

Não obstante isso, o Senado pode estabelecer, para as operações internas, alíquotas mínimas, inclusive inferiores às alíquotas interestaduais, mediante resolução de iniciativa de 1/3 de seus membros, aprovada por maioria absoluta.

Outrossim, também os Estados, mediante convênio, poderão fixar alíquotas internas inferiores à alíquota interestadual.

Para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, o Senado pode fixar alíquotas máximas, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por 2/3 de seus membros.

## **2.2. Operações interestaduais com destinatário contribuinte do ICMS**

Para as operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços abrangidos pelo ICMS cujo destinatário for contribuinte situado em outro Estado, as alíquotas são fixadas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta dos membros do Senado.

## **2.3. Operações interestaduais com destinatário contribuinte consumidor final**

Para essas operações a regra é a mesma do item anterior, devendo-se ressaltar que na hipótese aqui contemplada o destinatário deverá recolher ao Estado em que estiver situado imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a mesma base de cálculo.

## **2.4. Operações interestaduais com destinatário não contribuinte**

Quando o destinatário da operação interestadual não for contribuinte do ICMS, a alíquota a ser praticada é a alíquota interna.

## **2.5. Operação de exportação**

O Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de 1/3 dos Senadores e mediante a aprovação por maioria absoluta, fixará por resolução as alíquotas do ICMS para as saídas ou prestações de serviços destinadas ao exterior.

Essa norma perdeu a eficácia, pois o art. 3º, II, da Lei Complementar n. 87/96 prevê que o ICMS não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias — inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados — ou serviços.

# **O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores — IPVA**

Rogério Lindemeyer Vidal Gandra da Silva Martins

## **1. HISTÓRICO LEGISLATIVO**

Para compreender o perfil normativo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores à luz de nosso ordenamento constitucional vigente, é imprescindível uma breve análise histórico-legislativa desse tributo.

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores surgiu em nosso sistema jurídico com a Emenda n. 27/85, que alterou dispositivos da EC 1/69.

A Emenda Constitucional n. 27/85 deu ao art. 23, III, da EC 1/69 a seguinte redação:

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

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

Por esse comando normativo, conferiu-se aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição de um imposto sobre a propriedade de veículos, em substituição à denominada Taxa Rodoviária Única — TRU, anteriormente arrecadada pelos entes federativos estaduais anualmente, quando do licenciamento do veículo.

A nosso ver, parece que foi para evitar a continuidade da cobrança da “TRU” que a parte final do art. 23, III, da EC 1/69 asseverava que era vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Ocorre, porém, que, por se tratar de um imposto novo, não estava este disciplinado pelo Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25-10-1966), conjunto de normas com força de lei complementar e, portanto, de lei nacional.

Além disso, pelo sistema constitucional tributário da EC 1/69, não era necessário, como o é atualmente e adiante veremos, que uma lei complementar definisse as regras gerais sobre o imposto, tal como a definição de contribuinte,

fato gerador e base de cálculo para que esse tributo pudesse ser exigido pelos entes estaduais.

Dessa forma, seguindo a sistemática normativa de então, os Estados-Membros disciplinaram por via de legislação ordinária o imposto, definindo contribuinte, fato gerador, base de cálculo e alíquota, passando daí a cobrá-lo.

Pois bem, com o advento da Constituição Federal de 1988, o referido imposto manteve-se no elenco dos impostos estaduais, sendo a sua redação um pouco modificada, já que se suprimiu a parte final do antigo comando normativo constitucional que o discriminava.

O imposto sobre veículos automotores está, assim, hoje configurado constitucionalmente no art. 155, III, *verbis*:

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

III — propriedade de veículos automotores”.

Ao definir as linhas mestras que iriam nortear o sistema tributário pátrio, o legislador constituinte elencou no art. 146 da Carta Magna um dos princípios gerais da tributação brasileira.

Com efeito, reza o art. 146 da CF de 1988:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I — dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Assim sendo, restou claro que seria a legislação complementar que estabelecer as normas gerais de direito tributário em relação aos impostos discriminados na Constituição. Vale dizer, um imposto só poderá ser cobrado pelo sujeito ativo se antes for definido em linhas gerais (contribuinte, fato gerador, base de cálculo etc.) por lei complementar.

Porém, no caso do IPVA, este não estava disciplinado por lei complementar, pois, como acima vimos, o sistema constitucional pretérito não estabelecia essa exigência. O que existia eram diversas leis ordinárias estaduais, cada qual estabelecendo a sistemática do imposto em seu respectivo território.

Tal quadro perfloou-se até o presente, pois a sistemática do IPVA foi recepcionada pela Constituição de 1988. Em outras palavras, não se tornou necessária a edição de uma lei complementar disciplinando esse tributo; pois, pelo princípio da recepção, um veículo legislativo que não era previsto em ordenamento anterior, se exigido pela nova ordem, não resulta na eliminação dos comandos normativos anteriores, os quais, porém, só poderão ser modificados pelo novo veículo legislativo.

É por essa razão que o IPVA encontra-se disciplinado de forma um pouco diferente dos impostos existentes antes da Constituição de 1988 e que por ela foram recepcionados, pois no caso do IPVA não é este regulado pelo Código Tributário Nacional, lei nacional, mas sim por legislação ordinária estadual, que, nos limites de sua competência territorial, fixa as regras gerais do tributo.

Por fim, é interessante frisar que, embora a sua disciplina seja de lei ordinária, entendemos que qualquer alteração em nível de normas gerais (contribuinte, fato gerador, base de cálculo etc.) acerca desse tributo ocorrida após o advento da Constituição de 1988 há de ser feita por lei complementar, a fim de que se respeite o princípio da recepção.

## 2. NATUREZA JURÍDICA

O IPVA caracteriza-se como um imposto sobre o patrimônio, um imposto que incide sobre bens, no caso, sobre veículos automotores.

No dizer de Yoshiaki Ichihara, veículo automotor é “qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens” (*Direito Tributário na nova Constituição*, São Paulo, Atlas, 1989, p. 144).

O IPVA, além de ser um imposto patrimonial, é um imposto real e não pessoal. Nos impostos reais apenas se leva em conta para fins de tributação determinado bem individualmente considerado. Não se considera a pessoa do sujeito passivo nem a totalidade de seu patrimônio ou renda, mas unicamente o bem a ser tributado. Sempre que determinada manifestação de riqueza individualizada em um bem for regulada pela norma tributária, há um imposto real e não um imposto de caráter pessoal.

Semelhante situação encontramos em outro imposto patrimonial, qual seja, o IPTU, que incide sobre o patrimônio imobiliário do contribuinte.

Nos impostos reais o lançamento tributário é realizado independentemente de se tratar o sujeito passivo de pessoa física ou jurídica e de ter ou não grande fortuna. O lançamento tributário é realizado exclusivamente em função do bem tributado, no caso em espécie, de veículo automotor.

### 3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS

O IPVA, tal como está plasmado em nosso ordenamento constitucional, não sofre nenhuma restrição quanto aos princípios norteadores do sistema tributário nacional, quais sejam:

a) Princípio da legalidade (art. 150, I): a instituição ou o aumento do tributo deverá ser por lei. Quando muito, poderá o Executivo atualizar monetariamente os valores venais dos veículos por via de decreto, uma vez que tal atualização não configura aumento, mas tão-somente correção da perda inflacionária do valor.

b) Princípio da isonomia (art. 150, II): por esse princípio não poderá a lei estabelecer distinções entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. No caso do IPVA, a tributação, como acima verificamos, deverá levar em conta única e exclusivamente o veículo a ser tributado, não podendo fixar exações distintas, tomando por base aspectos extrínsecos ao bem tributado, tal como situação pessoal do contribuinte, patrimônio etc.

c) Princípio da anterioridade (art. 150, III, a).

d) Princípio da irretroatividade (art. 150, III, b).

e) Princípio da anualidade (art. 165, § 2º).

f) Princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV): o IPVA não poderá alcançar valores que excedam critérios de razoabilidade, fazendo com que o contribuinte, com o passar de alguns anos, transfira pela via fiscal seu bem tributado ao Poder tributante.

g) Princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

h) Princípio da lei complementar (art. 146, III): conforme expusemos antes, qualquer alteração legislativa no que tange a normas gerais sobre o IPVA (contribuinte, fato gerador, base de cálculo etc.) deverá ser veiculada por lei complementar.

i) Princípio da vedação à diferenciação tributária de bens ou serviços em razão da procedência ou destino dos mesmos (art. 152): já existem manifestações jurisprudenciais repelindo o tratamento legislativo diferenciado entre veículos nacionais e de procedência estrangeira. No Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei n. 7.002/90 introduziu a alíquota de 6% para qualquer veículo automotor importado. O Tribunal de Justiça deste Estado considerou tal diferenciação inconstitucional (11ª Cam., AC 186.323-2, rel. Des. Hamar Galvão). Posteriormente, a Lei n. 7.644/91 eliminou tal distinção.

### 4. ASPECTOS DO FATO GERADOR

Como vimos na primeira parte deste trabalho, o IPVA não possui uma sistemática normativa nacional tal como outros impostos disciplinados em regras gerais pelo Código Tributário Nacional. A sistemática normativa desse imposto foi elaborada pelas diversas leis ordinárias estaduais que configuraram o imposto nos limites territoriais de cada Estado-Membro.

É por essa razão que, ao analisarmos os aspectos do fato gerador do IPVA, devemos sempre ter em conta que as normas gerais atinentes ao tributo, neste caso as que definem contribuinte, base de cálculo e fato gerador, podem sofrer variações conforme seja a legislação estadual que se estuda.

Nesta parte do trabalho procuraremos dar os aspectos do fato gerador, que, em regra geral, estão presentes em todas as legislações estaduais:

O fato gerador do imposto é o "ser proprietário de veículo automotor". Assim sendo, o IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor. Dessa assertiva podemos indicar três consequências:

a) caso haja inadimplência do contribuinte do IPVA, o veículo garante a satisfação do tributo;

b) o IPVA atrela-se ao bem tributado, impossibilitando o licenciamento sem antes haver a quitação do imposto;

c) quando houver transferência do veículo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do adquirente, nos termos do art. 131, I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

1. Yoshiaki Ichihara, *Direito Tributário na nova Constituição*, cit. p. 117.

I — o adquirente ou remittente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”;

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária em questão é o Estado-Membro ou o Distrito Federal.

Quanto ao sujeito passivo do IPVA, regra geral as legislações estaduais colocam como contribuinte o proprietário do veículo automotor, mas nada impede que coloquem como responsáveis tributários o titular do domínio útil e/ou o possuidor do veículo, sendo tal responsabilidade solidária. Esse é o caso, por exemplo, da lei paulista que disciplina o imposto (Lei n. 4.955, de 27-12-1985, com as alterações introduzidas pelas Leis n. 6.606, de 20-12-1989, 7.002, de 27-12-1990, 7.644, de 23-12-1991, 8.052, de 7-10-1992, 8.205, de 29-12-1992, 8.490, de 23-12-1993, e 9.459, de 6-12-1996).

Como afirmado *supra* (cf. tópico 1), a lei que disciplina o imposto é estadual e tem aplicação nos respectivos Estados. A incidência se dá sobre veículos registrados nas repartições competentes de cada Estado. Não se leva em conta o domicílio do contribuinte, mas sim o local de registro do veículo. Isso se faz para impedir mais de uma tributação sobre o mesmo fato gerador. Se um contribuinte, domiciliado em um Estado, é proprietário de veículo registrado em outro, só deverá pagar o IPVA do Estado em que o veículo esteja registrado.

Questão controvertida, no que concerne ao registro de veículos e IPVA, dá-se no caso da tributação sobre aeronaves. Conforme já analisado anteriormente (tópico 1), após o surgimento desse tributo em nosso ordenamento constitucional (EC n. 27/85), os Estados-Membros passaram a disciplinar a sua sistemática jurídica e muitos deles incluíram as aeronaves como passíveis de tributação por esse imposto.

Uma primeira dúvida que se levanta é a de saber se a “aeronave” pode ser conceituada como “veículo automotor”. Isto porque a definição do que vem a ser “aeronave” encontra-se plasmada em nosso ordenamento jurídico no Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei n. 7.565, de 19-12-1986 — art. 106), e este não impõe como requisito de conceituação: a existência de propulsão através de motor.

Eis a redação do artigo 106:

“Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

Parágrafo único. A aeronave é bem móvel registrável para o efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade (arts. 72, I, 109 e 114),

transferência por ato entre vivos (arts. 72, II, e 115, IV), constituição de hipoteca (arts. 72, II, e 138), publicidade (arts. 72, III, e 117) e cadastramento geral (art. 72, V)”.

Percebe-se pela dicção do comando normativo *supra* que os elementos essenciais para caracterização de aeronave são:

- a) manobrabilidade em voo;
- b) capacidade de transporte de pessoas ou bens;
- c) possibilidade de sustentação e circulação no espaço aéreo;
- d) existência de reações aerodinâmicas como causadoras da sustentação e circulação no espaço aéreo.

Tomando como base a definição de “veículo automotor” lecionada por Yoshiaki Ichihara e já citada no tópico 2 deste trabalho, qual seja, “qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”, chega-se à conclusão de que um elemento essencial para caracterização de veículo automotor não é requisito essencial para a aeronave: “a propulsão por meio de motor”. Dessa forma, podemos afirmar que nem toda aeronave é veículo automotor, não podendo o legislador do IPVA generalizar a tributação sobre ela.

Percebe-se, outrossim, da redação do parágrafo único do art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica, que o registro das aeronaves, ao contrário do registro dos veículos automotores terrestres, é nacional e não de competência estadual. Sendo nacionais o registro e a matrícula da aeronave, não se pode aplicar a regra segundo a qual é o Estado-Membro onde o veículo se encontra a competente para a imposição do IPVA. Também sob esse prisma se conclui que é necessária a edição de lei complementar que discipline essa questão, pois, no ordenamento atual, podem ocorrer situações em que uma mesma aeronave seja tributada por mais de um Estado-Membro. A necessidade de lei complementar nesse caso é um corolário da própria Constituição Federal, que em seu art. 146, I, determina que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I — dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

Entendemos, portanto, que, enquanto não houver a promulgação de lei complementar definindo a sistemática de imposição do IPVA sobre as aeronaves, referido tributo não pode incidir sobre esses veículos, sob pena de infringência ao art. 146, I, da CF.

O mesmo entendimento acima exposto aplica-se também às embarcações, cuja inscrição, segundo o Regulamento para o Tráfego Marítimo (Decreto n. 87.648, de 24-9-1982, alterado pelo Decreto n. 511, de 27-4-1992), deve ser feita na jurisdição onde for domiciliado o proprietário ou armador (art. 217, *caput*).

Dessa forma, uma mesma embarcação cujo proprietário é domiciliado em um Estado e armador em outro poderá ser tributada por ambos os Estados. O problema torna-se mais complexo se a embarcação pertencer a mais de um proprietário, quando então poderemos estar diante de uma imposição tributária por mais de dois Estados-Membros sobre um mesmo objeto. Mister, portanto, a edição de lei complementar disciplinando promulgação da referida lei haverá possibilidade de cobrar IPVA sobre embarcações dentro dos limites da Constituição Federal.

Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, o IPVA, seguindo a linha dos outros impostos patrimoniais reais existentes em nosso sistema (IPTU e ITR) e sendo um imposto sobre a propriedade, possui o denominado fato gerador periódico, ou seja, fato gerador que se deflagra uma vez apenas durante determinado intervalo temporal. No caso do IPVA, como no IPTU e ITR, esse intervalo temporal é de um ano, fazendo com que o fato gerador ocorra apenas uma vez durante esse período. Em regra geral, as legislações indicam como data da ocorrência do fato gerador do IPVA o dia 1º de janeiro de cada ano. Para os veículos novos, as legislações estaduais costumam definir como momento da ocorrência do fato gerador a data de aquisição. No tocante a veículos importados, a regra geral é a de se considerar ocorrido o fato gerador quando do desembarço aduaneiro do bem.

No tocante à base de cálculo, é esta, via de regra, o valor venal do veículo automotor. Pode o Executivo, mediante decreto, proceder a uma atualização monetária desses valores. Isso porque a atualização monetária não configura aumento real do imposto, pois, se o fosse, necessitaria a via legislativa a fim de que se respeitasse o princípio constitucional da legalidade.

O valor venal varia conforme os diversos critérios que podem ser adotados pelo ente tributante estadual, tais como ano de fabricação, modelo, combustível etc. É necessário, porém, salientar que os critérios adotados para alcançar o valor venal devem ser exclusivamente atinentes ao veículo, não podendo o sujeito ativo se utilizar de parâmetros estranhos ao bem tributado, tais como personalidade jurídica do proprietário, sua condição patrimonial etc., dada a natureza real do imposto.

Finalmente, no que concerne à alíquota, esta varia muito conforme a lei estadual que se analisa.

As alíquotas devem ser fixadas em lei e não poderão atingir patamares muito elevados, sob pena de, como antes vimos (cf. tópico 3), se dar ao tributo um efeito confiscatório, contrariando assim o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

## 5. OIPVA SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por diversas vezes o STF já se manifestou sobre vários aspectos concernentes ao IPVA.

Passamos a destacar algumas posições firmadas pela Alta Corte em relação ao tributo em estudo.

### 5.1. IPVA e lei complementar

O STF já firmou posicionamento no sentido de que à época da inclusão do IPVA em nosso ordenamento constitucional, por meio da EC n. 27/85, não necessitava ele de lei complementar para instituí-lo, com o que a legislação estadual editada foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, por força do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

No concernente à necessidade de lei complementar para definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte após a promulgação da CF/88, entendeu o STF que a matéria encontra-se no campo da competência legislativa concorrente, nos termos do art. 24, I e § 1º, *verbis*:

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

I — direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

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

E, pelo fato de a União não ter exercido referida competência, aplica-se a regra exposta no § 3º do citado artigo, qual seja:

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

Assim sendo, por não haver até a presente data legislação federal disciplinando a matéria, esta deve ser, no entender do STF, regulada inteiramente pelos Estados-Membros.

Destacamos aqui excertos de alguns julgados sobre essa matéria:

“*Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores — Disciplina.* Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena — § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 —, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação — § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988” (2ª T., AGRAG 167777/SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 4-3-1997, DJ, 9 maio 1997, p. 18134).

Em seu voto, o Ministro Relator Marco Aurélio elucida a questão da seguinte forma:

“Quanto à matéria envolvida na própria lide, fiz ver que a legitimidade constitucional da cobrança do IPVA, pelo Estado-Membro, decorreu do disposto no § 3º do artigo 24 da Constituição Federal.

Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

A par desse aspecto, preceitua o artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores resultou de atuação normativa que se amolda ao texto constitucional, já que se trata de tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal, considerada a Emenda n. 3/93<sup>72</sup>.

“*Ementa:* Recurso extraordinário. 2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores — IPVA. 3. Competência legislativa plena da unidade da federação, à falta de normas gerais editadas pela União. Art. 24, § 3º, Súmula 283. 5. Agravo regimental improvido” (2ª T., AGRRE 203301/SP, rel. Min. Néri da Silveira)<sup>73</sup>.

“Tributário. Estado de São Paulo. Imposto sobre propriedade de veículos automotores. Lei n. 6.606/89, com as alterações das Leis n. 7.002/90

2. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 23:155-6.  
3. Ementa extraída do site do STF ([www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)).

e 7.644/91. Pretensa incompatibilidade com as normas dos arts. 24, § 3º; 150, II e IV, e 146, III, a, da Constituição. Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (*caput*). Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada. A única exceção da lei relativa ao novo ICMS, cujas normas gerais foram estabelecidas, em caráter provisório, por meio de convênio celebrado pelos Estados (§ 8º)” (1ª T., RE 236.931-8-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, v. u., j. 10-8-1999, DJU- e, 29 out. 1999, p. 22-3)<sup>74</sup>.

## 5.2. IPVA e princípio da isonomia (CF, art. 150, II)

Examinando a Lei do Estado do Amapá que concedia isenção do IPVA para veículos que prestassem serviço de transporte escolar, devidamente inscritos na Cooperativa de Transportes do Município de Macapá (Lei n. 351), o Plenário do STF entendeu que referida norma era inconstitucional por conferir tratamento desigual a contribuintes que se encontravam em posição de equivalência.

Eis a ementa do julgado:

“*Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. IPVA. Isenção concedida a veículos destinados à exploração dos serviços de transporte escolar, devidamente regularizados junto à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Lei n. 351 do Estado do Amapá, de iniciativa parlamentar. Inconstitucionalidade: art. 150, II da Constituição Federal. Plausibilidade da tese jurídica sustentada. Liminar deferida. Isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores concedida pelo Estado-Membro aos proprietários de veículos destinados à exploração dos serviços de transporte escolar no Estado do Amapá, devidamente regularizados junto à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá — COOTEM. Tratamento desigual entre contribuintes que se*

4. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1. quinç. jan. 2000, n. 1/2000, Caderno 1, p. 4 — verbete n. 1/14253.

encontram em situação equivalente. Violação ao princípio da igualdade e da isonomia tributária. Art. 150, II da Constituição Federal. Medida liminar deferida" (ADIMC-1655/AP, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 10-9-1997, DJ, 24 out. 1997, p. 54156).

Ainda sobre o princípio da isonomia e o IPVA, em 1995, o Estado de São Paulo publicou a Lei n. 9.085, a qual concedia incentivo fiscal para as pessoas jurídicas que possuissem pelo menos 30% de empregados com mais de 40 anos (art. 1º, *caput*).

O incentivo seria obtido por meio de "certificados expedidos pelo Poder Público, correspondentes ao valor do incentivo", na forma estabelecida por decreto (art. 1º, § 1º).

Uma vez obtido o certificado, poderia o contribuinte utilizá-lo para o pagamento do IPVA, "até o limite de 15% (quinze por cento) do valor devido, a cada incidência", podendo o limite "ser ampliado, de forma progressiva, segundo o número e a idade dos empregados, conforme for estabelecido pelo Poder Executivo" (art. 1º, § 2º, 2).

Poderia o portador dos certificados utilizar-se deles, outrossim, para pagamento do ICMS (art. 1º, § 2º, 1).

O art. 3º da citada lei estabelecia que caberia ao Poder Executivo fixar o limite máximo do incentivo a ser concedido por beneficiário a cada exercício, e o art. 4º determinava que os certificados teriam prazo de validade de um ano.

Nos termos do art. 5º, "o representante do Estado junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária — CONFAZ, proporá e defenderá extensão do incentivo de que trata esta Lei, no concernente aos contribuintes de ICMS".

Por fim, o art. 6º dava ao Poder Executivo o prazo de 45 dias para regulamentar a lei.

Esse diploma legislativo foi levado ao crivo de constitucionalidade pelo STF, o qual, em sede cautelar, suspendeu, até a decisão final da ação, a vigência do item 1 do § 2º do art. 1º (incentivo em relação ao ICMS) e o art. 5º (possibilidade de o representante do Estado no CONFAZ propor e defender a extensão do incentivo quanto aos contribuintes de ICMS). No concernente ao IPVA, o STF não vislumbrou ofensa ao princípio da isonomia na concessão do benefício, razão pela qual não declarou sua inconstitucionalidade. Eis a ementa do julgado:

"Relevância jurídica da arguição de inconstitucionalidade do incentivo de ICMS, unilateralmente concedido por Unidade da Federação (item 1 do

par. 2º do art. 1º e art. 5º, da Lei n. 9.085, de 17-2-95, do Estado de São Paulo). Alegação de ofensa ao princípio isonômico, ao primeiro exame rejeitada, quanto ao incentivo de IPVA, em benefício das pessoas jurídicas que possuíam pelo menos trinta por cento de seus empregados com idade superior a quarenta anos (lei citada, art. 1º, par. 2º, item 2)" (Plenário, ADIMC 1276/SP, rel. Min. Octávio Gallotti, j. 16-8-1995, DJ, 15 dez. 1995, p. 44079).

Em seu voto, o Ministro Relator Octávio Gallotti esclarece a necessidade de julgar diferenciadamente o incentivo em relação ao ICMS e ao IPVA:

"Considero relevante, no que concerne ao incentivo a ser deduzido do ICM, o fundamento apresentado pelo Requerente, com apoio no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, a teor do qual, cabe à lei complementar:

(g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

O texto do art. 5º da lei impugnada não autoriza, por outro lado, a interpretação que lhe atribuem as informações, pois é da extensão do benefício aos demais Estados que ali se trata, não da sua instituição, que desde logo se pretende fazer valer, no Estado de São Paulo.

Confirma-o o estabelecido no art. 6º, onde é contado, a partir da publicação da lei, o prazo obrigatório de sua regulamentação pelo Poder Executivo, de modo a tornar-se recomendável, a meu juízo, a concessão da liminar, dada a urgência requerida.

O mesmo fundamento (necessidade de convênio) não se aplica, entretanto, à hipótese do desconto do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), cuja inconstitucionalidade é somente argüida em confronto com o princípio constitucional da igualdade (artigos 5º, 7º, XXX e 150, II, da Constituição Federal).

Carece, todavia, nesse ponto, o pedido de relevância jurídica suficiente, para o deferimento de cautelar, segundo penso".

Sobre a questão de diferenciação de alíquotas em função do combustível usado pelo veículo o STF já teve oportunidade de se pronunciar da seguinte forma:

5. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1. quinz. fev. 1996, n. 3, p. 55 — verbete n. 1/9509.

... Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia nem configura tributo progressivo" (1ª T., RE 236.931-8-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, v. u., j. 10-8-1999, DJU-e, 29 out. 1999, p. 22-3)º.

### 5.3. Modificação da base de cálculo e princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, b)

Provocada a se manifestar sobre a constitucionalidade da Lei paulista n. 7.644, de 23-12-1991, a qual modificou os arts. 5º e 6º da Lei n. 6.606/89, os quais estabeleciam os critérios para apuração da base de cálculo do IPVA, assim se pronunciou a Corte Suprema:

*"Ementa: Tributário. IPVA. Lei do Estado de São Paulo que, alterando o regime vigente, modificou o critério de fixação da base de cálculo do tributo. Modificação que, justamente em face do princípio da anualidade, somente foi adotada no exercício seguinte, para efeito do lançamento do tributo nos exercícios posteriores. Irresignação manifestada por via de recurso extraordinário, com alegação de afronta do referido princípio constitucional. Irresignação destituída de fundamento. Não se pode ter por violador do princípio da anterioridade o lançamento do IPVA que toma por base de cálculo o valor do veículo fixado segundo critério estabelecido em lei vigente para o exercício em que essa providência haveria de ser posta em prática, por meio de ato das autoridades administrativas. Agravo regimental improvido" (1ª T., AGRAG 165943/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12-9-1995, DJ, 13 out. 1995, p. 34269).*

Em seu voto, o Ministro Relator Ilmar Galvão explicita de forma clara a inoportunidade de inconstitucionalidade na Lei paulista n. 7.644/91. Destacam-se abaixo alguns trechos do elucidativo voto:

*"Conforme relatado, gira a controvérsia em torno do IPVA relativo ao exercício de 1992.*

Fora de dúvida, portanto, que se aplicava ao caso a Lei n. 6.606/89, sem as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 7.644/91, que somente tiveram vigência a partir de 1º de janeiro de 1992.

Assim sendo, como não poderiam as ditas alterações ser consideradas, para efeito do lançamento do IPVA, no exercício de 1992, sob pena de afronta

ao princípio da anualidade, tomou ele por base de cálculo, para efeito do exercício de 1992, os valores fixados segundo a Lei anterior, vale dizer, o disposto nos arts. 5º e 6º da Lei n. 6.606/89, notadamente em face de o novo critério de base de cálculo somente ter sido aplicado no exercício de 1992, para efeito do lançamento do tributo, em 1993".

### 5.4. IPVA e correção da tabela de valores: princípio da legalidade (CF, art. 150, I)

Em matéria de modificação da tabela de valores para cálculo do IPVA, o STF já firmou entendimento no sentido de que a atualização monetária dos valores não resulta em aumento do imposto, mas simplesmente na correção deste em virtude de efeitos inflacionários.

Nesse sentido é a ementa abaixo transcrita:

*"IPVA — Tabela de valores — Correção. A correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não implica violância aos princípios insculpidos na Constituição Federal. Prevalecem o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação estadual editada com observância àqueles princípios. A simples correção da tabela não modifica quer o fato gerador, quer a base de cálculo, no que se revelam como sendo a propriedade do veículo e o valor deste" (2ª T., AGRAG 169370/SP, rel. Min. Marco Aurélio, v. u., j. 27-10-1995, DJ, 2 fev. 1996, p. 861).*

### 5.5. IPVA, Constituição Estadual e Regulamento

Ainda sob a égide da ordem constitucional anterior (CF/67 — EC n. 1/69), o STF analisou a constitucionalidade da Lei do Estado de Goiás n. 9.952/85, sob dois prismas:

a) Tendo o IPVA entrado no mundo jurídico pátrio por meio da EC n. 27/85, haveria necessidade de adaptar primeiramente a Constituição Estadual à CF para depois ser editada a lei instituidora do tributo?

b) Lei que institui o IPVA em exercício anterior à cobrança mas com Regulamento expedido no mesmo ano do pagamento do tributo desrespeita os princípios da legalidade e anterioridade?

Segue abaixo a decisão da Corte Suprema:

*"Ementa: Representação. Arguição de inconstitucionalidade da Lei n. 9.952, de 26.12.1985, do Estado de Goiás, que instituiu o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, no referido Estado. A Emenda Constitucional n. 27, de 28.11.1985, em seu art. 2º, acrescentou ao art. 23, da*

6. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1. quinz. jan. 2000, n. 1, Caderno 1, p. 4, verbete n. 1/14253.

Emenda Constitucional n. 1/1969, o inciso III, estabelecendo que aos Estados Automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. A Lei goiana n. 9.952, de 26.12.1985, com vigência a partir de 1986, respeita ao princípio da anterioridade (Constituição, art. 153, parágrafo 2º). Não se fazia necessária a prévia adaptação da Constituição Estadual, para editar-se lei sobre a matéria, por força do art. 200, da Lei Magna Federal. Processo de adaptação de Carta Estadual à Constituição Federal. A competência do Estado para criar o imposto em referência de imposto aludido, no Estado de Goiás, em 1986, o fato de o regulamento da lei impugnada somente se haver baixado em janeiro de 1986. É assente que o regulamento da lei tributária, editado dentro do ano fiscal, não invalida a cobrança do tributo, no caso, porque, ao iniciar-se o exercício, a lei já existia, atendido, assim, o preceito do art. 153, parágrafo 2º, da Constituição, que somente se refere à lei tributária formal. Precedentes do STF. Representação da Silveira, j. 29-10-1987, DJ, 25 nov. 1988, p. 31058).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 29, p. 65-70, São Paulo, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1991.
- BASTOS, Celso Ribeiro & GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo, Saraiva, 1990. v. 6. t. 1.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1991.
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo, Saraiva, 1989.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário na nova Constituição*. São Paulo, Atlas, 1989.
- PRICE WATERHOUSE. *A Constituição do Brasil 1988 comparada com a Constituição de 1967 e comentada*. 1989.

# Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos a Eles Relativos — “Causa Mortis” e “Doações”

Marlene Talarico Martins Rodrigues

## COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS MEMBROS DA FEDERAÇÃO E DO DISTRITO FEDERAL PARA SUA INSTITUIÇÃO

Com a Constituição Federal de 1988, a competência para instituir o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos foi alterada. A competência foi dividida entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Aos Estados e ao Distrito Federal foi atribuída competência para instituir e cobrar imposto sobre transmissão de heranças e doações, ou seja: imposto sobre transmissão *causa mortis* e *doações* de quaisquer bens ou direitos.

Aos Municípios foi atribuída competência para instituir e cobrar imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, *por ato oneroso*, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

## INTRODUÇÃO HISTÓRICA

No Brasil, o Imposto Sobre Transmissão de Bens e Direitos, antes mesmo da declaração de independência, já integrava o sistema tributário, que se iniciou com a vinda de D. João VI para o Brasil.

O imposto sucessório, conhecido como “décima de heranças e legados”, foi instituído pelo Alvará de 17 de junho de 1809, e a sisa, como era denominado o imposto de transmissão *inter vivos*, pelo Alvará de 3 de junho de 1809.

No Império, com a divisão de rendas públicas em receita geral e receita provincial, iniciada com a Lei de 24 de outubro de 1832 e completada