Constitucional Nº 87/2015 a nova redação do artigo 155, § 2º, inciso VII, alíneas a e b, e inciso VIII da Constituição Federal; que estabeleceu como regra a diferencial de alíquota na operação interestadual do ICMS, bem como o responsável por seu recolhimento. Além disto, devido ao impacto que isto causaria na receita de muitos Estados, instituiu um mecanismo de transição no artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que visava, de forma gradativa, aplicar a emenda.

Nesse exemplo, consegue-se ter ideia da importância desses dois agentes políticos no tocante ao assunto das guerras fiscais. Afinal, são eles que se concentram a solução de tais conflitos; pois através do poder Judiciário; que é convocado a julgar ações diretas de inconstitucionalidade propostas por Estados afetados por benefícios fiscais de por outros, se espera que resolver a essas questões pontualmente para que não se instaure um ambiente de insegurança jurídica; e do poder Legislativo a construção de regras e mecanismos para que se afastem medidas predatórias dos demais entes entre si, preservando a cooperação e buscando um equilíbrio entre eles²⁷. Ambos possuem papel determinante também pelo fato de que é raríssimo as discussões deste tema serem solucionadas pelos próprios entes.

Ao analisarmos o caso do CONFAZ que determina; em seus artigos 2º, § 2º, e 4º de sua lei complementar nº24/75, que a concessão de benefícios fiscais

²⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. *Economic Analysis of Law Review*, online, Vol 9, nº 2, 2018. p.39

²⁷ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de sociologia e política*, Curitiba, nº. 18, junho 2002, p. 95-107.

depende de decisão unânimes dos Estados e do Distrito Federal; o que diante dessa disputa competitiva por receita é quase que inviável²⁸; assim, outra vez se faz necessária a presença dos dois agentes políticos acima mencionados. O STF analisando a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 198 e o Congresso no Projeto de Lei do Senado nº170/2012, ambos discutindo a esta questão da unanimidade.

Bem verdade que este é um tema controverso até na própria doutrina, pois a aqueles que consideram ser imprescindível a concordância unânime, pois esta estaria ligada intrinsecamente a própria forma federativa; enquanto do outro lado postula-se que tal unanimidade é absurda é apenas deturpa a interpretação do ordenamento constitucional no tocante a cooperação e busca de superação das desigualdades entre os entes, sendo tal regra apenas dificulta isto ao pregar a unanimidade²⁹.

Verifica-se assim as grandes dificuldades que o federalismo brasileiro encontra na busca de um equilíbrio federativo em meio as controvérsias criadas pelo seu próprio sistema. Os conflitos que o próprio sistema causa atingem o ordenamento como um todo, inclusive um desses conflitos é o objeto principal do presente trabalho, o IPVA, que também possui controvérsias em si, como visto no próximo capítulo.

²⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. Op. Cit., pp- 43-45

²⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. Op. Cit., pp- 44-45

3. O IPVA E A TRIBUTAÇÃO DO VEÍCULO AUTOMOTOR.

3.1 BREVE HISTÓRICO

Como já mencionado outrora, o Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores, o chamado IPVA, teve sua competência atribuída aos Estados e o Distrito Federal no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988 transcrito abaixo:

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

III - propriedade de veículos automotores”

Entretanto a tributação de veículos não começou com a promulgação deste artigo. De fato, ela começa na vigência da Constituição de 1967, que no Decreto-lei nº 397/68 instituiu a chamada Taxa Rodoviária Federal, a sua incidência e base de cálculo – institutos do direito tributário que serão melhor detalhados no decorrer do capítulo – eram todo o veículo que transitava em território nacional e a alíquota de 0,5% do valor do veículo fixado na tabela do Departamento Nacional de Estradas e Rodagem (DNER)³⁰, mas que deveria ser de no mínimo NCr\$ 50,00 (cinquenta cruzeiros novos) e de no máximo NCr\$ 500,00 (quinhentos cruzeiros novos, de acordo com o Decreto-lei.

Cabe suscitar que já se tinha o entendimento de que as taxas são tributos que advêm de uma atuação do Estado, seja esta a disposição de um serviço público específico e divisível ou no exercício do poder de polícia, e que como meta o custeio destas³¹; sendo no caso da Taxa Rodoviária Federal de forma integral no custeio de obras e projetos voltados as estradas federais³².

Porém, diante da atribuição de competência atribuída a Estados e Municípios de instituírem taxas; prevista inicialmente no artigo 19, inciso II da

³⁰ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp 101-102

³¹ AMARO, Luciano. Op. Cit., pp. 53-62

³² CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp 102

Constituição de 1967, houve multiplicação de taxas que versavam sobre a mesma incidência da Taxa Rodoviária Federal³³.

Tendo já sustentado a posição centralizadora do federalismo naquela época no capítulo anterior, e natural que tal entendimento foi modificado através do Decreto-lei n° 999/69 que instituiu a Taxa Rodoviária Única, a proliferação de legislações foi evitada com o remanejamento da destinação de 60% do arrecadado para Estados e Municípios, com o restante repassado ao DNER³⁴; também se vê que agora o tributo incidia na propriedade de veículo em si, uma vez que era devida pelos proprietários de veículos automotores. O decreto também fixou novos parâmetros de atribuição que deveriam ser levados em conta no momento de tabelar o valor que a ser pago. Parâmetros estes como peso, potência, ano de fabricação e muito outros; mas também estabeleceu limites máximos dos valores a serem pago, isto constando na base de cálculo uma vez fixada em tabela apresentada anualmente pelo Ministro dos Transportes e devendo ser paga a cada licenciamento anual feito, como previa seu artigo 2 e seus incisos.

Apenas após a Emenda Constitucional n°27/1985 é que temos a configuração do IPVA, bem similar com a atual, sendo única diferença a questão de não permitir a cobrança de impostos ou taxas pela utilização do veículo.

É claro que questão pontuais foram levantadas desde sua instituição, algumas que advém já desde a Taxa Rodoviária Federal, mas estas questões, de modo geral, servem para iniciar um preenchimento de lacunas e antinomias existentes, assim veremos a seguir.

3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E SEUS CRITÉRIOS NO IPVA

A respeito do que é incidência, Luciano Amaro, na obra Direito tributário brasileiro diz: (2015, p.305)

“Diz-se que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e

³³ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p 102

³⁴ Ibidem. p.103

irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo”

Isto posto, deve se mencionar que são várias as denominações que existem para denominar a construção doutrinária que diz respeito a interpretação da norma geral e abstrata que versa sobre um tributo; e cada uma tem seus métodos sobre como assim fazer.

Por entender que, para fins didáticos, a denominação de regra-matriz de incidência é de maior eficiência que as demais, adotar-se-á esta aqui.

Desta forma é definida a incidência através da divisão em dois elementos que abarcam cinco critérios: o da hipótese, onde se encontram os critérios material, espacial e temporal; e pelo conseqüente, com os critérios pessoal e quantitativo³⁵.

O elemento da hipótese é aquele que analisa o fato jurídico relatado anteriormente na lei que, uma vez concretizado, faz nascer um vínculo jurídico conseqüente que lhe acarreta a obrigação de cumprir, tendo-se assim o seu elemento conseqüente. Já os critérios funcionam como identificadores para análise do tributo.

Desta forma, a medida que aplicamos a regra matriz de incidência no IPVA tem-se uma visão mais completa e plena dele; especialmente em suas controvérsias. Entretanto, pelo fato de ser um imposto instituído pelos Estados e o Distrito Federal, e que também repercute na legislação dos Municípios; vê-se a necessidade de em um primeiro momento abordá-lo da forma mais ampla possível, cabendo em um segundo momento uma abordagem mais focada

Sendo assim, abordemos o IPVA de acordo com a ordem dos critérios dos elementos da regra matriz a seguir.

3.2.1 CRITÉRIO MATERIAL E OS CONCEITOS DE OUTROS RAMOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 17ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2005. pp 242-243

Tem se que o critério material é aquilo que está verbalizado na norma que o institui e sempre é acompanhado de um complemento³⁶. Desta maneira, temos a definição de Luiza Cristina Miranda Carneiro, na obra IPVA: Teoria, Prática e Questões polêmicas, que nos elucidam (2016, pp.115-116)

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

Com isto em mente, temos que o critério material do IPVA é o “ser proprietário de veículo automotor”. Nele temos, em um primeiro momento, a identificação do sujeito passivo da relação jurídica no trecho “ser proprietário” que levanta a primeira controvérsia do IPVA: quem é de fato proprietário?

Em um segundo momento, temos o objeto da relação jurídica sendo o veículo automotor; que também suscita controvérsia sobre o seu significado e abrangência na norma a medida do que se enquadra nesta expressão.

Sem dúvidas que se abordara de forma mais focada essas duas controvérsias; mas antes se faz necessário entender como o direito tributário se relaciona com os conceitos de outros ramos.

Tem se o entendimento que o direito é um sistema único que possui diferentes ramos que dialogam de forma harmônica entre si³⁷, porém, isso não necessariamente tira a autonomia de alguns ramos em termos de princípios e métodos de interpretações de conceitos a luz de seus dispositivos.

De fato, sobre o ramo do direito tributário, apenas é expressamente vedada a modificação de conceitos que foram utilizados para definir a competência tributária através de lei hierarquicamente superior³⁸; como dispõe o artigo 110 do CTN.

Desta forma, vemos que as controvérsias do IPVA acima mencionadas não têm seus conceitos propriamente discriminados no ramo do direito tributário, mas sim,

³⁶ Ibidem. pp 258-259

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p.14

³⁸ AMARO, Luciano. Op. Cit.,p.124

concebidas no ordenamento como um todo. Desta forma falemos do veículo automotor.

3.2.1.1 EXPRESSÃO VEÍCULO AUTOMOTOR

Sem dúvidas mora aqui uma das maiores, se não a maior controvérsia relacionada ao IPVA.

Isso se dá pelo fato da grande abrangência que a expressão possui, que permite muitas vezes fazer-se interpretações em sentido amplo ou estrito a medida que delimitamos o alcance da norma do IPVA.

De forma geral, aqueles que interpretam a expressão de forma ampla, buscam defini-la de acordo com o conceito em dicionários sobre o que este seria. Os doutrinadores que utilizam dessa interpretação são, geralmente, os que defendem a aplicação do IPVA à aeronaves e embarcações³⁹.

Já os que possuem uma interpretação estrita se embasam no anexo I e no artigo 1º do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), que determina que é:

“Todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico) ”.

Evidentemente, a interpretação mais ampla é a preferida dos entes políticos com competência tributária para instituir o IPVA e, sendo assim, determinam a incidência em aeronaves e embarcações.

Para solucionar esta divergência, o STF foi provocado na Recurso Extraordinário (RE) nº 134.509/AM, que girou em torno do IPVA sobre embarcações que a legislação do Estado do Amazonas tergiversava, de onde o supremo se valeu de uma interpretação histórico-evolutiva do imposto atual (IPVA) com a sua

³⁹ FERNANDEZ, Jean. Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor: Aspectos Gerais e Controversos. Edição do Kindle

representação no ordenamento anterior (TRU). Deste modo, o entendimento serviu para “pacificar” a interpretação da expressão, tanto que sua repercussão se reproduziu ao RE nº255.111/SP do Estado de São Paulo sobre aeronaves.

Porém, ocorre que já está “pacificação” vive dando expectativas de mudanças, visto que os Estados continuam a colocar em suas legislações disposições que incluem embarcações e aeronave, ensejando novas ações para o STF; como a mais recente ADI nº5654 questionando-se a lei nº12.023/92 do Estado do Ceará, que não tende a desestabilizar o entendimento anterior da corte.

Tem se o entendimento que muito disto ocorre pela falta de legislação complementar prevista na Constituição no artigo.146, inciso III, alínea a; aspecto que se abordará posteriormente no presente trabalho.

A inclusão de embarcações e aeronaves na incidência do IPVA aumentariam consideravelmente a sua arrecadação, visto que o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, através do livro “SISTEMA TRIBUTÁRIO: Diagnóstico e Elementos para Mudanças”, estimam que a incidência de embarcações e aeronaves de passeio atribuiria cerca de 4,6 bilhões na arrecadação do IPVA⁴⁰.

Neste mesmo estudo, se busca a incidência deste através do Projeto de Emenda Constitucional 283/2013, esperando que o Congresso atue na forma de promover a interpretação mais ampla da norma.

Porém, é necessário se dimensionar melhor os entes que se beneficiariam desta decisão, afinal, a medida que sua arrecadação cresce, a ambição dos entes cresce junto; o que pode acirrar ainda mais as disputas já existentes no cenário brasileiro.

3.2.1.2 O PROPRIETÁRIO DO IPVA

O conceito de propriedade nós é dado em outro ramo do direito, no Direito Privado. Conceituado dentro do instituto de Direitos Reais, vemos que a definição de

⁴⁰ NACIONAL, Sindifisco. *Sistema Tributário: Diagnóstico e elementos para mudanças*. Revista ampliada e atualizada, Brasília, 3º. Ed, 2018, pp 53-58

propriedade é de uma amplitude enorme e possui inúmeras formas de como se utilizar tal direito⁴¹. Definimos assim, portanto que propriedade é um gênero que possui várias espécies e elementos que o conceituam.

Assim sendo, para melhor definir quem é o proprietário no IPVA, entende-se que este se dará na figura daquele que apresenta por completos os elementos de propriedade e seus poderes, sendo estes: a posse, o desdobramento da propriedade, limitação - servidão e direitos reais - e os poderes de usar, gozar e dispor da propriedade advinda do veículo automotor⁴².

Afirmar isto implica em dizer que aquele que detém estes poderes inerentes à propriedade, como dispõe o artigo 1196 do Código Civil, pode ser considerado proprietário. Entretanto, ao analisar o entendimento do STF sobre o tema, vemos que ao julgar liminarmente a ADI nº2.298 teve em acórdão transcrito o seguinte entendimento:

“E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PARTILHA DE COMPETÊNCIAS ESTATAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA COMO “SEDES MATERIAE” QUE DEFINE “O ARQUÉTIPO GENÉRICO” INERENTE A CADA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DOS ELEMENTOS MÍNIMOS QUE DEVERÃO COMPOR, NO PLANO LEGAL, A RESPECTIVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA POSSÍVEL - IPVA - OUTORGA DE COMPETÊNCIA IMPOSITIVA AOS ESTADOS-MEMBROS E AO DISTRITO FEDERAL - AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO NACIONAL, DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 146, III, “a”), DESTINADA A REGULAR, EM SEUS ASPECTOS GERAIS, ESSA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA - POSSIBILIDADE, NO ENTANTO, DE O ESTADO-MEMBRO E O DF VIREM A INSTITUIR ESSE IMPOSTO COM FUNDAMENTO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - A QUESTÃO DA COMPETÊNCIA PARA FORMULAR A NORMA DE TRIBUTAÇÃO E O EXERCÍCIO DO PODER DE EXONERAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - AUSÊNCIA DE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE CONCEDER-SE ISENÇÃO EM FAVOR DE PESSOA (SIMPLES POSSUIDOR) A QUEM, POR FALECER-LHE A CONDIÇÃO DE “DOMINUS”, SEQUER SE PODE

⁴¹ GOMEZ, Orlando. Direitos reais. 21º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, pp. 103-105

⁴² CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p 129

IMPUTAR O DEVER LEGAL DE PAGAR O IPVA - COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA E OBSERVÂNCIA, QUANTO AO SEU EXERCÍCIO, DOS CRITÉRIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE - POSIÇÃO DO MINISTRO CELSO DE MELLO, RELATOR DA CAUSA, EXPOSTA EM VOTO VENCIDO, POR ENTENDER QUE, “ONDE NÃO COUBER TRIBUTAÇÃO, TORNAR-SE-Á IRRAZOÁVEL CONCEDER ISENÇÃO” - LEI ESTADUAL QUE CONCEDE ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE IPVA EM CASO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULO, PELO SISTEMA DE “LEASING”, PARA USO NO SERVIÇO AUTORIZADO DE TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS - ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INOCORRÊNCIA (POSIÇÃO MAJORITÁRIA DO TRIBUNAL) - MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA. “

Através deste acórdão, demonstra-se assim que é preciso se ter a completude dos elementos e poderes que se possa ser considerado proprietário, ficando a mera posse; como ocorre modalidades contratuais como o *leasing*, a alienação e a locação, a figura de proprietário aquele que dispôs do bem.

Entretanto esta questão aqui se encontra como um *teaser* do que viemos a discutir posteriormente sobre a Guerra Fiscal do IPVA. Mas que sem dúvida esclarece a dimensão a qualidade de proprietário deve ter para figura como sujeito passivo do IPVA.

3.2.2 CRITÉRIO ESPACIAL E O SEU ENTENDIMENTO NA DOUTRINA

O critério espacial diz respeito sobre o espaço físico à onde a norma poderá e se limitara a produzir seus efeitos jurídicos; tendo assim ligação direta com o princípio da territorialidade implícito na Carta Magna⁴³.

Para a questão do IPVA, este critério é fundamental para definir quem será o sujeito ativo que poderá exigir o tributo. Ainda mais ao vemos que a questão se encontra na pauta para votação do STF através do RE nº1.016.605; e visto o seu

⁴³ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp 133-134

possível impacto no concerne a guerra fiscal, abordara-se de forma específica este assunto posteriormente

Isto posto, denota-se a fragilidade de uma afirmação contundente sobre o critério espacial. Entretanto, tomemos aqui o entendimento da doutrina nesta questão.

A doutrina entende que aqui se faz jus uma interpretação histórico-evolutiva, uma vez que não se tem determinado um critério expresso na lei. Sendo assim, a TRU tinha sua incidência nos veículos registrados e licenciados e deveria ser cobrada antes do registro do veículo ou da renovação anual da licença para circular, como se dispunha no artigo 1º caput e seu §1º do seu Decreto-lei nº999/69. Deste modo, temos como posição da doutrina o local de registro e licenciamento como o critério a ser adotado⁴⁴.

O registro e licenciamento de veículos estão localizados no CTB, mais precisamente nos artigos 120 e 130. No primeiro, vemos que existe o requisito expresso de ser realizado no domicílio ou residência do autor e, se assim não for, aplicara-se a infração prevista no artigo 242 do próprio CTB. Cabe salientar que o entendimento de domicílio tributário presente no artigo 127 do CTN e delimitado de forma semelhante ao do Código Civil.

Este entendimento da doutrina em muito ajuda a entender o critério espacial, porém, de maneira previsível e de se esperar que alguns Estados disponham das suas próprias definições, até mesmo de assuntos que não podem legislar. Luiza Cristina Miranda Carneiro, ainda na obra IPVA: Teoria, Prática e Questões polêmica, menciona ser este o caso do Estado de São Paulo na sua Lei nº13.296/2008 que legisla sobre o IPVA, onde, em seu artigo 4, §1º, determina um entendimento diverso do que deve se considerar domicílio; ferindo assim o artigo 22, inciso I da CF, que dispõe que somente a União pode legislar sobre direito civil.

Desta maneira, acentuamos o necessário para termos o entendimento do critério espacial do IPVA, deste modo seguimos em frente.

⁴⁴ SIMÕES, Tiago Landi. *O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados*. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V. 4, N. 1, 2009, pp. 177-178

3.2.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal é aquele que diz respeito do momento em que o fato alcança a previsão da norma gerando o vínculo jurídico que o ligara a consequência que esta determina⁴⁵.

Deste modo, uma vez que o IPVA diploma sobre um bem móvel que se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo na qualidade de proprietário de veículo automotor de forma prolongada no tempo, vemos que o nascimento da obrigação tributária não costuma se dar de um evento isolado; o que faz necessário que se estabeleça um período que permite exigí-la. Deste modo, respeitado o período de um na civil, entende-se poderá se exigir o IPVA a partir do primeiro dia do ano; sendo assim muitas vezes estabelecido pelos Estados e o Distrito Federal⁴⁶.

Em regra, temos o lançamento de ofício no IPVA, onde os procedimentos necessários são realizados pelo ente para dar ensejo a cobrança. Uma vez que este lançamento se dá pelo fato de o ente possuir os dados do sujeito passivo através do registro e licenciamento do veículo, assim sendo, tem se posição na doutrina de que: no momento que adquire a qualidade de proprietário de veículo automotor, se fara a necessidade de se realizar o lançamento por homologação por parte do sujeito passivo⁴⁷.

Também cabe a menção de que algumas legislações determinam a ocorrência de incidência no momento que se adquire a qualidade de proprietário em situações previstas na lei, como os casos de simples aquisição de veículo novo; veículo importado; veículo arrematado, o veículo que perde a imunidade ou isenção⁴⁸.

3.2.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal faz parte do elemento consequente da regra matriz de incidência. Nele se estão os sujeitos da relação jurídica, atrelados entre o polo ativo,

⁴⁵ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p. 153

⁴⁶ Ibidem. pp.152-156

⁴⁷ FERNANDEZ, Jean. Op. Cit.

⁴⁸ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p. 153-157

que pode exigir a consequência da norma, e o polo passivo, que dele se exige o cumprimento da consequência na norma⁴⁹.

Aqueles que podem ser o sujeito ativo do IPVA se encontram descritos no caput do artigo 155 da CF/88, na figura dos Estados e do Distrito Federal. Desta forma aquele que atendeu ao critério espacial deve ser o sujeito ativo desta relação jurídica⁵⁰

Já o sujeito passivo do IPVA é aquele descrito no inciso III, do artigo 155 da CF/88, aquele a quem se dá a qualidade de proprietário do veículo automotor, e de quem se exigirá o pagamento do tributo. É dele que se extrairá a responsabilidade tributaria de pagar o tributo, independentemente de ter sido este aquele a figurar no polo passivo quando o critério temporal ocorreu.

Contudo, eis de se valer que a sumula 585 do STJ suscitou que o IPVA devido em período posterior ao da alienação não implica na responsabilidade do ex-proprietário, não tendo mais este a responsabilidade tributaria.

3.2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Por último, mas não menos importante temos o critério quantitativo determina o quanto o sujeito passivo tem que pagar e o limite que o sujeito ativo pode exigir. Nele temos a base de cálculo e a alíquota, que servem sobretudo para medir e dimensionar o quanto a ser pago⁵¹.

Porém, estes devem atender sempre que possível o princípio da capacidade contributiva, presente no artigo 145, §1 da CF/88, que determina que, sempre que possível, deve se extrair do sujeito passivo a capacidade financeira que este possui para o pagamento do tributo.

No caso do IPVA a capacidade contributiva se determina a partir do bem ali disposto, o veículo automotor, devendo o valor deste ser o objeto da base de cálculo a ser determinado e que se aplique a alíquota que respeite a capacidade do sujeito passivo, sendo vedada assim qualquer alíquota que prejudique está.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., pp 300-304

⁵⁰ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p. 159

⁵¹ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp 168-169

A base de cálculo a ser utilizado é o valor venal, podendo este variar de acordo com a legislação de cada ente. Os parâmetros são variáveis podendo utilizar-se de valores como: valor de aquisição, valor que consta no documento - ocasião que ocorre no caso de carros importados - e o valor de mercado⁵².

Já as alíquotas são de livre definição dos entes competentes, desde que atendam ao artigo 155, §6, incisos I e II da Constituição, que dispõe respectivamente sobre a alíquota mínima que o Senado Federal deve fixar - o que não ocorreu até então – e impor alíquotas diferenciadas a veículos automotores, desde respeitado o seu tipo e sua utilização.

Esta segunda parte do artigo também está na pauta da já mencionada ADI 5654, visto que algumas legislações, como a do Estado do Ceará, diferenciam os veículos de acordo com sua potência e cilindradas; o que segundo a Procurador-Geral da República não se qualifica, como visto abaixo:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). ADITAMENTO DA PETIÇÃO INICIAL. LEIS 12.023/1992 e 15.893/2015 DO ESTADO DO CEARÁ. AFRONTA AOS ARTS. 155, III E § 6º II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. O campo de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor não inclui embarcações ou aeronaves, conforme jurisprudência consolidada do STF. Precedentes. 2. Ofendem os limites do poder de tributar normas que distinguem veículos conforme cavalos-vapor e cilindradas. Diferenças em motores e potência não são suficientes para caracterizar tipo de veículo para fins de incidência do IPVA. 3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite, em parecer da Procuradoria-Geral da República, aditamento da petição inicial da ação direta de inconstitucionalidade, para incluir atos que façam parte do mesmo complexo normativo. 4. Parecer pelo conhecimento da ação e pela procedência do pedido, nos termos da inicial. ”

Cabe também mencionar que os entes competentes lhe são cabíveis a aplicação de descontos postulados em lei. Porém, deve ficar claro o entendimento que a sumula 615 do STF promove ao dizer que tais descontos a medidas que são

⁵² Ibidem. pp 170-171

revogados não se submetem a princípios como o da anterioridade, visto que estes não se veem como majoração do tributo

Caracterizada assim a incidência, viemos a versar sobre as hipóteses de não incidência a seguir.

3.3 HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA: IMUNIDADE, ISENÇÃO E A DISPENSA

A não incidência é todo o fato antecedente incapaz de produzir a consequência da obrigação de gerar um tributo⁵³

Dentro deste campo da não incidência temos os institutos da imunidade, da isenção e da dispensa. Neles, basicamente temos uma situação a onde não ocorre a tributação de sujeito passivo, pelos mais diversos motivos

A imunidade se dá quando se tem na Constituição um limite a competência tributária, impedindo de gerar os efeitos que suas normas dispõem. Elas têm lugar no artigo 150 da CF/88, e de seu inciso VI retiramos todos aqueles imunes a incidência de IPVA; desde que atingida sua finalidade, como: ao patrimônio do órgão público dos governos federal, estaduais e municipais, suas autarquias e fundações; a partidos políticos e suas fundações; a entidades sindicais dos trabalhadores; a instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; a templos de qualquer culto.

Já a isenção se dá quando o ente que detém a competência tributária abre mão do cumprimento em pagar do tributo pelo sujeito passivo, postulando-se esta pelo próprio ente. Sua aplicação ao IPVA vai de acordo com a legislação de cada ente, sendo deficiências de ordem física, visual ou mental na grande maioria delas.

A esta geralmente se costuma afirmar que o ente dispensa o pagamento⁵⁴. Porém, tal definição não será aplicada no presente trabalho.

Isto ocorre porque tem se aqui que a dispensa no contexto do IPVA se dá quando o sujeito passivo que tinha a obrigação por ser proprietário, perde essa qualificação por um fato externo ocorrido. Ele; ao contrário da isenção, não necessita de sua postulação pelo ente, pois se vale do fato de não estar presente mais o critério

⁵³ AMARO, Luciano. Op. Cit.,p.305

⁵⁴ AMARO, Luciano. Op. Cit.,p.308

material e pessoal que configura o tributo. Tem se que esta ocorre em casos como: Furto ou roubo; baixa permanente do veículo perecimento do veículo; arresto, sequestro, penhora, apreensão judicial e etecetera.

3.4 DESTINAÇÃO

Abordemos aqui o último aspecto geral situado neste capítulo, mas que claramente motiva a disputa entre os entes competentes para se digladiarem sobre este tributo, a destinação do IPVA.

A constituição determina em seu artigo 158, inciso III, que da arrecadação do IPVA haverá a partilha direta de 50% do IPVA para Municípios onde se encontra licenciado o veículo automotor.

Desta forma, tem se que, com a divisão meio a meio do arrecadado com IPVA, sempre existira um interessado nesta, uma vez que, até os Estados onde o IPVA não representa uma fonte de arrecadação possuem Municípios em situações precárias onde o aumento de receitas é vital para a manutenção deste.

Outro fato que enseja a cobiça e que ao IPVA não se vincula uma destinação específica, como diplomado no artigo 167, inciso IV da CF/88, sendo respeitadas as ressalvas a respeito daquele percentual obrigatório destinado a saúde e educação. Sendo assim boa parte do produto da arrecadação de livre aplicação dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios

Isto de certa forma estimulou os Municípios a criar dentro de seus limites de competência legislativa meios para angariar uma parte do IPVA, aumentando ainda mais o conflito já existente entre os entes que detêm a competência tributária.

Isto posto, viemos a falar agora mais a fundo como este conflito se dá no IPVA.

4. O IPVA E A GUERRA FISCAL

4.1 GUERRA FISCAL E A FALTA DA LEI COMPLEMENTAR.

Conforme já mencionado anteriormente, entende-se pelo conceito de guerra fiscal o fenômeno decorrente da disputa entre entes da federação guerra fiscal é uma forma de competição entre determinados entes da federação, que ao buscarem desenvolvimento e o aumento de sua arrecadação através de investimentos privados, concedem benefícios fiscais; que muitas vezes prejudicaram os demais entes da federação⁵⁵.

Isto posto, vemos que está se relacionada com IPVA basicamente de duas maneiras: com a atribuição de alíquotas mais favoráveis a determinado sujeito passivo - critério pessoal e quantitativo - e a criação de critérios, sobretudo os de ordem espacial e material, para englobar o máximo de sujeitos passivos possíveis para que este possa se usufruir da sua qualidade de sujeito ativo para exigir o IPVA, podendo ocorrer até mesmo em uma bitributação - dois tributos cobrados pelo mesmo fato gerador⁵⁶. O segundo se vê claramente naqueles que insistem em ampliar a expressão veículo automotor - como o Estado do Ceará -, “pacificada” pelo STF conforme vimos no capítulo anterior.

Também se vê ela no caso da legislação do Estado Pernambuco, lei nº10.849/1992, tem disposto em seu artigo 14, §2, a aplicação de um “IPVA proporcional” sobre veículos que se transferirem para a de outra unidade federada para esta deverá pagar um valor proporcional do IPVA em relação ao período entre a tributação e o último mês do exercício, exemplo claríssimo de bitributação⁵⁷.

Já na prática do primeiro temos o exemplo da lei nº 14.937/03 do Estado de Minas Gerais, onde no seu artigo 10, inciso III tem se a mísera alíquota de 1% a veículos destinados a locação, concedendo um verdadeiro privilégio as locadoras. Não sendo este um exemplo isolado.

⁵⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. Op. Cit., pp- 43-45

⁵⁶ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., p.183

⁵⁷CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp. 217-220

Conforme dispor-se no capítulo 2.3, temos que é de vital importância a atuação de dois entes políticos para barrar avanços e criar soluções no concerne a guerra fiscal; O STF e o Congresso.

Falaremos ainda mais do STF posteriormente, pois aqui cabe agora analisar a atuação do Congresso nesta questão. Pois, como já mencionado nos dispositivos 146, inciso III, alínea a; 146-A e do 155, §6, incisos I e II da Constituição Federal que preveem a criação de lei complementar para disciplinar normas gerais,; critérios especiais de tributação e estabelecer uma alíquota mínima pelo Senado Federal; denota-se aqui uma atuação de total inercia do Congresso frente as inúmeras questões que vão se levantado acerca do IPVA, afinal é visível a necessidade de se pacificar entendimento para uniformizar o tributo em questão aqui⁵⁸.

De fato, a atuação do Congresso costuma ser efetiva, basta tomamos o caso do ICMS no e-commerce mencionado outrora; porém está sempre vem quando se tem uma situação de quase total inviabilidade, o que dificilmente acontecera com o IPVA.

Versado isto, viemos a exemplificar em casos concretos o que diz a respeito à Guerra do IPVA.

4.2 CASOS DA GUERRA FISCAL DO IPVA

De modo a ilustrar melhor a dinâmica da Guerra Fiscal do IPVA e a sua problematização atual, tem se em mente dois casos concretos que o ocorreram nos últimos anos: o caso das locadoras e o caso dos municípios; vejamos-vos:

4.2.1 O CONFLITO DAS LOCADORAS

Este conflito federativo se deu através do conhecido popularmente “causa e efeito”.

⁵⁸ PIROTTA, Fernanda de Abreu; SEUGLING, Priscila. O critério material do IPVA e a ausência de lei complementar. Revista de direito público, Londrina, Vol. 2, nº 2, 2007, pp. 172-174.

Como levantado anteriormente, os conflitos versam sobre e a atribuição de alíquotas baixas e a criação de critérios. Neste caso específico vemos a influência do primeiro da segunda.

Como já mencionado no presente trabalho, muitos Estados canibalização a sua alíquota do imposto para se tornarem mais atraentes para os contribuintes. Desta forma, pela baixa alíquota atribuída, de apenas 1%, a locadoras de veículos na legislação de alguns desses Estados, o Estado de São Paulo promoveu a criação de critérios, sobretudo os espaciais, totalmente inconstitucionais para poder enquadrar as locadoras em sua competência, haja vista que não estão dispostos na legislação deste ente tal matéria; ferindo assim o artigo 22, inciso I da CF - já mencionado anteriormente no presente trabalho⁵⁹.

Temos que a lei 13.296/2008 do Estado de São Paulo postulou os seguintes conceitos:

“Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

X - Relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação 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.

“Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º - Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 - Se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

⁵⁹ CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. Op. Cit., pp.186-189

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

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; ”

Com isso, o Estado de São Paulo gerou uma bitributação em diversas locadoras, mas eis de se ressaltar que a prática das locadoras tinha visível vislumbre fraudulento, uma vez que era em São Paulo que estas concentravam suas atividades.

É claro que o caso gerou inúmeras ações nos tribunais e veio a se postular a ADI 4376, ainda não julgada e, portanto, gerando inúmeras ações de locadoras contra o Estado de São Paulo até hoje.

O que cabe aqui ressaltar é que de fato essa situação colocou de forma implícita o cenário da guerra fiscal no IPVA e que de certo modo afetou a atuação de diversos entes.

4.2.2 A “INOVAÇÃO” DOS MUNICÍPIOS

Ciente da falta de competência tributária que os Municípios detêm para legislar sobre a matéria, se esperava que os municípios pouco podiam fazer para atrair.

Entretanto, com o claro intuito de fraudar a competência constitucional, os Municípios conseguiram “inovar” ao se aplicar descontos de até 50% no IPTU – de quem detêm a competência tributária – para aqueles que fizerem o licenciamento ou no Município simplesmente transferirem o veículo para este.

Porém o que torna isso viável e enseja mais a fraude é o fato de que o benefício é passível de transferência sobre critérios que o município colocar, ora

estabelecendo vínculos do direito de família, ora a ausência completa de qualquer critério.

Esta pratica já se encontra diversos municípios, muitos deles localizados no Estado de São Paulo, como: Peruíbe e Santana de Parnaíba. Vejamos os exemplos destes municípios, começando logo abaixo o de Santana de Parnaíba, da lei 1.820 de 1993, com a nova redação feita através da lei 3.662 de 2017:

“Art. 1º Fica facultado ao contribuinte do IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano, nos exercícios de 2018 até 2020, a descontar o equivalente a 5% (cinco por cento) do valor pago de IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, nos exercícios de 2018 a 2020, desde que os veículos estejam registrados em nome dos próprios contribuintes beneficiados, ou no de seus dependentes e inscritos no mesmo endereço constante no cadastro imobiliário do município, sendo que este desconto terá como limite 50% (cinquenta por cento) do valor total do Imposto Predial e Territorial Urbano lançado.

§ 1º Consideram-se equiparados, para fins do previsto no "caput" deste artigo, os contribuintes proprietários de veículos nas seguintes situações:

I - de empresa de propriedade do titular do imóvel e que tenha o mesmo endereço do imóvel;

II - de propriedade de pessoa física que tenha o mesmo endereço de empresa proprietária do imóvel e que dela a pessoa física seja acionista;

III - de propriedade de pessoa física/jurídica cadastrado no mesmo endereço de imóvel locado pela pessoa física/jurídica;

IV - de propriedade de pessoa física ou jurídica cadastrado em um endereço de imóvel dentre vários outros do mesmo proprietário, indicando, nessa situação, qual deles receberá os benefícios desta lei;

V - financiados pela modalidade leasing em nome do proprietário do imóvel devidamente registrado no certificado de propriedade do veículo juntamente com a empresa leasing;

VI - os imóveis não poderão estar inadimplentes aos tributos de qualquer natureza com a Fazenda Municipal.

§ 2º O desconto indicado neste artigo deverá ser reclamado até o dia 30 de setembro do exercício financeiro em que ocorreu o lançamento do IPTU e IPVA, sob pena de caducidade.

§ 3º Para os veículos zero km, adquiridos a partir de 30 de setembro do exercício financeiro em que ocorreu o lançamento do IPTU e IPVA, será mantido o desconto de 5% do valor efetivamente pago desde que requerido até 30 de dezembro do exercício, sob pena de caducidade."

A seguir o exemplo de Peruíbe, presente na lei complementar 154 de 2010:

“Art. 2º Só gozarão do benefício fiscal previsto nesta lei complementar, os proprietários e/ou arrendatários de veículos automotores registrados em outros municípios que transferirem o seu registro para o município de Peruíbe, desde que tais veículos tenham sido fabricados até 10 (dez) anos da data do exercício em que houver o efetivo recolhimento do Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotores - IPVA para o município de Peruíbe.

§ 1º Não fará jus ao benefício o proprietário ou arrendatário de veículo já licenciado no Município de Peruíbe nos 5 (cinco) anos anteriores ao pedido de desconto.

§ 2º O incentivo fiscal, que não poderá ser cumulativo no mesmo exercício fiscal para mais de uma transferência de veículo, poderá ser estendido ao proprietário ou arrendatário de veículo automotor, que atendendo os demais requisitos desta lei, seja cônjuge, ascendente ou descendente do contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.

§ 3º O locatário, responsável pelo pagamento do IPTU do imóvel locado, poderá fazer jus ao benefício desde que transfira veículo de sua propriedade ou objeto de arrendamento mercantil para o Município de Peruíbe e apresente o contrato de aluguel.

Art. 3º O desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU para as pessoas físicas ou jurídicas que comprovarem a transferência do registro de veículo de sua propriedade ou objeto de arrendamento mercantil em seu favor para a Circunscrição Regional de Trânsito - CIRETRAN de Peruíbe, corresponderá a 50% (cinquenta por cento) do valor pago a título de Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotores - IPVA para o Município de Peruíbe.

Art. 4º A concessão do desconto de 50% (cinquenta por cento) do valor pago a título de Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotores - IPVA no Município de Peruíbe sobre o valor a ser pago a título de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU previsto nesta Lei Complementar, deverá ser requerido no mesmo exercício em que houver o efetivo recolhimento do Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotores - IPVA para o município de Peruíbe.

§ 1º o interessado deverá requerer o benefício fiscal objeto desta Lei Complementar até o dia 10 de abril para que o valor recolhido a título de IPVA possa ser descontado nas parcelas vincendas do mesmo exercício

§ 2º caso o requerimento seja feito após o prazo mencionado no parágrafo anterior, o desconto será concedido somente no exercício seguinte.

§ 3º eventual valor remanescente do crédito-desconto concedido, não poderá ser utilizado para o pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU de outro imóvel, nem do mesmo imóvel em outro exercício.”

Desta forma, evidencia-se o claro intuito dos Municípios em “ burlarem” o tributo e captarem para si os recursos destinados a eles na repartição do IPVA, medida que até agora não se encontra em discussão no STJ ou STF.

4.3 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO N°1.016.605 E O PAPEL DO STF

Sem dúvida, o tem tido grande influência para a diminuição de conflitos gerados em torno do IPVA e a relação dos entes competentes, haja vista a quantidade de ações e recursos sobre o tema.

Ocorre que a mais nova pauta, o Recurso Extraordinário nº1.016.605 – que substituiu o Recurso Extraordinário com Agravo 784682 – tem chamado a atenção, de onde se tira opiniões que uma possível decisão equivocada do STF possa gerar uma guerra fiscal do IPVA; opinião que fecha os olhos para o fato de que esta já está em andamento.

O RE em pauta possui repercussão geral e versa sobre o local de cobrança do IPVA, que tem como ponto de partida uma empresa sediada em Minas Gerais que comprou um veículo e o registrou e licenciou em Goiás. A empresa pede a declaração de que é inconstitucional o artigo 1º da Lei 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais, que prevê a cobrança do IPVA independentemente do local de registro.

Atualmente o processo se encontra suspenso devido a pedido de vista dos autos pelo atual presidente do STF Ministro Dias Toffoli, mas isso após temos um placar de 5 a 3 a favor da decisão de provimento ao recurso, que dificilmente será revertido.

Pode-se notar que cada vez mais se espera uma postura ativa do STF para dar fim a conflitos. Porém, desta forma nós esquecemos que seu foco e a proteção e o cumprimento da Carta Magna, e com base nela e seu sistema que deve se tomar decisões.

Dado isso, vemos que a posição do local de cobrança ser aquele do registro e licenciamento e aquele que apresenta os melhores elementos para se firma entendimento, tanto na interpretação histórica-evolutiva tanto com o que dispõe a Constituição, tendo em mente o artigo 158, inciso III transcrito abaixo:

“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”

Deste modo, é de pouco se espera que uma decisão da corte venha a impactar de forma a dar fim a esta disputa ilógica dos entes federados, mas sem dúvida, contribuirá na construção do tributo, uma vez que faltam alicerces firmados por lei complementar para firmar-se de vez o IPVA, devendo serem assim declarados pelo Congresso.

5. A EXTRA FISCALIDADE E O IPVA

5.1 A EXTRAFISCALIDADE E SEUS OBJETOS NO CENÁRIO ATUAL GLOBAL

Tem se por extrafiscalidade aquilo que a norma tributaria busca valorar ao exigir-se possuindo um sentido de prestigiar questões que não propriamente dizem respeito a mera arrecadação de um tributo; mas sim com finalidade a atingir fatores sociais, políticos e econômicos⁶⁰.

Desta forma, se tem na extrafiscalidade o entendimento que a incidência de um tributo possa induzir ou coibir uma conduta a uma situação desejável a sociedade como um todo; tendo se a ideia de transformação e desenvolvimento para o fim de gerar um estado de bem-estar se encontra fortemente arraigados neste ideal⁶¹.

Portanto, nota-se que um tributo pode gerar um impacto direto e funcional na sociedade, e não apenas ser uma fonte de arrecadação do Estado para que este desenvolva políticas públicas.

Em geral, os meios com que se é possível atingir uma função extrafiscal de um tributo e através a majoração ou diminuição de sua carga tributária, onde a primeira buscar coibir um comportamento e a segunda estimular⁶². Enfatiza-se aqui que geralmente se instituem-se impostos de consumo para atingir esta finalidade; pois estes caem na exceção do artigo 153, §3 ao princípio da anterioridade tornando o livre manuseio para fins de extrafiscalidade ⁶³

Nota-se também que, tão relevante quanto o meio com que se atingir a função extrafiscal de um tributo, o objeto pelo qual ela se instrumentaliza também e de vital importância e tem se alterado no decorrer dos anos diante do cenário global;

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., pp.234-235

⁶¹ COSTA, Carlos Adriano da. *A extrafiscalidade tributária na concretização do bem-estar social*. XXI Prêmio do Tesouro Nacional, Política Fiscal, 2016. pp.22-24

⁶² CÂMARA, Sophia Nóbrega. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3501, 31 jan. 2013. pp 1-2

⁶³ COSTA, Carlos Adriano da. Op. Cit., pp.27-28

além e claro de pensar no impacto que ela terá sobre os contribuintes. Portanto, deve se ter em mente sempre a seletividade e a capacidade contributiva⁶⁴.

Recentemente, vê-se que o instrumento da extrafiscalidade serviu como estímulo ao desenvolvimento da indústria no Brasil, onde se concebeu uma série de benefícios fiscais com o fim de gerar, sobretudo, empregos e o aumento do consumo no país⁶⁵.

Entretanto, cada vez mais questões discutidas globalmente tem ganhado o foco dos tributos extrafiscais. Vejamo-las:

5.1.1 – A QUESTÃO DA MOBILIDADE URBANA E MEIO AMBIENTE, PANORAMA GLOBAL E BRASILEIRO

Duas questões que vem ganhando cada vez mais espaço no cenário global e brasileiro são as questões da mobilidade urbana e o meio ambiente.

A mobilidade urbana é toda e qualquer tentativa de locomoção dentro do perímetro urbano, isto é, o deslocamento em regiões que tiveram ou têm crescimento tanto populacional quanto da territorialidade das cidades. Nessa conjuntura, esse fenômeno se apresenta como uma dinâmica socioeconômica que impacta diretamente no plano administrativo e econômico dos municípios, que, por consequência, determina os fluxos e relações entre a sociedade, os bens, os meios de transporte e o meio ambiente⁶⁶.

Com as mais recentes revoluções técnico-científicas, as sociedades modernas/contemporâneas vivenciaram transformações profundas nas paisagens, haja vista a intensificação das atividades comerciais e econômicas, que, visando a otimização e produtividade, estimularam as atividades industriais. Neste dinamismo é desvelado um importante feito: o êxodo rural.

⁶⁴ BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Pp 268-269

⁶⁵ OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. Revista FESDT, Porto alegre, n°6, 2010. pp 121-122

⁶⁶ BRASIL. Ministério das Cidades. *Mobilidade urbana é desenvolvimento!*. Brasil, 1a edição, novembro de 2005.pp. 3-6

Devido a diversificação das atividades econômicas nas cidades, as ofertas de empregos aumentaram exponencialmente; somado a isso, o implemento das novas técnicas e mecanização da agricultura gerou o desemprego em massa no campo, tornando um contexto favorável para a migração campo-cidade, fenômeno conhecido como êxodo rural. Embora tal acontecimento tenha contribuído para a aceleração da população urbana e, conseqüentemente, da urbanização, não houve planejamento de infraestrutura ou políticas públicas que consideravam o intenso crescimento demográfico populacional urbano, ou seja, isso foi um processo desordenado e caótico.

Acentua-se que isto, acarretou em diversas transformações sociais e espaciais, como evidenciado no gráfico 1, logo abaixo, que ilustra o processo quantitativamente, sendo os anos de 2007 e 2030 os mais significativos, pois no primeiro se tem, pela primeira vez, a população urbana mundial ultrapassando a rural e, no ano de 2030 estima-se que se terá mais de 60% da população urbana no mundo, segundo a Organização das Nações Unidas (ONU). Em paralelo ao desenvolvimento das cidades, a industrialização se fortaleceu e expandiu, acarretando em novas exigências para a circulação de bens e mercadorias, como o aperfeiçoamento dos meios de transporte e comunicação provenientes das novas tecnologias, desvelando assim problemas estruturais, como desigualdade, o trânsito e o meio ambiente.

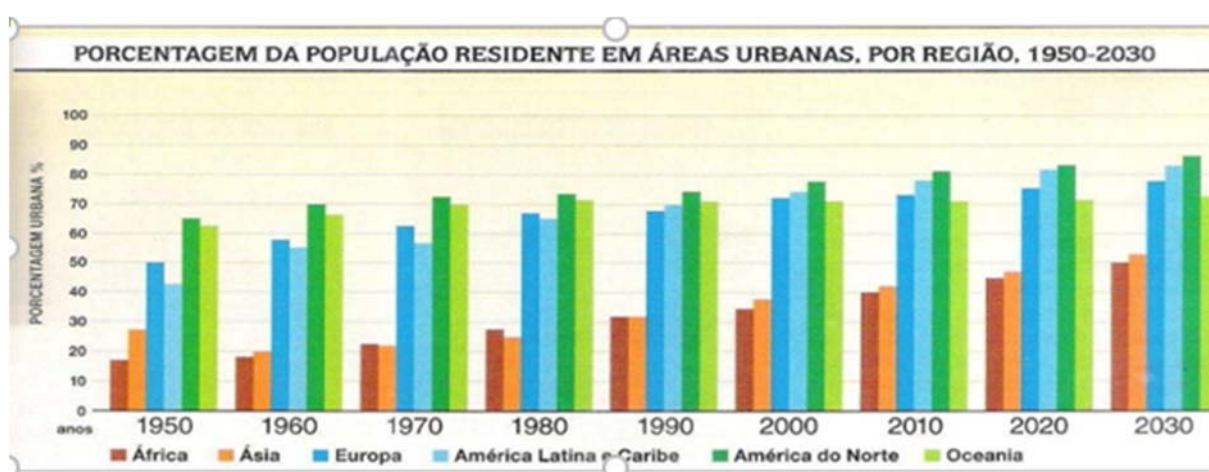


Gráfico1: Crescimento das populações urbanas nos seis continentes entre os anos 1950-2030 em porcentagem.

Extraído de: ONU. *Situação da população mundial 2007: desencadeando o potencial de crescimento urbano*. Nova York. Fundo de Populações das Nações Unidas, 2007, pp.11

O caso brasileiro é um exemplo desse processo que acarretou diversas problemáticas estruturais socioeconômicas e espaciais. Decorrente de uma industrialização tardia – que, diga-se de passagem, é reflexo do histórico agroexportador- a predominância rural se consagrou até meados do século XX, quando houve um elevado índice de migrações internas e êxodo rural concentrando, em um curto período de tempo, nas principais metrópoles industriais, como São Paulo.

Ademais, as poucas cidades existentes que estava em processo de industrialização tiveram uma grande atração migratória, ocasionado na má distribuição populacional regional, em que, além de provocar o processo de favelização ao entorno dos grandes centros urbanos, acentuou as desigualdades regionais e sociais no país, no qual não dispôs de nenhum planejamento urbano-modal.

Desse modo, os fluxos nas metrópoles extrapolam a circulação de bens e mercadorias e atingi, cada vez mais intensificado, a circulação de pessoas dentro dos centros urbanos. Planejar um estrutura geográfica-espacial em que as atividades econômicas, comerciais, industriais e sociais se articulem harmonicamente é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações municipais.

Um dos paradoxos decorrendo do dinamismo urbano e industrial é que, ao passo que as cidades se transformam, o poder aquisitivo da população também aumenta, seja pelo enriquecimento dos setores econômicos, ou pelas concessões de crédito ou pela necessidade de se obter bens duradouros que otimizem o fluxo nessas regiões, como por exemplos os automóveis.

A inconformidade desse efeito é que, ao passo que os municípios pouco investem em transportes coletivos e nas suas melhorias; a aquisição de bens individuais motorizado aumenta vertiginosamente, gerando o tráfego excessivo de veículos nos centros urbanos, atenuando os problemas decorrentes da falta de planejamento urbano. Esse fato é verificável no estudo de custos de mobilidade nas cidades brasileiras realizada pela Associação Nacional de Transportes Públicos

(ANTP), em que compara os custos coletivos e pessoais no transporte coletivo e individual, respectivamente, como ilustrado na tabela 1 e o gráfico 2 a seguir:

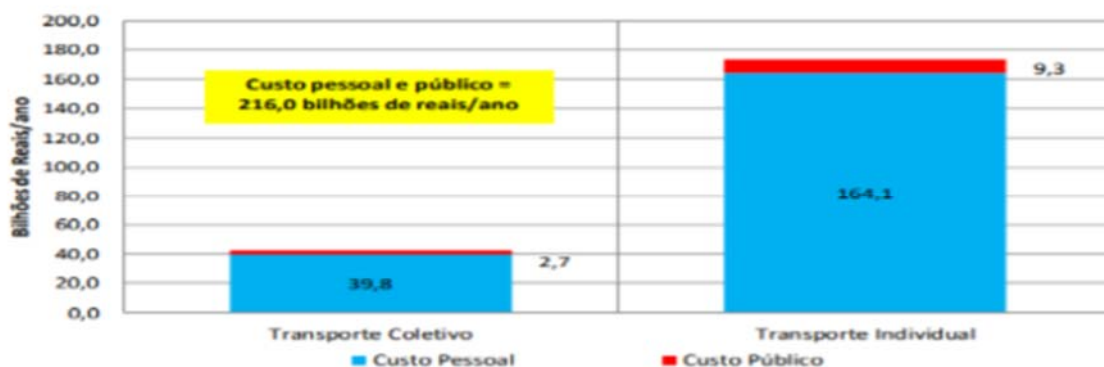


Tabela 1: Custos pessoais e públicos em relação ao transporte individual e coletivo em milhões de reais por ano, 2014.

Extraído de: ANTP. *Sistema de informações de mobilidade urbana da ANTP*. Relatório Geral, 2016, pp.55.

Notas:

(1) Custo pessoal do transporte coletivo – recursos gastos pelos usuários para utilização do sistema de transporte coletivo.

(2) Custo público do transporte coletivo – recursos gastos pelo poder público para o funcionamento do sistema de transporte público (porcentagem do valor da infraestrutura viária).

(3) Custo pessoal do transporte individual – recursos gastos pelos usuários do transporte individual.

(4) Custo público do transporte individual – recursos gastos pelo poder público para o funcionamento do sistema de transporte individual (porcentagem do valor da infraestrutura viária)

Nessa conjuntura, insere-se a problemática ambiental, visto que isto ocasiona no processo da poluição atmosférica dos espaços urbanos, uma vez que o aumento dos veículos nas zonas urbanas acentua a liberação de gases provenientes da queima da combustão de combustíveis fósseis, tais como o CO (monóxido de carbono); CO₂ (dióxido de carbono), SO₂ (dióxido de enxofre), NO₂ (dióxido de

nitrogênio), entre outros gases que, além de alguns serem intensificador do efeito estufa, outros também agem na denominada chuva ácida.

Embora o efeito estufa seja um fenômeno natural, a ação antrópica - decorrente, principalmente, da queima dos combustíveis fósseis- intensifica a concentração dos gases estufa na atmosfera, de modo que dificulte a dissipação dos raios solares, absorvendo-os com maior efetividade, levando ao aumento médio da temperatura global anual, de modo a acelerar o processo de aquecimento do planeta e o derretimento das calotas polares- que por vez, é onde se encontra 87% da água potável no mundo. Esses gases são os monóxidos e dióxidos de carbono, além dos óxidos de enxofre e nitrogênio em menor escala. Esses dois últimos gases são mais relevantes no problema da chuva ácida, em que as precipitações apresentam altas concentrações ácidas, ou seja, com baixo pH (Potencial de Hidrogeniônico), de modo a prejudicar os solos com a acidez, edificações são propensas a corrosão e contribuindo para a perda da cobertura vegetal.

Portanto, a alta concentração de veículos nas regiões urbanas é um dos fatores atenuantes da poluição atmosférica, seja coletivo ou individual. Porém, como evidenciado na tabela 2 e o gráfico 3 abaixo, a relação de emissão dos gases supracitados nos transportes coletivos é 3,8 vezes menor do que as taxas de emissão liberada pelos transportes individuais:

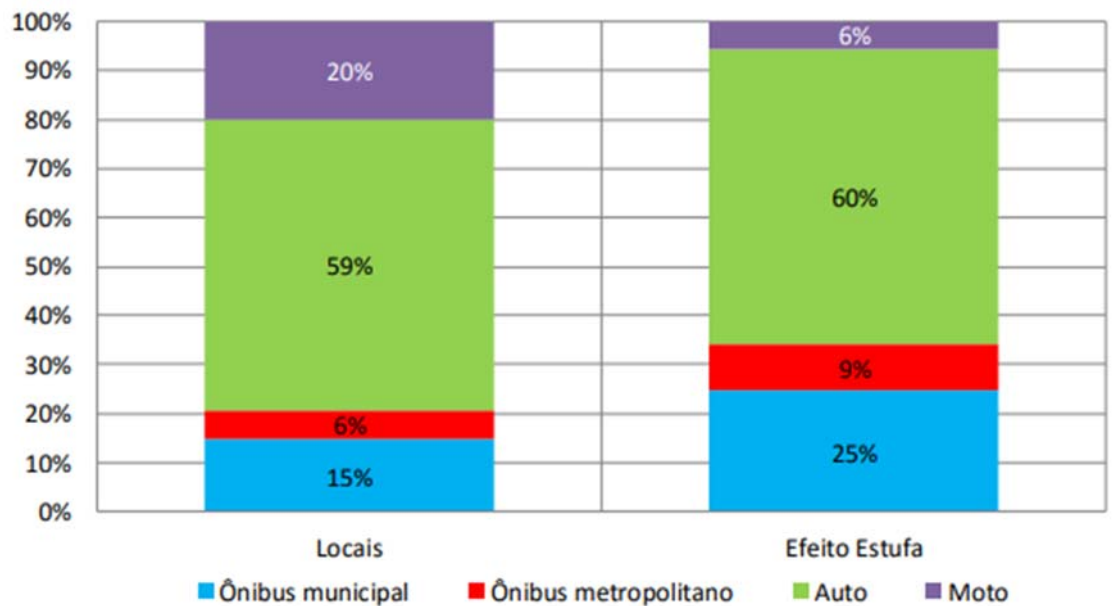


Gráfico 2: Relação entre as emissões dos transportes coletivos e individuais em porcentagem, 2014.

Extraído de: ANTP. *Sistema de informações de mobilidade urbana da ANTP*. Relatório Geral, 2016, pp.49.

Conclui-se assim a questão ambiental; partimos a posterior.

5.1.2 – A QUESTÃO DA SAÚDE E O EXEMPLO DO CIGARRO

Outra questão que; embora não necessariamente nova, possui espaço no cenário global é a questão da saúde. Mas ao contrário da questão ambiental, está já vem ganhando espaço no debate público a muito mais tempo, visto que é uma demanda constante dos cidadãos, sobretudo, em período eleitoral.

De certo modo, ela se encaixa na questão ambiental anteriormente discutida no presente trabalho, de modo que a poluição se encontra hoje como um dos principais problemas de saúde de muito países, uma vez que provoca ou desencadeia inúmeras doenças, ocasionando mortes prematuras⁶⁷. Como já visto

⁶⁷ EEA. Air quality in Europe — 2019 report. 2019, pp 67-69

anteriormente, vemos que o veículo automotor tem dado a uma grande contribuição negativa para esta questão, e pensa-lo e muda-lo afim de que este se torne um aliado para a saúde pública.

Um exemplo a ser seguido é a questão do cigarro no cenário brasileiro, onde, na busca por diminuir o número de fumantes com o intuito de desenvolver a saúde de modo indireto, teve-se uma alta carga de imposto atrelada a ele e, portanto, um caráter extrafiscal atrelado a seus tributos.

De certo modo, a utilização de políticas públicas a modo de inibir a epidemia de tabaco no Brasil e anterior a alta da carga tributária, como, por exemplo, o artigo 220, §4 da CF que prevê a regulamentação da propaganda do tabaco e a advertência sobre seus efeitos, bem como a lei federal 9.294/96 que proibiu o fumo em recipientes fechados, públicos ou privados.

Denota-se aqui também o papel fundamental da CQCT: Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco da Organização Mundial da Saúde (OMS), onde através do tratado tem se inúmeras formas de combate à epidemia do tabaco, no qual foi ratificado por 192 países, incluindo o Brasil.

Uma desta foi o aumento da carga tributária do cigarro, medida que desde 2007 vem ganhando cada vez mais força com novas tributações através de leis e decretos ao longo dos anos, tanto que no ano de 2017 sua carga tributária varia chega a um valor de 69% a 83% de alíquota sobre o cigarro, dependendo da marca e os produtos que compostos no cigarro⁶⁸.

Através de todas essas medidas pode-se analisar uma queda constante nos números de fumantes no Brasil, chegando quase a metade, como explicita o gráfico da Vigitel abaixo:

⁶⁸ INCA. Observatório da Política Nacional de Controle do Tabaco: Preços e Impostos. 2019

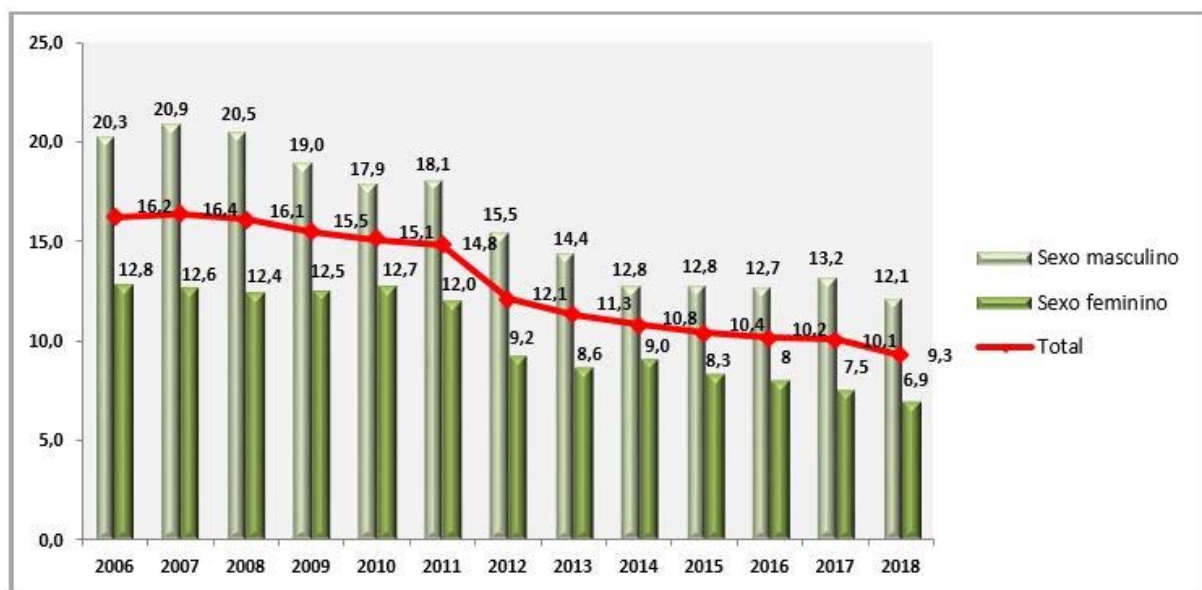


Gráfico 3: Fumantes - Variação Temporal - Vigitel (2006 a 2018)

Extraído de: INCA. Dados e números da prevalência do tabagismo.2019

Com isso, temos que a série de políticas públicas relacionadas ao cigarro no tocante a diminuição de seu consumo tem surtido efeito positivo no Brasil, sendo assim, um exemplo a se pensar quando falemos de extrafiscalidade do IPVA.

5.2 – A EXTRAFISCALIDADE DO IPVA

Dado isto, ao pensarmos em extrafiscalidade do IPVA facilmente nos deparamos com os objetos que busca a desenvolver-se com ele; o meio ambiente e a mobilidade urbana. Sendo assim se encontra diante do IPVA a possibilidade deste como instrumento de política pública

Eis de se entender que, apesar de ser um imposto que visa o patrimônio, a extrafiscalidade está de certa implicitamente atrelada ao IPVA, pois, dada a possibilidade colocada no artigo 155, §6, inciso II da CF/88 de se diferenciar os tipos e utilização de veículos, vemos um claro intuito do legislador constitucional em se deixar livre o legislador estadual a impor um caráter extrafiscal na norma, que muitas vezes o faz.

Entretanto, o panorama geral que os Estados possuem sobre este caráter extrafiscal, dificilmente atingem a diversificada realidade dos Municípios. Afinal, e este

que realmente se tem o real dimensionamento da realidade urbana e do meio ambiente em que se encontram.

Porém, ao se ver que o imposto versa sobre o patrimônio, a possível atribuição de competência deste a um contexto de uma imensidade de Municípios só traria mais conflitos a federação como um todo. Entretanto, o sistema de partilha de arrecadação direta a muito e útil para a presença dos municípios, e nele reside a hipótese de aprimoramento, principalmente, pela importância distinta que o IPVA tem na arrecadação de Estados e Municípios, sendo vital para o segundo, por dar maior autonomia financeira a este da figura da União.

Desta forma, a de se ter em mente que o atual modelo de incidência do tributo dificulta um caráter extrafiscal diante do panorama que se encontra. Além disso, o modelo de incidência sobre o patrimônio proporciona as fraudes do já mencionadas no presente trabalho.

Sem dúvidas, se ainda se utiliza-se o modelo de cobrança pelo uso do veículo , como ocorria na Taxa Rodoviária Federal, conseguiria se abranger muito mais os meios para atribuir uma extrafiscalidade aos veículos automotores, desde aumentar os encargos sobre tributos sobre combustíveis poluente e exonerar os não poluentes, ou até exonerar a indústria na produção de veículos autossustentáveis e consumidores de energia limpa, uma vez que ambos tem caráter extrafiscal muito baixo sobre aspectos ambientais e de saúde pública⁶⁹.

Ainda assim, inúmeras formas são possíveis para acentuar esse caráter extrafiscal ao IPVA, ficando apenas a cargo da criatividade do legislador; uma desta que pouco alteraria o modelo atual de incidência do tributo sobre a propriedade seria a diferenciar as alíquotas ou impor taxas de acordo com a emissão de poluentes que emitem, modelo adotado na França, por exemplo⁷⁰.

Com base nisto, e nos demais argumentos apresentados; conclui-se:

⁶⁹ OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. Op. Cit., pp. 122-124

⁷⁰ PWC. 2018 Global automotive tax guide. 2018.pp. 120-127

6. CONCLUSÃO

O IPVA é um tributo que apresenta diversas controvérsias em sua essência e tem nelas inúmeros fatores que incendeiam em conflitos entre os entes políticos atribuídos de sua competência, sendo a denominação que se dá a estes conflitos de guerra fiscal.

Isto se dá na medida falta de atuação do Congresso, pois essas controvérsias possuem carência de alicerces firmes para que sejam solucionadas, e assim, se mantem na medida da inoperância do poder legislativo federal, que na hipótese de solucionar-las através do imperativo da lei complementar não o faz.

Com isso os o IPVA perde-se em termos de possibilidade de aplicação com finalidade extrafiscal, uma vez que a guerra fiscal toma o espaço para a instauração do IPVA como um real instrumento de política pública. Tudo isto dentro de um cenário cada vez mais caótico de mobilidade urbana e meio ambiente que realmente precisa do valor da extrafiscalidade para a construção de um estado de bem-estar social.

Além da questão ambiental, a questão em torno da saúde é um norte a ser buscado, uma vez que cada vez mais uma busca de qualidade de vida é o que se procura e se espera obter do governo por parte dos cidadãos. Deve se ter em vista que não apenas o IPVA, mas os impostos que de certo modo atingem os veículos automotores devem ter um caráter extrafiscal maior implícito a eles.

Também deve se ter em mente a dificuldade dos Estados de instituírem essa finalidade extrafiscal diante de um cenário tão populoso e distinto em termos de realidade de Municípios, que, estes, aliados a falta de autonomia financeira que possuem, apenas gerariam mais conflitos a Federação.

Desse modo, e preciso de fato ver com outros olhos o IPVA. Completar suas lacunas através da instituição de uma lei complementar a muito ajudaria; de modo a se buscar também estabelecer uma alíquota mínima que atenda a finalidade extrafiscal do tributo. Por mais, se valorar a partilha de arrecadação direta, vista o peso vital que esta tem para garantir a autonomia financeira do Município.

Assim sendo, a muito a se fazer em torno do IPVA; mas isso só aumenta as possibilidades de se ter nele contemplado um tributo modelo para o ordenamento brasileiro.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competência na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 24-25

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Federalismo Fiscal e Distorções do Modelo Brasileiro. Revista de Finanças Públicas, Tributações e Desenvolvimento, Rio de Janeiro, 2018. Vol. 6, nº6. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/29441/24520> >. Acesso em 09/04/2019

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

ANDERSON, George. Federalismo: uma introdução. Edição Kindle. ANTP. Sistema de informações de mobilidade urbana da ANTP. São Paulo. Relatório Geral 2014, 2016, pp.49 -56. Disponível em < http://files.antp.org.br/2016/9/3/sistemasinformacao-mobilidade--geral_2014.pdf>. Acesso em 12/07/2019

BAHIA. Secretaria de Comunicação Social. Em equilíbrio fiscal, Bahia mantém segundo lugar em investimentos.2019. Disponível em <<http://www.secom.ba.gov.br/2019/08/150183/Em-equilibrio-fiscal-Bahia-mantem-segundo-lugar-em-investimentos.html>> Acesso em 20/09/2019

BAHIA. Secretaria da Fazenda. Receitas. Disponível em: < <http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita> > Acesso em 20/09/2019

BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-160000. Acesso em: 2019-11-04. Pp 268-269

BRASIL. Ministério das Cidades . Mobilidade urbana é desenvolvimento!. Brasil, 1ª edição, novembro de 2005. Disponível em <<https://www.polis.org.br/uploads/922/922.pdf>> Acesso em 04/11/2019

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. (Redação dada pela Ementa Constitucional nº 1, de 17.10.1969). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm >. Acesso em 01/07/2019

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08/04/2019

BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0397.htm >. Acesso em 09/05/2019

BRASIL. Presidência da República. Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm >. Acesso em 09/05/2019

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso em 01/07/2019

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9503, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503.htm >. Acesso em 01/07/2019

BRASIL. Presidência da República. Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em 04/11/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta da Constitucionalidade nº4628/AC, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 05 dez. 2014. Publicação: Brasília, DF, ,DJ Nr 239, 05 dez. 2014. Disponível em:< <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4105102>> Acesso 04/11/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta da Constitucionalidade nº5654/CE, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 09 mai. 2017. Publicação: Brasília, DF, ,DJ Nr 96, 09 mai. 2017.. Disponível em:< <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5128366>> Acesso em 04/11/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº198/DF, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 0243, 24 out. 2017. Publicação: Brasília, DF, DJ Nr. 243, 24 out. 2017. Disponível em:< <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3796893>> Acesso 04/11/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta da Constitucionalidade nº 2.298/RS, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 16 nov. 2000. Publicação: Brasília, DF, nº210 16 nov. 2000. Disponível

em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo210.htm> >. Acesso em 14/05/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509-AM, do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 29 maio 2002, Publicação: Brasília, DF, nº 270, 27 mai. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm> >. Acesso em 14/05/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº255.111/SP do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 29 maio 2002, Publicação: Brasília, DF, nº 270, 27 mai. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm> >. Acesso em 14/05/2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Brasília, DF, 30 out 2018, Publicação: Brasília, DF, DJ Nr 231, 30 out 2018 Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>> Acesso em 04/11/2019

CÂMARA, Sophia Nóbrega. A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3501, 31 jan. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/23585>. Acesso em: 4 nov. 2019.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA: Teoria, Prática e Questões polêmicas. 1. ed. São Paulo: Editora Moesses, 2016.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA e Guerra Fiscal: A competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para a instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos. 2014. Mestrado em Direito - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa%20Cristina%20Miranda%20Carneiro.pdf>>. Acesso em 08/04/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 17ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal - Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Editora Noeses, 2012, pp. 18-27

CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. 1. ed. Barueri, SP: Editora Manole, 2004.

CONTI, José Mauricio. Federalismo Fiscal e Fundos de Participação. 1. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros; Montenegro, Evanderson R. Pina; Cordeiro, Kamila de Araújo. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. *Economic Analysis of Law Review*, online, Vol 9, nº 2, pp. 35-56, 2018. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9345/pdf>>. Acesso em 09/04/2019

COSTA, Carlos Adriano da. A extrafiscalidade tributária na concretização do bem-estar social. XXI Prêmio do Tesouro Nacional, Política Fiscal, 2016. Disponível em <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis_monografias.obtem_monografia?p_id=809> Acesso em 01/11/2019

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS – reflexos tributários. 1. ed. 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2002.

DENATRAN. Frota de veículos. Frota Nacional. Frota por região. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.denatran.gov.br/download/frota/Frota_Por_UF_e_Ano_de_Fabr-OUT_2016.rar>. Acesso em 09/04/2019

DENATRAN. Frota de veículos. Frota Nacional. Frota por região. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.denatran.gov.br/download/frota/Frota_Por_UF_e_Ano_de_Fabr-2018.rar>. Acesso em 09/04/2019

DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da Constituição de 1988. Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>>. Acesso em 09/04/2019.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de sociologia e política*, Curitiba, nº. 18, junho 2002, p. 95-107. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782002000100007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 20/09/2019

EEA. Air quality in Europe — 2019 report. 2019. Disponível em: <https://www.eea.europa.eu/publications/air-quality-in-europe-2019>> Acesso em 04/11/2019

FERRAJOLI, Luigi. La Democracia através de los derechos: El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político. Bologna, Itália: Editora Totta, 2014, pp. 137-149

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do Federalismo Fiscal. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo. São Paulo, ano 1, nº 2, 1998, pp. 97-104

FERNANDEZ, Jean. Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor: Aspectos Gerais e Controversos. Edição do Kindle.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri: Manole, 2004, pp. 137-162

GOMEZ, Orlando. Direitos reais. 21º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, pp. 103-105

INCA. Observatório da Política Nacional de Controle do Tabaco: Dados e números da prevalência do tabagismo. 2019. Disponível em <<https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/dados-e-numeros-prevalencia-tabagismo>> Acesso em 03/11/2019

INCA. Observatório da Política Nacional de Controle do Tabaco: Preços e Impostos. 2019. Disponível em <<https://www.inca.gov.br/observatorio-da-politica-nacional-de-controle-do-tabaco/precos-e-impostos>> Acesso em 03/11/2019

JUCÁ, Francisco Pedro. Capacidade contributiva e direitos fundamentais. PASIN, João Bosco Coelho. A capacidade contributiva e sua importância para a validação das espécies tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.); PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, pp.31-60

KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. Recentralização/descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. Rev Sociol. USP, São Paulo, Vol. 11, nº2, 1999, pp63-81. ISSN 0103-2070. Disponível em:< <http://dx.doi.org/10.1590/S0103-20701999000200005>>. Acesso em 09/04/2019

MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA- e dá outras providências. Belo Horizonte, 23 dez. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>. Acesso em 20/05/2019

OLENIKE, João Eloi; AMARAL Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. Estudo sobre arrecadação de IPVA e sua proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira. IBPT, 15 fev. 2012. Disponível em: < <https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/65/EstudoSobreIPVAApontaPossivelMigracaoDeContribuintes.pdf>>. Acesso em 09/04/2019

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável. Revista FESDT, Porto alegre, nº6, 2010. pp 110—131. <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/6/7.pdf>

ONU. Situação da população mundial 2007: desencadeando o potencial de crescimento urbano. Nova York. Fundo de Populações das Nações Unidas, 2007, pp.11

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. Lei nº10.849, de 28 de dezembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Proprietário de Veículos Automotores –IPVA. Disponível < https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislação/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92orig.htm >. Acesso em 20/05/2019

PERUIBE. Câmara Municipal de Peruíbe. Lei complementar nº 154, de 06 de dezembro de 2010. Autoriza o poder executivo Municipal a conceder desconto no Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), para os contribuintes que procederem a transferência de sua propriedade para a circunscrição regional de trânsito - CIRETRAN DE PERUIBE E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA para o Município de Peruíbe. Peruíbe, 6 dez. 2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sp/p/peruibe/lei-complementar/2010/16/154/lei-complementar-n-154-2010-autoriza-o-poder-executivo-municipal-a-conceder-desconto-no-imposto-predial-territorial-urbano-iptu-para-os-contribuintes-que-procederem-a-transferencia-de-registro-de-veiculo-de-sua-propriedade-para-a-circunscricao-regional-de-transito-ciretran-de-peruibe-e-recolhimento-do-imposto-sobre-a-propriedade-de-veiculos-automotores-ipva-para-o-municipio-de-peruibe?q=ipva>> Acesso em 03/11/2019

PIROTTA, Fernanda de Abreu; SEUGLING, Priscila. O critério material do IPVA e a ausência de lei complementar. Revista de direito público, Londrina, Vol. 2, nº 2, 2007, pp. 167-176. Disponível em < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11463/10199> > Acesso em 30/10/2019

PWC. 2018 Global automotive tax guide. 2018.pp. 120-127. Disponível em < <https://www.pwc.de/de/automobilindustrie/2018-pwc-global-automotive-tax-guide.pdf>> Acesso 03/11/2019

RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. Federalismo: condições de possibilidade e características essenciais. Revista de informação legislativa, v. 49, n. 193, p. 21-30, jan. /mar. 2012. | Boletim de direito administrativo, v. 29, n. 2, p. 180-188, fev. 2013. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496555>>. Acesso em 09/04/2019

SANTANA DE PARNAIBA. Câmara Municipal de Santana de Parnaíba. Lei Nº 3662, de 7 de dezembro de 2017. Dá nova redação ao Artigo 1º, da Lei nº 1.820, de 20 de

dezembro de 1993. Santana de Parnaíba, 7 dez. 2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/sp/s/santana-de-parnaiba/lei-ordinaria/2017/367/3662/lei-ordinaria-n-3662-2017-da-nova-redacao-ao-artigo-1-da-lei-n-1820-de-20-de-dezembro-de-1993?q=IPVA>> Acesso 03/11/2019

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/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>> Acesso em 03/11/2019

SIMÕES. Tiago Landi. O critério espacial do IPVA e a guerra fiscal entre os Estados. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V. 4, N. 1, 2009, p. 173-184. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10741>> Acesso em 30/10/2019

SINDIFISCO NACIONAL. Sistema Tributário: Diagnóstico e elementos para mudanças. Revista ampliada e atualizada, Brasília, 3º. Ed, 2018. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=34929:sistema-tributario-diagnostico-e-elementos-para-mudancas&catid=181&Itemid=249> Acesso em 10/05/2019

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 Nº 5654. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/02/Fabiana-Del-Padre-Tome.pdf>>. Acesso em 08/05/2019

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Planejamento e Políticas. Públicas, nº15, 1997. ISSN: 01034138. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127/129>>. Acesso em 09/04/2019