

## O CONCEITO DE IPVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: LIMITES LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS

Laisa Silva de Jesus<sup>1</sup>  
Leandro Alves Coelho<sup>2</sup>

**RESUMO:** **Introdução:** O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) constitui relevante instrumento de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, integrando o Sistema Tributário Nacional. Sua criação, em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), representou um marco na descentralização fiscal, mas também originou divergências legislativas e interpretativas em razão da ausência de uma lei complementar nacional que uniformize suas normas gerais. **Objetivo:** o estudo tem como objetivo analisar o conceito jurídico do IPVA, seus limites legais e jurisprudenciais. **Materiais e Métodos:** A pesquisa foi desenvolvida mediante abordagem qualitativa, com base em revisão bibliográfica e análise doutrinária e jurisprudencial. Foram examinadas a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, leis estaduais e decisões dos tribunais superiores, notadamente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. **Resultados:** Verificou-se que a autonomia legislativa dos Estados resultou em disparidades normativas, conflitos de competência e insegurança jurídica, especialmente quanto ao fato gerador e ao local de recolhimento do imposto. **Conclusão:** Constatou-se que o IPVA, embora desempenhe papel relevante na arrecadação estadual, carece de uniformidade normativa e de segurança jurídica em razão da inexistência de lei complementar nacional que defina parâmetros gerais. As diferentes interpretações adotadas pelos entes federativos quanto ao fato gerador, ao local de cobrança e à própria competência tributária têm produzido distorções na aplicação do imposto e conflitos de competência. A falta de delimitação conceitual também tem levado à equivocada associação do IPVA a tributos incidentes sobre circulação ou uso do veículo, quando sua natureza é de imposto sobre a propriedade. Diante desse cenário, impõe-se a necessidade de normatização nacional para conferir estabilidade jurídica, coerência interpretativa e efetividade à arrecadação do tributo.

6359

**Palavras-chave:** Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Conceito. Direito Tributário. Jurisprudência.

### 1 INTRODUÇÃO

Em 1988, a Constituição Federal, ao organizar o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu a competência tributária dos entes federados, garantindo-lhes autonomia financeira. No que se refere aos impostos, sua competência foi distribuída de forma exclusiva, atribuindo a cada ente federativo a noção detalhada de tributos, sendo que a União recebeu, além dos

<sup>1</sup> Discente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia.

<sup>2</sup> Docente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia.

impostos já previstos, a competência para criar tributos residuais. Para garantir mais estabilidade e segurança jurídica no sistema tributário, a Constituição, em seu artigo 146, confere à lei complementar federal a função de estabelecer normas gerais sobre legislação tributária. Essa competência abrange pontos essenciais, como a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos sujeitos passivos dos tributos.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), objeto deste estudo, foi instituído no Brasil por meio de emenda constitucional durante a vigência da Constituição Federal de 1985, para substituir a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída no Brasil em 1969. À época, a TRU estava diretamente relacionada à expansão e manutenção da malha rodoviária nacional, uma vez que sua arrecadação era destinada ao custeio das estradas. (Suzin, 2018).

A referida Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, que acrescentou o inciso III ao artigo 23 da Constituição de 1969, sendo alterada a redação do dispositivo, que consistiu na remoção da vedação explícita à cobrança de outros impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

No atual ordenamento, a competência tributária referente ao IPVA está expressamente prevista no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que dispõe: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] III- propriedade de veículos automotores”<sup>3</sup>. No entanto, pode-se perceber que até o momento, não foi instituída uma lei complementar nacional que estabeleça normas gerais para esse tributo, especialmente porque sua criação ocorreu após a elaboração do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996).

Desse modo, diante da ausência dessa lei complementar, os Estados e o Distrito Federal precisaram legislar de forma autônoma para instituir o IPVA em seus territórios, amparados pela autorização prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal, estabelecendo que “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”<sup>4</sup>

Assim, diante da ausência de uma lei complementar que estabeleça as diretrizes previstas no artigo 146, inciso III, da Constituição, os Estados e o Distrito Federal acabaram recorrendo à competência legislativa supletiva. Como resultado, cada ente federativo passou a

---

<sup>3</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.

<sup>4</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário [...] § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 5 out. 1988)

exercer sua competência legislativa plena para a criação e regulamentação do IPVA dentro de seus respectivos territórios.

Entretanto, essa autonomia legislativa resultou em um conjunto de normas estaduais e distritais que apresentam divergências significativas entre si, gerando conflitos de competência e, em alguns casos, a bitributação do contribuinte.

Desse modo, diante da autonomia tributária dos entes federados e de possíveis divergências e arbitrariedades geradas pela falta de uma legislação uniforme, formulou-se o seguinte questionamento: A legislação tributária e a jurisprudência brasileira impõem limites ao conceito legal de IPVA e sua aplicação?.

Para responder a essa indagação, o presente estudo abordará inicialmente, o desenvolvimento histórico do IPVA no ordenamento jurídico brasileiro, seu conceito etimológico e fundamentos legais e jurisprudenciais, de modo a compreender como a legislação tributária, especialmente a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, define o conceito desse imposto e até que ponto as normas constitucionais e infraconstitucionais impõem restrições à sua aplicação.

Em segundo momento, a pesquisa abordará a regra-matriz de incidência tributária do IPVA e os desafios práticos decorrentes da lacuna normativa gerada pela falta de uma lei federal que uniformize suas normas gerais e por fim, será suscitado as decisões judiciais que influenciam a interpretação do conceito desse imposto, com ênfase nas limitações impostas pela jurisprudência ao conceito legal do IPVA, especialmente no que tange à compatibilidade do IPVA com princípios constitucionais, como a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

O estudo foi desenvolvido com base no método qualitativo, a partir de estudos bibliográficos e de análise doutrinária, utilizando revisão de literatura especializada em Direito Tributário, incluindo a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional e demais normas infraconstitucionais pertinentes, bem como obras doutrinárias, artigos acadêmicos, livros e pesquisas relacionadas ao Sistema Tributário Nacional, ao IPVA e à competência tributária dos Estados.

Ao final, espera-se oferecer uma análise dos desafios legais e jurisprudenciais que envolvem o conceito desse imposto. Ao abordar essas questões, o estudo também buscou proporcionar uma reflexão sobre o papel da União, dos Estados e do Distrito Federal na construção de um sistema tributário mais equânime, eficiente e coerente, alinhado aos princípios constitucionais que regem a ordem tributária no Brasil.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A Origem dos Tributos

A convivência em sociedade exigiu a limitação de certas liberdades individuais com o objetivo de assegurar a segurança e o bem-estar coletivo. A estruturação da sociedade, por sua vez, implica custos que devem ser suportados por todos, a fim de garantir tanto a organização social quanto a conformação política da vontade comum. Aquilo que, em tempos antigos, era oferecido espontaneamente aos deuses ou aos líderes tribais, com o tempo, transformou-se em uma obrigação.

Dessa forma, os tributos têm raízes antigas e acompanharam a evolução da humanidade. Nas comunidades primitivas, com o surgimento dos primeiros líderes e guerreiros, é plausível supor que as contribuições tenham começado como atos voluntários, tornando-se obrigatórias com o passar do tempo, à medida que se consolidavam formas mais organizadas de liderança e governo.

Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado, sob a forma de tributos. (PNEF, 2017)

6362

Desse modo, conforme aduz, Luciano Amaro, pode-se afirmar que o tributo sempre esteve presente na história da humanidade (Amaro, 2012).

### 2.2 O Surgimento do IPVA e sua Base Constitucional

No Brasil, a Constituição de 1946 promoveu uma nova reestruturação no sistema tributário nacional. Essa reforma estabeleceu sistemas tributários próprios para cada ente federativo, União, Estados e Municípios, reforçando a autonomia fiscal dentro da federação. Foi também nesse período que se consolidou juridicamente a classificação dos impostos segundo critérios legais. A apuração dos tributos passou a ser feita com base nos custos e despesas registrados no exercício fiscal anterior, o que tornou a cobrança mais alinhada à realidade econômica dos contribuintes. Além disso, começou a ganhar espaço o princípio da capacidade contributiva, que propõe que os tributos devem ser proporcionais à aptidão econômica de cada indivíduo ou empresa para contribuir com o financiamento do Estado.

De acordo com Almeida (1969):

Por meio da Constituição de 1946 também consagrou-se o princípio da capacidade contributiva, como um dos pilares de sustentação do direito tributário. Os problemas

conjunturais econômicos da época do pós guerra e a sobrecarga dos custos e despesas para a manutenção dos aparatos da administração dos Estados levaram a um continuado aumento dos impostos, em número e valor.

Constituição de 1965 conferiu ao Presidente da República a prerrogativa de encaminhar ao Congresso Nacional propostas de emenda constitucional e projetos de lei relacionados à organização fiscal e tributária. Nesse contexto, foram implementadas medidas de caráter emergencial, com foco na melhoria dos mecanismos de arrecadação e na reestruturação do sistema de cobrança de tributos. Posteriormente, ocorreram alterações relevantes por meio de duas emendas constitucionais. A Emenda nº 18, de 1978, introduziu um modelo de sistema tributário integrado, buscando maior uniformidade e coordenação entre os entes federativos. Já a Emenda nº 23, promulgada em 1984, teve como principal objetivo ampliar a base de arrecadação e fortalecer a receita tributária do Estado.

Nesse contexto, destaca-se o surgimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência estadual, criado para substituir a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), que possuía competência municipal, sendo considerado um tributo de instituição relativamente recente no sistema jurídico brasileiro. A TRU tinha como objetivo financiar a expansão e a manutenção das rodovias nacionais, refletindo as necessidades de infraestrutura da época. A transição para o IPVA representou uma mudança significativa na estrutura arrecadatória, conferindo ao tributo natureza estadual e ampliando sua base de incidência (Mamede, 2002).

6363

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi criado por meio da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, passando a vigorar no exercício seguinte. A partir dessa emenda, atribuiu-se aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o referido imposto, incidente sobre a propriedade de veículos automotores. Ao mesmo tempo, ficou expressamente proibida a cobrança de outros impostos ou taxas pela simples utilização do veículo que acrescentou o inciso III ao artigo 23 da referida Constituição, estabelecendo a base legal para sua criação:

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

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

No entanto, desde sua criação, o imposto não foi regulamentado por lei complementar, o que conferiu autonomia normativa aos entes estaduais para disciplinar sua cobrança e forma de incidência (Lobo, 2021).

A vedação foi posteriormente confirmada pela Constituição Federal de 1988, no artigo 155, consolidando a competência estadual e distrital sobre o tributo, com uma leve modificação em sua redação, que suprimiu apenas a proibição explícita da cobrança de outros tributos relacionados ao uso de veículos. A competência para instituí-lo foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conforme disposto no artigo 155, inciso III.

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

A Constituição Federal de 1988 também estabeleceu os fundamentos do Sistema Tributário Nacional, determinando as restrições ao poder de tributar, a competência para instituir tributos e a distribuição das receitas tributárias. Ela conferiu aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a autoridade para criar, alterar ou extinguir tributos, sempre por meio de legislação, conforme as diretrizes previstas na própria Constituição.

Assim, o novo texto constitucional passou a organizar a tributação com base em três eixos fundamentais: os princípios gerais que regem a atividade tributária, os limites impostos ao poder estatal de tributar e a definição das competências tributárias de cada ente federativo (Borba, 2007).

6364

Como consequência dessa ausência de uniformização, cada unidade da Federação editou sua própria lei estadual para definir o fato gerador, o local de ocorrência e o sujeito passivo do IPVA. Esse cenário representou, por um lado, um avanço conceitual, ao reconhecer a verdadeira natureza jurídica do tributo sobre a propriedade de veículos automotores, mas, por outro lado, configurou um retrocesso quanto à padronização nacional, abrindo espaço para divergências interpretativas e situações de bitributação, semelhantes às que existiam antes da extinção da TRU (Cunha, 2019).

Ademais, conforme interpretação dos princípios constitucionais descrita por Martins (1992):

A Constituição, sendo restritiva na atribuição de poderes de tributar ao Estado, oferece garantias à sociedade, ou seja, aos contribuintes, ao não permitir a criação de impostos ou tributos sem que estes estejam definidos em lei, mantendo assim uma série de princípios já presentes em outras edições, como, por exemplo, os princípios da legalidade, igualdade tributária, da irretroatividade e anterioridade entre outros.

Esse conceito de tributo foi incorporado e está formalmente definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que preceitua:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada ( CTN, Lei 5.172/66).

Conforme explica Marcelo Guerra Martins, essa prestação é de natureza pecuniária e compulsória. Ela possui um valor monetário, sendo representada em dinheiro. Além disso, trata-se de uma obrigação compulsória, ou seja, é obrigatória, independentemente da vontade de quem deve realizar o pagamento (Martins, 2004).

Além de ser pecuniária e compulsória, a obrigação tributária, no contexto da hipótese de incidência, deve ser criada por meio de lei, em conformidade com o princípio da legalidade tributária estrita. A criação ou aumento de qualquer tributo deve ocorrer por meio de legislação, conforme o disposto no artigo 150, I, da Constituição Federal. Nesse sentido, o termo "lei" deve ser entendido em seu sentido estrito. Assim, o tributo possui um respaldo legal, sendo uma prestação pecuniária compulsória, distinta de uma sanção (Martins, 2004).

### 2.3 Natureza Jurídica e Competência Tributária

De acordo com o artigo 5º do Código Tributário Nacional, os tributos são classificados nas seguintes espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essa classificação também encontra respaldo na Constituição Federal, que, em seu artigo 145, estabelece as formas pelas quais os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, podem instituir esses tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - Impostos; II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Embora o Código Tributário Nacional, em uma leitura inicial, mencione apenas três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, parte significativa da doutrina defende a existência de outras duas categorias que também devem ser reconhecidas. A quarta espécie tributária, inclusive, é mencionada expressamente no próprio CTN, no artigo 15.

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - Guerra externa, ou sua iminência; II - Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Desse modo, diante das previsões legais, é possível concluir que a Constituição Federal reconhece cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Assim, antes de analisar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, é necessário compreender a categoria tributária à qual este imposto pertence.

Conforme estabelece o artigo 16 do Código Tributário Nacional, os impostos são tributos cuja exigência decorre de um fato gerador que não está ligado diretamente a uma ação específica do Estado em relação ao contribuinte. Em outras palavras, o pagamento do imposto não pressupõe a prestação de um serviço público individualizado ou qualquer contraprestação direta por parte do poder público.

Nessa linha, Geraldo Ataliba propõe uma distinção entre tributos vinculados e não vinculados à atividade estatal. Os tributos não vinculados, como os impostos, têm sua incidência baseada em situações jurídicas próprias do contribuinte, sem depender da atuação concreta do Estado (Ataliba, 2009).

Hugo de Brito Machado complementa esse entendimento ao afirmar que a obrigação tributária referente aos impostos não surge em razão de uma ação estatal específica voltada ao contribuinte. O que dá origem ao dever de pagar imposto é uma situação particular do contribuinte, geralmente ligada ao seu patrimônio, à sua renda ou a alguma atividade econômica, sem que isso decorra de uma conduta ativa do Estado (Machado, 2012).

Assim, os impostos se caracterizam como tributos não vinculados e podem ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, conforme a competência atribuída a cada ente federativo pela Constituição Federal. 6366

Diante do exposto, verifica-se que a competência para instituir o IPVA foi atribuída constitucionalmente aos Estados e ao Distrito Federal. Contudo, considerando que a competência legislativa sobre direito tributário é concorrente, os Estados e o Distrito Federal, ao elaborarem suas leis instituidoras do IPVA, deveriam respeitar, além das normas constitucionais, as diretrizes gerais estabelecidas pela União por meio de sua legislação complementar.

No entanto, como será explanado nos capítulos a seguir, devido à ausência de uma Lei Complementar Nacional, as legislações estaduais que regulam o IPVA têm adotado critérios materiais variados, especialmente no que tange à definição da expressão "veículo automotor". Isso tem levado à formação de um sistema tributário distante do modelo ideal.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, considerando que o Direito Tributário trata de exigências do Estado que impactam diretamente direitos fundamentais do cidadão, como a liberdade e a propriedade, é essencial identificar com precisão o momento em que se forma a

relação jurídica decorrente da tributação. Isso garante que as partes envolvidas tenham clareza sobre seus deveres e garantias dentro dessa relação jurídico-tributária (Carvalho, 2011).

#### **2.4 A Uniformização do IPVA no Brasil: Análise dos Protocolos do CONFAZ e a Construção do Conceito Nacional do Imposto**

O Protocolo IPVA 01/86, firmado pelos Secretários de Fazenda e Finanças dos Estados e do Distrito Federal em dezembro de 1986, representou um esforço coordenado no sentido de uniformizar a aplicação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em todo o território nacional. A proposta surgiu da constatação de que a base de cálculo atrelada exclusivamente à potência dos motores resultava em distorções na cobrança do tributo, penalizando de forma igual veículos com valores de mercado bastante distintos. O protocolo também objetivou a harmonização tributária e a eficiência na arrecadação do IPVA, sem perder de vista os princípios de justiça fiscal e padronização normativa (CONFAZ, 1986).

Para corrigir essas distorções e garantir maior justiça fiscal, o protocolo propôs a adoção de uma tabela-modelo anual, com valores de referência para o cálculo do imposto. Esses valores seriam determinados com base em pesquisas de mercado realizadas no mês de novembro de cada ano, contando com a participação de representantes das diferentes regiões do país. Tal tabela, que deveria ser aprovada por meio de protocolo específico, serviria como parâmetro para todas as unidades federativas.

6367

Entre os princípios estabelecidos pelo acordo, destacaram-se critérios claros para a definição da base de cálculo: veículos novos nacionais teriam como referência o valor de aquisição; veículos estrangeiros, o valor do desembarço aduaneiro. Para os veículos usados, o imposto seria devido no estado de registro no primeiro dia do ano, sendo exigido o pagamento para fins de transferência de propriedade entre estados. Além disso, foi instituída a cobrança proporcional para veículos novos ou importados adquiridos ao longo do exercício (CONFAZ, 1986).

O Protocolo IPVA 01/87, firmado em dezembro de 1987 pelos Secretários de Fazenda e Finanças dos Estados e do Distrito Federal, teve como principal objetivo aprovar a tabela-modelo de valores de referência para o cálculo do IPVA no exercício de 1988. A iniciativa decorreu do que já havia sido estabelecido no Protocolo IPVA 01/86, especialmente no que se refere à padronização dos critérios de cobrança do imposto em âmbito nacional. Além da aprovação da nova tabela, o protocolo introduziu duas novas diretrizes à legislação anterior: determinou que o pagamento do IPVA ocorresse obrigatoriamente no primeiro semestre do ano

e recomendou que esse pagamento fosse feito em cota única. Tais medidas visam facilitar a arrecadação, garantir maior previsibilidade orçamentária e incentivar a quitação antecipada do tributo (CONFAZ, 1987).

Em 1988, através do protocolo instituído em dezembro de 1988, restou estabelecido parâmetros unificados para orientar os estados e o Distrito Federal na apuração do imposto. Uma das novidades sancionadas foi a conversão dos valores com base no valor da Obrigação do Tesouro Nacional (OTN) vigente em janeiro de 1989, garantindo a atualização monetária dos montantes devidos. Também ficou definido que os contribuintes poderiam iniciar o pagamento do IPVA já a partir de janeiro do exercício, desde que a legislação estadual assim o permitisse. Tais medidas reforçaram o esforço de padronização e atualização do imposto, assegurando maior previsibilidade e justiça na sua cobrança (CONFAZ, 1988).

Por fim, o Protocolo IPVA 01/92, firmado durante a 67ª Reunião Ordinária do CONFAZ em junho de 1992, representou um passo importante na tentativa de unificação das normas relativas ao IPVA entre os estados do Nordeste. O acordo teve como foco principal padronizar aspectos fundamentais da legislação estadual sobre o imposto, como o fato gerador, as alíquotas, a base de cálculo, as isenções e a terminologia adotada. A motivação central para essa medida foi a constatação de que disparidades legislativas entre os estados vinham provocando perdas significativas na arrecadação, além de dificultar a administração do tributo. O protocolo estabeleceu que os estados signatários deveriam apresentar projetos de lei às respectivas assembleias legislativas até outubro daquele ano, visando implementar as mudanças necessárias. Também foram previstos mecanismos de cooperação entre os entes federativos, como o intercâmbio de dados cadastrais, reuniões periódicas de avaliação e a elaboração conjunta de tabelas de valores para os exercícios seguintes. A iniciativa reforça a busca por maior eficiência fiscal e equidade na cobrança do IPVA entre as unidades da federação (CONFAZ, 1992).

6368

## 2.5 Função Fiscal e Extrafiscal do IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) possui caráter essencialmente fiscal, tendo como principal objetivo aumentar a arrecadação dos Estados. Contudo, o tributo também assume função extrafiscal quando é utilizado como instrumento de diferenciação de alíquotas, especialmente em razão do tipo de combustível empregado nos veículos (Machado, 2006).

A função fiscal do sistema tributário é fundamental para garantir a sustentação financeira do Estado. Nesse contexto, o IPVA tem sido objeto de discussões e propostas de reforma voltadas a torná-lo um tributo mais justo, eficiente e equitativo. Entre as medidas adotadas, destacam-se as isenções e os incentivos fiscais concedidos a veículos menos poluentes e com maior eficiência energética, iniciativa que visa estimular a renovação da frota nacional e minimizar os impactos ambientais decorrentes do uso de automóveis.

A regulamentação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, especialmente no que se refere à definição do termo “veículo automotor” previsto em seu critério material, demandaria a edição de uma lei complementar. Entretanto, a inexistência dessa norma nacional tem levado à adoção de interpretações distintas entre os Estados, o que gera insegurança jurídica e afronta ao princípio da isonomia (Lobo, 2021).

## **2.6 Base de Cálculo, Progressividade e Critérios de Incidência**

O valor do IPVA é calculado com base em diversos elementos, como marca, modelo, ano de fabricação, potência e valor venal do veículo, conforme critérios definidos em legislação estadual. Essa diferenciação, muitas vezes denominada de progressividade, tem sido alvo de questionamentos, uma vez que a Constituição Federal restringe expressamente a aplicação da progressividade apenas aos impostos sobre a renda (IR), a propriedade territorial rural (ITR) e a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

6369

De modo geral, o lançamento do IPVA ocorre anualmente, com exigibilidade a partir de 1º de janeiro de cada exercício fiscal. A base de cálculo corresponde ao valor constante na nota fiscal, no caso de veículos novos e ao valor médio de mercado, para veículos usados, normalmente apurado segundo a Tabela FIPE.

A Tabela FIPE constitui um referencial de preços médios de veículos automotores, amplamente utilizado no Brasil para fins de avaliação e negociação no mercado automotivo. Trata-se de uma base de dados pública, que reúne informações atualizadas sobre o valor estimado de diversos modelos. Contudo, é importante destacar que a Tabela FIPE não reflete, de forma absoluta, o valor real de mercado de um veículo, tampouco representa um indicador oficial de depreciação. Assim, automóveis com estado de conservação inferior à média podem apresentar valor comercial significativamente menor do que aquele sugerido na tabela. A instituição responsável pela elaboração do índice é a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), organização sem fins lucrativos, sediada em São Paulo e atuante desde 1973 (Conceição, 2017).

De modo geral, o IPVA é um imposto de competência estadual, cobrado anualmente, cuja arrecadação tem como objetivo contribuir para a manutenção e melhoria da infraestrutura viária, abrangendo ações como pavimentação, sinalização e iluminação pública.

## 2.7 Isenções

No que se refere à não incidência do IPVA, o tributo não é devido sobre veículos pertencentes à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; bem como aos templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, autarquias e fundações públicas, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, além das embaixadas e consulados estrangeiros (SEFAZ, 2012).

## 2.8 Divergências Interpretativas entre os Estados e os Entendimentos Jurisprudenciais no Brasil

Atualmente, as legislações estaduais adotam critérios distintos para identificar o fato gerador, variando conforme a categoria do veículo: I- no caso de veículos usados, geralmente considera-se o primeiro dia do ano civil; II- para veículos novos, o marco é a data da primeira aquisição pelo consumidor final; III- em relação aos veículos importados diretamente pelo consumidor.

6370

Ainda nesta senda, a ausência de uma Lei Complementar Nacional que estabeleça normas gerais tem resultado, mais uma vez, em impactos relevantes. Um dos principais problemas é a divergência entre os critérios espaciais adotados pelas legislações estaduais, o que tem gerado desigualdades significativas. As implicações dessa falta de uniformidade serão analisadas na pesquisa.

Ao se analisar a parte consequente da norma tributária, o primeiro elemento a ser considerado é o critério pessoal, que diz respeito à identificação dos sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária: o sujeito ativo (quem tem o direito de exigir o tributo) e o sujeito passivo (quem tem o dever de cumprir a obrigação tributária).

O sujeito ativo, em regra, é o ente público que possui a competência legal para instituir e cobrar o tributo, conforme estabelece o artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN). No entanto, o próprio CTN admite exceções, nas quais o titular do crédito tributário não é o ente com competência originária (Schoueri, 2018).

Por sua vez, o sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, que assume a obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. O artigo 121 do CTN, em seu parágrafo único, distingue duas figuras dentro do sujeito passivo: I- o contribuinte, que possui

uma ligação pessoal e direta com o fato gerador; e II - o responsável, que mesmo sem ser o contribuinte direto, é legalmente designado para cumprir a obrigação, por força de norma expressa (Brasil, 1966).

Por fim, com relação ao valor que será exigido do contribuinte, entende-se que será composto por dois elementos fundamentais: a base de cálculo, que quantifica o aspecto tributável da situação, e a alíquota, que é o percentual ou valor fixo aplicado sobre essa base para se obter o montante do tributo.

Diante do que foi exposto, observa-se que, no caso do IPVA, a base de cálculo adotada, via de regra, é o valor venal do veículo automotor (Brasil, 1988). Já a alíquota aplicada pode variar conforme o Estado, sendo normalmente diferenciada com base nas características do veículo, como seu tipo ou a forma como é utilizado.

Conforme demonstram diversas decisões judiciais nos tribunais brasileiros, observa-se uma recorrente interpretação equivocada acerca da natureza jurídica do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), principalmente quanto ao critério material e espacial.

O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no julgamento da Apelação Cível nº 0025122-08.2017.8.19.0004, reconheceu a legitimidade da cobrança do IPVA pelo Estado do Rio de Janeiro, reafirmando que o tributo deve ser recolhido no local do domicílio do proprietário do veículo, em conformidade com o Tema 708 do STF, que consolidou tal entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA . AQUISIÇÃO DE VEÍCULO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, EM 2014. PAGAMENTO DO IPVA 2015 E 2016 EM SÃO PAULO. ALEGAÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUANTO AO IPVA DE 2015 E 2016. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA . RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - Nos termos do art. 1º da Lei Estadual n.2 .877/97, o IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado no Estado do Rio de Janeiro, ocorrendo em 01 de janeiro de cada exercício - Recente apreciação da matéria pelo C.STF, no julgamento do RE nº 1016605/MG, em 12/09/2020, com repercussão geral reconhecida, Tema n.708, fixando-se a seguinte tese: "A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário." . - Caso concreto no qual o proprietário do veículo já era domiciliado no Estado do Rio de Janeiro em 2014. Legítima a cobrança do IPVA - Necessária reforma da sentença proferida pelo juízo a quo. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (TJ-RJ - APL: 00251220820178190004, Relator.: Des(a) . MARIA REGINA FONSECA NOVA ALVES, Data de Julgamento: 01/02/2022, DÉCIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 07/02/2022)

O entendimento supramencionado reforça a importância do critério do domicílio tributário como elemento delimitador da competência estadual, buscando evitar a duplicidade de cobranças e promover segurança jurídica.

Em outro julgado, o Tribunal de Justiça do Amazonas, na Apelação Cível nº 0601744-63.2018.8.04.0001, firmou entendimento no sentido de que o antigo proprietário do veículo não pode ser responsabilizado por débitos de IPVA posteriores à tradição do bem.

CIVIL E PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO. AÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER E DANOS MORAIS C/C ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. VENDA DE VEÍCULO . TRADIÇÃO CONSUMADA. MULTAS E IPVA INEXIGÍVEIS. ÔNUS DO COMPRADOR. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO . SENTENÇA MANTIDA. 1. Inicialmente, têm-se que a questão a ser dirimida era sobre não ser o autor, responsável pelas dívidas (multas e IPVA) que estavam lhe atribuindo, em virtude de venda do veículo a terceiro em 05/07/2016; 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a norma contida no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro deve ser mitigada, tendo em vista a orientação de que, havendo notícia da transferência do veículo, embora tardia, inexistente a responsabilidade do antigo proprietário pelas infrações cometidas em momento posterior à tradição do bem; 3. Sendo assim, o magistrado entendeu que em decorrência da tradição consumada, estava afastada a legalidade da cobrança de tributos com relação ao autor, ou seja, pela anulação das dívidas entre o autor e Fazenda Pública, que era o objetivo principal da ação, conforme previsto no art. 1.267 do Código Civil; 4 . O Graduado Órgão Ministerial deixou de se manifestar meritoriamente sobre o feito; 5. Recurso conhecido e não provido. Sentença mantida. (TJ-AM - Apelação Cível: 0601744-63 .2018.8.04.0001 Manaus, Relator.: Joana dos Santos Meirelles, Data de Julgamento: 26/02/2024, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 26/02/2024)

Verifica-se, portanto, que o tribunal adotou interpretação conforme a jurisprudência do STJ, que tem mitigado a aplicação literal do art. 134 do CTB, resguardando o princípio da personalidade da obrigação tributária e evitando a imputação de débitos a quem já não detém a propriedade do veículo.

Na mesma linha, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, ao julgar os Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 0257537-69.2017.8.19.0001, reconheceu a ocorrência de bitributação quando o IPVA foi pago no Estado de São Paulo e posteriormente cobrado também pelo Rio de Janeiro.

Esse precedente reitera que o pagamento do tributo em um Estado impede nova cobrança por outro ente federativo sobre o mesmo fato gerador, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da não confisco.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO . COBRANÇA DE IPVA DO EXERCÍCIO DE 2015, APÓS TRANSFERÊNCIA DO VEÍCULO DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. IPVA QUE FOI PAGO NO ESTADO DE SÃO PAULO. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO QUE É VEDADA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA DO PEDIDO . IRRESIGNAÇÃO DO RÉU (ESTADO DO RIO DE JANEIRO). ALEGAÇÃO DE QUE OS AUTOMÓVEIS DEVEM SER LICENCIADOS E REGISTRADOS NO LOCAL DE DOMICÍLIO DO

PROPRIETÁRIO, CABENDO À REFERIDA UNIDADE FEDERATIVA O RECOLHIMENTO DO IPVA DEVIDO. INTELIGÊNCIA DA LEI ESTADUAL Nº 2.877/97 . CONSIDERANDO-SE OCORRIDO O FATO GERADOR NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE AO REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA NO ÓRGÃO EXECUTIVO DE TRÂNSITO DESTE ESTADO (DETRAN/RJ). APELADA QUE DEMONSTROU NOS AUTOS QUE A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE SOMENTE OCORREU EM 29/05/2015, COM PAGAMENTO DO IPVA 2015 AO ESTADO DE SÃO PAULO, ENTE FEDERATIVO DE ORIGEM E ONDE O VEÍCULO SE ENCONTRAVA REGISTRADO. NOVA COBRANÇA REALIZADA PELO ESTADO DO RIO DE JANEIRO IMPORTA EM DUPLA TRIBUTAÇÃO, O QUE É VEDADO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AO REALIZAR A TRANSFERÊNCIA DO REGISTRO, O VEÍCULO DEVE ESTAR DEVIDAMENTE REGULARIZADO QUANTO AOS DÉBITOS RELATIVOS A TRIBUTOS, ENCARGOS E MULTA . ARTIGOS 124, III E 128 DO CTN NÃO PERMITEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE SE PERSISTIR SOBRE O BEM ALGUM DÉBITO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA. AUSÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS . (TJ-RJ - APL: 02575376920178190001 202200105812, Relator.: Des(a). VALÉRIA DACHEUX NASCIMENTO, Data de Julgamento: 03/08/2023, DÉCIMA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA . AQUISIÇÃO DE VEÍCULO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO, EM 2014. PAGAMENTO DO IPVA 2015 E 2016 EM SÃO PAULO. ALEGAÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO PELO ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUANTO AO IPVA DE 2015 E 2016. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA . RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - Nos termos do art. 1º da Lei Estadual n.2 .877/97, o IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado no Estado do Rio de Janeiro, ocorrendo em 01 de janeiro de cada exercício - Recente apreciação da matéria pelo C.STF, no julgamento do RE nº 1016605/MG, em 12/09/2020, com repercussão geral reconhecida, Tema n.708, fixando-se a seguinte tese: "A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário." . - Caso concreto no qual o proprietário do veículo já era domiciliado no Estado do Rio de Janeiro em 2014. Legítima a cobrança do IPVA - Necessária reforma da sentença proferida pelo juízo a quo. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (TJ-RJ - APL: 00251220820178190004, Relator.: Des(a) . MARIA REGINA FONSECA NOVA ALVES, Data de Julgamento: 01/02/2022, DÉCIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 07/02/2022)

6373

No mesmo sentido, o Mandado de Segurança nº 0034492-86.2018.8.19.0000, também do TJ-RJ, confirmou a impossibilidade de nova cobrança do IPVA pelo Estado do Rio de Janeiro, quando o tributo já havia sido quitado no Estado de São Paulo, reconhecendo a bitributação como afronta ao princípio da segurança jurídica.

O acórdão ilustra a relevância da atuação do Poder Judiciário na contenção de práticas arrecadatórias conflitantes entre os entes federativos, reforçando o entendimento de que a

competência para a cobrança deve ser exercida apenas pelo Estado onde o veículo se encontrava licenciado e o imposto pago.

Em contrapartida, no julgamento da Apelação Cível nº 1023664-88.2017.8.26.0053, o Tribunal de Justiça de São Paulo reconheceu que a existência de pluralidade de domicílios do contribuinte autoriza o recolhimento do IPVA no Estado de sua escolha, conforme o art. 120 do CTB.

MANDADO DE SEGURANÇA Extinção do débito tributário contido na CDA nº 1.214.469.064 IPVA do exercício de 2013 Alegação de possuir domicílio no estado de Paraná Elementos dos autos que indicam ter a impetrante pluralidade de domicílios, a permitir o registro do veículo e recolhimento do tributo no Estado do Paraná, em observância ao art. 120 do CTB. Segurança concedida. Recurso provido. SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 1023664-88.2017.8.26.0053. Relator: Desembargador Carlos Eduardo Pachi. Julgamento: 29 jan. 2019. Órgão Julgador: Nona Câmara de Direito Público. Publicação: 29 jan. 2019. Tribunal de Justiça de Pernambuco Poder Judiciário Gabinete do Des. Josué Antônio Fonseca de Sena (4ª CDP) Praça da República, S/N, Santo Antônio, RECIFE - PE - CEP: 50010-040 - 4ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0002606-08.2016.8 .17.2001 APELANTE: COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, PGE - PROCURADORIA DA FAZENDA ESTADUAL APELADO: BASSEVELLE PARTICIPAÇÕES LTDA - ME RELATOR: DES. JOSUÉ ANTÔNIO FONSECA DE SENA EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA . APELAÇÃO ESTATAL. MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DE IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES. AUSÊNCIA DE RESPALDO CONSTITUCIONAL A JUSTIFICAR TAL COBRANÇA . ENTENDIMENTO PACIFICADO NO ÂMBITO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA EXPRESSÃO “VEÍCULO AUTOMOTOR”. O ESTADO NÃO É COMPETENTE PARA LEGISLAR SOBRE MATÉRIA AFETA AO ESPAÇO AÉREO OU MAR TERRITORIAL. COMPETÊNCIA DA UNIÃO . ART. 21, INCISOS XII, C E XXII, E ART. 22, I E X, AMBOS DA CF/88. SENTENÇA CONCESSIVA DE SEGURANÇA MANTIDA . REMESSA NECESSÁRIA NÃO PROVIDA. APELAÇÃO PREJUDICADA. DECISÃO UNÂNIME. 1 . Cuida-se de remessa necessária/apelação em face da sentença prolatada nos autos da ação mandamental, no qual foi concedida a segurança, para reconhecer a proibição da cobrança do IPVA sobre a embarcação descrita na exordial e determinar a abstenção do lançamento do imposto referido, respeitando o teor da súmula 239 do STF. 2. A cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves não tem respaldo constitucional. 3 . Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que a competência para instituir o IPVA não abrange a propriedade de embarcações ou aeronaves. Desse modo, não incide IPVA (substituto da antiga TRU - Taxa Rodoviária Única por força da Emenda Constitucional nº 27 de 1985) sobre esses meios de transportes, tendo em vista que o Estado não possui competência para legislar sobre navegação marítima ou aérea. 4. A sentença em reexame não comporta ajuste porque ao reconhecer o direito líquido e certo defendido pela impetrante se manteve em sintonia tanto com a jurisprudência reiterada da Suprema Corte quanto com a deste TJPE . 5. À unanimidade, negou-se provimento à remessa necessária, restando prejudicado o apelo estatal. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Apelação/Remessa Necessária, acordam os Desembargadores que integram a 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Pernambuco, na sessão de julgamento realizada, por unanimidade de votos, em negar provimento à remessa necessária, restando prejudicado o apelo do Estado de Pernambuco, nos termos do voto do Relator. Des . Josué Antônio Fonseca de Sena Relator (TJ-PE - APL: 00026060820168172001, Relator.: BRENO DUARTE RIBEIRO DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 17/05/2020, Gabinete da 2ª Vice Presidência Segundo Grau)

Desse modo, o posicionamento reflete uma interpretação flexível do critério espacial, admitindo a pluralidade de domicílio tributário e evitando o cerceamento da autonomia do contribuinte. Contudo, a falta de critérios uniformes entre os Estados mantém o risco de bitributação e de conflitos federativos, evidenciando a urgência de uma lei complementar que harmonize as normas gerais sobre o IPVA.

Por conseguinte, em relação ao critério material de incidência do tributo, o Tribunal de Justiça de Pernambuco, na Apelação nº 0002606-08.2016.8.17.2001, firmou entendimento de que é inconstitucional a cobrança de IPVA sobre embarcações, uma vez que tais bens não se enquadram no conceito de veículo automotor terrestre previsto na Constituição Federal.

IPVA - EMBARCAÇÕES INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA - PRECEDENTES DO STF -RECURSO OFICIAL IMPROVIDO. "Declarada a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 6.606/89 pelo STF, no que tange à incidência de IPVA relativamente às embarcações e aeronaves, é de rigor o afastamento da exação." (TJ-SP - AC: 01391340420078260000 SP 0139134-04 .2007.8.26.0000, Relator.: Thales do Amaral, Data de Julgamento: 18/10/2010, 4ª Câmara de Direito Público)

Esse entendimento, alinhado à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal, reforça que a competência tributária estadual limita-se aos veículos automotores terrestres, conforme interpretação restritiva do art. 155, III, da CF/88. A decisão reafirma o princípio da legalidade e a vedação de ampliação indevida da base de incidência tributária pelos Estados.

6375

Na mesma linha, o Tribunal de Justiça de São Paulo, ao julgar a Apelação Cível nº 0139134-04.2007.8.26.0000, reafirmou a inconstitucionalidade da cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves, alinhando-se à jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal. A decisão reforça que a substituição da antiga Taxa Rodoviária Única (TRU) pelo IPVA não ampliou o âmbito de incidência do tributo para outros meios de transporte, mantendo sua aplicação restrita à propriedade de veículos automotores terrestres.

Da mesma forma, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70010812055, declarou a inconstitucionalidade de dispositivos legais estaduais que previam a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 9º, INCS. I E III, DA LEI ESTADUAL Nº 8 .115/85, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.869/96. COBRANÇA DE IPVA DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES. IMPOSSIBILIDADE, VISTO NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE "VEÍCULOS AUTOMOTORES", PARA FINS DE COBRANÇA DO REFERIDO IMPOSTO . AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. UNÂNIME. ( Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 70010812055, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, Relator.: Alfredo Guilherme Englert, Julgado em 13/02/2006) (TJ-RS - ADI: 70010812055 RS, Relator: Alfredo Guilherme Englert, Data de Julgamento: 13/02/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 29/03/2006)

Verifica-se que o desencontro conceitual em torno do IPVA tem gerado dúvidas quanto à correta aplicação desse tributo pelos entes federados, especialmente no que se refere à sua finalidade, competência tributária e fato gerador. Muitos entes acabam confundindo o IPVA com tributos que incidem sobre a circulação ou o uso do veículo, quando, na realidade, trata-se de um imposto que incide exclusivamente sobre a propriedade. Essa distorção compromete a uniformidade da jurisprudência e gera insegurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

Assim, diante das divergências nas decisões judiciais relacionadas ao critério espacial do IPVA, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 784.682/MG, com o objetivo de uniformizar o entendimento sobre qual deve ser o local de pagamento do imposto, assegurando maior segurança jurídica e coerência na aplicação da norma tributária. Vejamos:

REPERCUSSÃO GERAL - IPVA - LOCAL DE RECOLHIMENTO - ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo ( Brasil, 2014)

Ainda a esse respeito, o Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão com repercussão geral (Tema 708), firmou o entendimento de que o IPVA deve ser recolhido no domicílio do proprietário do veículo, local onde o bem também deve ser licenciado e registrado, conforme prevê a legislação de trânsito.

O Tribunal concluiu que, na ausência de uma lei complementar federal sobre o tema, os estados podem legislar para garantir o cumprimento das normas constitucionais e do sistema tributário nacional. Assim, ficou reconhecida a validade da cobrança do IPVA pelo estado de domicílio do proprietário, mesmo que o veículo esteja registrado em outro estado.

### 3 MATERIAL E MÉTODOS

Para elaboração do presente artigo foram utilizadas revisão bibliográfica de literatura especializada em direito tributário, tais como a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, as leis estaduais que instituem o IPVA, e demais normas infraconstitucionais pertinentes, além de obras doutrinárias, artigos acadêmicos, livros e estudos relacionados ao Sistema Tributário Nacional, ao IPVA, à competência tributária dos Estados e ao Código Tributário Nacional, com ênfase na investigação dos limites legais e análises jurisprudenciais sobre o conceito de IPVA.

Também foram analisadas jurisprudências dos tribunais superiores e estaduais, especialmente decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, com o intuito de identificar os entendimentos consolidados e as divergências existentes sobre os limites legais e conceituais do IPVA no sistema tributário brasileiro.

A pesquisa foi realizada por meio de uma metodologia qualitativa, combinando diferentes técnicas de análise de dados, buscando extrair significados, princípios e fundamentos que permeiam a aplicação prática do imposto.

Por fim, o estudo delimitou-se à legislação e jurisprudência vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, não abrangendo comparações com sistemas tributários estrangeiros. Dessa forma, os resultados refletem a realidade normativa e interpretativa nacional, observando os princípios constitucionais tributários e as peculiaridades da competência dos Estados e do Distrito Federal.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise desenvolvida ao longo da pesquisa permitiu identificar que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um tributo cuja aplicação, embora amplamente consolidada na prática arrecadatória dos Estados e do Distrito Federal, ainda apresenta fragilidades jurídicas e divergências interpretativas pelos estados, decorrentes da ausência de lei complementar nacional que uniformize suas normas gerais.

6377

Os resultados demonstram que a criação do IPVA, por meio da Emenda Constitucional nº 27/1985, representou um avanço no sistema tributário brasileiro, ao estabelecer a competência estadual e distrital sobre o imposto e substituir a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU). Contudo, a falta de regulamentação complementar provocou heterogeneidade legislativa entre os entes federativos, gerando insegurança jurídica, bitributação e dúvidas quanto ao fato gerador e ao local de recolhimento.

A partir da revisão de literatura e da análise jurisprudencial, observou-se que os tribunais brasileiros têm exercido papel essencial na interpretação e uniformização do conceito de IPVA, especialmente diante das omissões normativas. O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Tema 708 da repercussão geral, fixou o entendimento de que o imposto deve ser cobrado pelo Estado do domicílio do proprietário do veículo, consolidando critério espacial que vinha sendo objeto de controvérsias entre as unidades da federação.

Os julgados analisados evidenciam que as disputas interestaduais sobre a cobrança do IPVA ocorrem, principalmente, em razão de transferências de domicílio e registro de veículos

em estados com alíquotas menores, prática conhecida como “guerra fiscal do IPVA”. Essa conduta, embora utilizada por contribuintes em busca de menor carga tributária, afronta o princípio da lealdade federativa e demonstra a necessidade de harmonização legislativa por meio de lei complementar federal.

Além disso, verificou-se que o IPVA cumpre predominantemente uma função fiscal, voltada à arrecadação de receitas para os cofres estaduais, mas também pode assumir função extrafiscal, quando utilizado como instrumento de incentivo a políticas públicas, como a redução de alíquotas para veículos menos poluentes ou elétricos, medida adotada em alguns estados para estimular a sustentabilidade ambiental e a modernização da frota.

Do ponto de vista doutrinário, autores como Hugo de Brito Machado (2012) e Paulo de Barros Carvalho (2011) sustentam que a ausência de norma geral compromete a uniformidade do sistema tributário e viola o princípio da isonomia, pois permite que contribuintes em situações idênticas sejam tratados de forma desigual em diferentes estados. Esse entendimento é reforçado pela jurisprudência recente, que aponta para a necessidade de interpretação constitucional sistemática a fim de preservar a segurança jurídica e a justiça fiscal.

Dessa forma, a pesquisa demonstrou que a consolidação de um conceito uniforme de IPVA, alinhado aos princípios constitucionais da legalidade, capacidade contributiva, isonomia e justiça fiscal, é essencial para o fortalecimento do sistema tributário brasileiro. O estudo revelou ainda que, embora o IPVA tenha alcançado grande relevância econômica e orçamentária para os estados, seus limites legais e jurisprudenciais permanecem em construção, demandando contínua evolução legislativa e interpretativa para alcançar plena coerência federativa e eficiência fiscal.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho permitiu constatar que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, embora consolidado como importante instrumento de arrecadação para os Estados e o Distrito Federal, ainda carece de uniformidade normativa e segurança jurídica, em razão da ausência de lei complementar federal que discipline suas normas gerais, conforme determina o artigo 146 da Constituição Federal de 1988.

A pesquisa demonstrou que a criação do IPVA representou uma evolução no sistema tributário brasileiro, substituindo a antiga Taxa Rodoviária Única e consolidando a competência dos entes subnacionais no exercício de sua autonomia financeira. Entretanto, a liberdade concedida aos Estados para legislar supletivamente sobre o imposto ocasionou

divergências legislativas, disparidades na carga tributária e conflitos de competência, que acabam por comprometer o princípio da isonomia tributária e gerar insegurança jurídica aos contribuintes.

Constatou-se, ainda, que o IPVA desempenha não apenas uma função fiscal, voltada à arrecadação de receitas, mas também uma função extrafiscal, capaz de incentivar políticas públicas de mobilidade e sustentabilidade, especialmente nos casos em que os Estados reduzem alíquotas ou concedem isenções para veículos elétricos, híbridos ou menos poluentes. Essa vertente revela a potencialidade do tributo como instrumento de intervenção estatal e de promoção do interesse coletivo.

Sob o ponto de vista jurisprudencial, verificou-se que o Supremo Tribunal Federal tem desempenhado papel essencial na uniformização da interpretação constitucional sobre o IPVA, dirimindo conflitos entre Estados e contribuindo para delimitar os contornos de sua aplicação. As decisões do STF e do STJ, especialmente aquelas que tratam do local de cobrança e da incidência sobre determinados tipos de veículos, têm fornecido parâmetros importantes para a concretização dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

A controvérsia decorrente das normas tributárias referentes ao IPVA surgiu em torno do critério material adotado pelos entes federativos para a definição do fato gerador do imposto. Observa-se que os Estados e o Distrito Federal, ao instituírem o tributo em seus respectivos ordenamentos, optaram por uma interpretação ampliada do termo “veículo automotor”, incluindo não apenas os veículos terrestres, mas também embarcações e aeronaves em seu campo de incidência.

Essa ampliação de alcance levou à judicialização da matéria, sendo submetida ao exame do Poder Judiciário em diversas ocasiões, com o propósito de se avaliar a constitucionalidade dessas disposições e os limites da competência tributária estadual, uma vez que tais bens não se enquadram no conceito de veículo automotor terrestre previsto na Constituição Federal.

Em decorrência dessa decisão, o Tribunal determinou a adequação das legislações estaduais, reconhecendo a incompetência dos Estados e do Distrito Federal para tributar a propriedade de veículos aquáticos e aéreos, reafirmando, assim, os limites constitucionais da competência tributária e a necessidade de observância estrita ao princípio da legalidade.

Verifica-se que a edição de uma Lei Complementar Nacional que defina os limites do critério material do IPVA é medida indispensável, diante das divergências existentes entre o Poder Judiciário e as legislações estaduais quanto à extensão de sua incidência.

O estudo também evidenciou a falta de uniformidade na definição do critério espacial do imposto, uma vez que cada ente federativo adotou parâmetros próprios para determinar o local de cobrança, ora considerando o domicílio do contribuinte, ora o local de licenciamento do veículo. Essa assimetria normativa tem provocado conflitos de competência e frequentes casos de bitributação, especialmente entre Estados com políticas arrecadatórias distintas.

A situação se agrava pela inconsistência das decisões judiciais, pois os tribunais estaduais têm adotado entendimentos divergentes: alguns reconhecem a liberdade do contribuinte para fixar seu domicílio tributário, conforme o Código Tributário Nacional, enquanto outros priorizam critérios definidos nas leis estaduais.

Em síntese, o estudo evidenciou que o IPVA é um tributo de relevância inquestionável no contexto federativo brasileiro, mas cuja efetividade plena depende da harmonização normativa e da edição de uma lei complementar nacional, capaz de estabelecer diretrizes uniformes e reduzir as distorções existentes entre as legislações estaduais.

Portanto, este trabalho contribui para a reflexão sobre a necessidade de aprimoramento do sistema tributário nacional, propondo um olhar analítico sobre os limites legais e jurisprudenciais do IPVA e ressaltando a importância da cooperação entre União, Estados e Distrito Federal para a construção de um modelo tributário mais justo, eficiente e coerente com os princípios constitucionais.

6380

A consolidação de um sistema equilibrado e uniforme não apenas fortalecerá a segurança jurídica e a isonomia entre os contribuintes, mas também reafirmará o papel do tributo como instrumento legítimo de justiça fiscal e desenvolvimento social, valores essenciais à consolidação do Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMED, F. J.; NEGREIROS, Plínio J. L. de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**. 2007.

BRASIL. **Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, 24 jan. 1967. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 24 mar. 2025.

BRASIL. **Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 mar. 2025.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 191.703/SP**. Relatora: Ministra Néri da Silveira. Julgamento: 19 mar. 2001. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 14 abr. 2002.

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

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 784.682 RG**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 mar. 2014. Publicação: 25 abr. 2014.

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

6381

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA e guerra fiscal: a competência dos Estados Membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos**. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa>. Acesso em: 26 mar. 2025.

CARVALHO, Ana Clara. **Alguns aspectos dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva**. Revista Curso de Direito da UNIFACS, Salvador: Síntese, 2002, v. 2.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito tributário constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONFAZ. **Protocolos IPVA**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos-ipva>. Acesso em: 25 maio 2025.

- CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 3 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2019.
- CONCEIÇÃO, Eduardo Henrique da. **Curvas de desvalorização veicular ao longo dos anos**. Limeira, SP, 2017.
- LOBO, João Victor Ribeiro. **Da (in)constitucionalidade do imposto de propriedade de veículo automotor**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – PUC, Goiás.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32<sup>a</sup> edição. Editora Malheiros, 2006.
- MAMEDE, Gladston. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**; colaboração Eduarda Cotta Mamede. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 1992.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito constitucional tributário**. 2. ed. Belém: Edições Cejup, 1985.
- MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. **O perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 6382
- PNEF. Módulo 3º. **Função social dos tributos**. 2017. Disponível em: [https://glorinha.rs.gov.br/gov/wp-content/uploads/2018/05/EAD-2017-Mod\\_3-Fun%C3%A7%C3%A3o-Social-dos-Tributos.pdf](https://glorinha.rs.gov.br/gov/wp-content/uploads/2018/05/EAD-2017-Mod_3-Fun%C3%A7%C3%A3o-Social-dos-Tributos.pdf). Acesso em: 14 maio 2025.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. Salvador: Saraiva Educação, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- STF. RE 1016605. Tema 708. 24 out. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=446018&ori=1#:~:text=O%20Plen%C3%A1rio%20do%20Supremo%20Tribunal,o%20tema%2C%20licenciado%20e%20registrado>. Acesso em: 10 maio 2025.
- SEFAZ. Secretaria do Estado da Fazenda. **Sobre o IPVA**. 2012.
- SUZIN, Sarah. **IPVA**. Jusbrasil, 2018. Disponível em: . Acesso em: 28 out. 2025.