

IPVA: estrutura normativa e questões atuais

Argos Campos Ribeiro Simões¹
Agente fiscal de rendas

Sumário: Introdução; 1. Contextualização necessária; 2. Estrutura normativa do IPVA na Lei Ordinária Paulista 13.296/2008: breves comentários. Considerações finais. Referências.

Introdução

O artigo pretende apresentar visão brevemente comentada sobre a estrutura normativa do imposto estadual da propriedade de veículos automotores.

Iniciaremos com dispositivos constitucionais e tecendo comentários sobre alguns dispositivos normativos da Lei do IPVA paulista, a 13.296/2008.

Três situações chamam atenção com relação ao IPVA.

Primeiro, por que aeronaves e embarcações estão dispensadas de pagar IPVA?

Segundo, a questão das locadoras de veículos, que, buscando diminuir sua carga tributária, registram sua frota locada no Estado de São Paulo em outros estados. A legislação permite tal prática?

Em terceiro lugar, buscar o fundamento jurídico do possuidor direto de veículo adquirido em contrato de arrendamento mercantil. Teria ele obrigatoriedade de pagar o IPVA do veículo por ele arrendado mesmo sem ser proprietário?

Com estes objetivos passamos à descrição discursiva deste breve artigo.

1. Contextualização necessária

Essencial ao contexto interpretativo do IPVA é saber que este imposto de competência estadual e distrital foi criado por meio da Emenda Constitucional 27/85 em substituição à Taxa Rodoviária Única, aplicável somente a veículos terrestres, de competência da União.

A Constituição Federal de 1988 prescreve em seu artigo 155, III, que a materialidade tributária do IPVA é a propriedade de veículos automotores.

Por sua vez, o § 6º do seu artigo 155 destaca que alíquotas mínimas deverão ser fixadas pelo Senado Federal (providência salutar para evitar “guerra fiscal” entre os Estados) e que poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização dos veículos automotores cuja propriedade seja fato gerador de IPVA.

¹ Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Professor palestrante convidado do IBET, Cogeae-PUC, Escola Paulista de Magistratura, FAAP, EPD, Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, entre outras instituições. Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT). Especialista em Direito Tributário (Escola Fazendária de São Paulo). Especialista em Direito do Estado (Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo). Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP).

Pelo Código de Trânsito Brasileiro é considerado veículo automotor “[t]odo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte **viário** de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas”.

Com base nesta definição, a propriedade de aeronaves e embarcações, que se locomovam por meios próprios, é passível de incidência do IPVA; basta verificar suas definições normativas:

Aeronave: “*todo o aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas*” (art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica).

Embarcação: “*significa qualquer construção capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetíveis de se locomover na água por meio próprio ou não*” (art. 10 do Regulamento de Tráfego Marítimo – Decreto 87.648/82)

No entanto, o Supremo Tribunal Federal no RE 134.509-AM, relator orig. Min. Marco Aurélio, redação p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, de 29 de maio de 2002, decidiu que não se incluem no campo de incidência do IPVA as embarcações e aeronaves, **mas tão-somente os veículos de circulação terrestre**. Destaca-se do Informativo do STF nº 270:

PLENÁRIO

IPVA: Incidência sobre Embarcações

Concluído o julgamento de recurso extraordinário em que se discutia a incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações (v. Informativos 22 e 103). O Tribunal, por maioria, manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas que concedera mandado de segurança a fim de exonerar o impetrante do pagamento do IPVA sobre embarcações. Considerou-se que as embarcações a motor não estão compreendidas na competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, pois essa norma só autoriza a incidência do tributo sobre os veículos de circulação terrestre. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, que dava provimento ao recurso para cassar o acórdão recorrido ao fundamento de que a Constituição, ao prever o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, não limita sua incidência aos veículos terrestres, abrangendo, inclusive, aqueles de natureza hídrica ou aérea. RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-134509)

IPVA: Incidência sobre Aeronaves

Com o mesmo entendimento acima mencionado, o Tribunal, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei 6.606/89, do Estado de São Paulo, que previa a incidência do IPVA sobre aeronaves. RE 255.111-SP, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-255111)

Dois seriam os fundamentos pela não incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves e embarcações: (i) que o IPVA estaria substituindo a antiga TRU, que era cobrada somente para veículos terrestres, e (ii) que a legislação aplicável às aeronaves e embarcações estaria ao largo da competência estadual, já que o transporte aéreo e marítimo teria a União como competente privativa para legislar, nos termos do artigo 22 da CF/88; *in verbis*:

*Art. 22. Compete **privativamente à União** legislar sobre:
I – **direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho**;*

Crítica possível ao fundamento sobre a substituição da TRU seria de que a Emenda Constitucional 27/85 teria dado novo arquétipo tributário ao instituir o IPVA de competência estadual e distrital; sendo assim, não haveria qualquer obrigatoriedade de manutenção de possibilidade de incidência em face da estrutura tributária anterior em que a TRU se encontrava válida.

Crítica possível ao fundamento de aplicação do artigo 22 da CF/88, para excluir do alcance do IPVA os proprietários de aeronaves e de embarcações, seria o prescrito no artigo 24, I, c/c §§ 1º a 4º da Lei Maior que prescrevem:

*Art. 24. Compete à **União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre**:
I – **direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]**
§ 1º *No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.*
§ 2º *A **competência da União para legislar sobre normas gerais** não exclui a competência suplementar dos Estados.*
§ 3º ***Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.***
§ 4º *A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.**

A seara normativa tributária restaria alcançada pela possibilidade concorrente da União, Estados e DF, sendo que a ausência de normas gerais sobre a propriedade de aeronaves e embarcações possibilitaria a instituição do IPVA sem restrições ao modo de transporte. O direito marítimo e aeronáutico não abarcaria assim o direito tributário.

A materialidade constitucional prescreve a possibilidade de incidência sobre veículos automotores sem fazer quaisquer distinções sobre o tipo de transporte utilizado.

Outro ponto de destaque é a possibilidade do reconhecimento de imunidade do IPVA nas situações previstas no artigo 150, VI, “a”, “b” c/c §§ 2º e 4º da CF/88 em que entes públicos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, autarquias e fundações públicas), templos de qualquer culto, partidos políticos (ou suas fundações), entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, sejam proprietários de veículos; lembrando que, exceto para a imunidade recíproca atinente aos entes públicos, todos os demais relacionados

só farão jus ao reconhecimento da imunidade se houver relação entre seus veículos e as finalidades essenciais a eles atinentes.

Clássico é o exemplo atinente aos templos, em que veículo cuja propriedade seja da instituição religiosa ter utilização direta ou em apoio à prestação de serviço religioso.

Essas possibilidades imunizantes ocorrem em face da espécie tributária do IPVA estar classificada como imposto sobre patrimônio, cuja característica essencial, a nosso ver, é o fato de o contribuinte arcar economicamente com a exação; na linguagem do CTN: “contribuinte” e “contribuinte de fato” serem a mesma pessoa.

Esta classificação alcança na atual ordem constitucional, além do IPVA, também o ITR federal, o IPTU municipal e arrisco dizer que até algumas espécies do ICMS estadual; nestas em que o contribuinte não consegue repassar o ônus tributário, como nas aquisições do ICMS-importação de bens a serem incorporados no ativo dos adquirentes.

Exemplo de imunidade desta última situação, teríamos hospitais reconhecidamente, entidades assistenciais, importando aparelhagem médica para utilização em prestação de serviço hospitalar.

2. Estrutura normativa do IPVA na Lei Ordinária Paulista 13.296/2008: breves comentários

Do critério material

O aspecto material, previsto exaustivamente na CF/88, indica ação ou qualificação relevante à ocorrência do fato gerador da exação considerada. No caso do IPVA, ITR e IPTU é a qualificação de “ser proprietário”.

A materialidade tributária do IPVA paulista, em sintonia com o previsto na CF/88, é **ser proprietário de veículo automotor**, nos termos veiculados em seu artigo 2º.

Artigo 2º – O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

Destaca-se que a Lei Ordinária Paulista 13.296/2008 (IPVA) normatiza a definição de veículo automotor no parágrafo único do artigo 1º, nos seguintes termos:

*Artigo 1º – Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.
Parágrafo único – Considera-se veículo automotor aquele **dotado de mecanismo de propulsão própria** e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas. (grifos nossos)*

Também em sintonia com o previsto constitucionalmente, a Lei do IPVA bandeirante não faz distinção do tipo de veículo automotor, se terrestre, aéreo, marítimo ou fluvial.

No entanto, em face do resolvido pelo STF, como visto acima, a cobrança do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores não terrestres resta obstada.

Do critério temporal

O aspecto temporal indica o exato instante a partir do qual se pode exigir a exação em questão.

Além de outros momentos relevantes prescritos no artigo 3º da Lei Ordinária Paulista 13.296/2008 para a incidência do IPVA bandeirante, destacam-se: (i) 1º de janeiro, no caso de veículos usados; (ii) a data de sua primeira aquisição, para veículos novos; e (iii) a data do desembaraço aduaneiro em importações.

Em relação às empresas locadoras, independentemente de seu domicílio, para seus veículos locados ou colocados à disposição para locação no território bandeirante, o IPVA deve ser pago ao Estado de São Paulo.

Neste caso, os aspectos temporais previstos na lei paulista para veículos registrados em São Paulo são: (i) 1º de janeiro, para os usados; e (ii) a data da aquisição no ativo da frota, para os novos.

Para os veículos registrados em outro Estado, na data da locação ou sua disposição para locação em território paulista.

Aplicável ainda às locadoras com veículos registrados em outra unidade federada e que realizam locação no Estado de São Paulo, a cobrança na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado.

Critério espacial

O aspecto espacial indica o local em que, prevista a realização da ação ou estabelecida a qualificação, dá-se o fato gerador como indicado na materialidade do tributo.

Duas consequências importantes defluem do conhecimento do critério espacial do IPVA: (i) indica qual ente federativo será o sujeito ativo do tributo e (ii) indica qual Município fará jus à repartição da receita no montante de 50% do IPVA relativo aos veículos licenciados em seu território.

Neste ponto destaca-se que o Código de Trânsito Brasileiro (Lei Federal 9503/97) estabelece:

Art. 120 – Todo veículo automotor elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de Estado ou do Distrito Federal, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. (grifos nossos)

Antes da instituição da Lei Ordinária Paulista 13.296/2008, o critério espacial em São Paulo era o Estado onde o veículo estivesse registrado e licenciado, inscrito ou matriculado perante as autoridades de trânsito.

Após sua instituição tem-se no seu artigo 4º, como aspecto espacial, o local do domicílio ou da residência do proprietário. Presume-se domiciliado em São Paulo o proprietário de veículo ali registrado.

No caso de pessoas naturais, considera-se domicílio sua residência habitual; se incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade ou onde se verifique a utilização do veículo.

No caso de múltiplas residências tem-se por presunção como domicílio da pessoa natural o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão. Caso estes sejam múltiplos, presume-se como sendo seu domicílio o local de sua residência indicada da Declaração de Ajuste do IRPF.

Pode a autoridade administrativa, no caso de impossibilidade de se aferir o domicílio tributário do particular, indicar por presunção endereços apurados em órgãos públicos, no cadastro eleitoral ou em seguradoras e concessionárias de serviços públicos.

No caso de pessoa jurídica de direito privado, considera-se como domicílio o estabelecimento paulista onde haja vinculação de seus veículos na data do fato gerador do IPVA.

Problema recorrente na determinação do critério espacial do IPVA, indicador da sujeição ativa é o das locadoras.

Não raro verificamos inúmeros veículos locados no Estado de São Paulo com registros em outros estados; basta verificar os indicativos nas suas placas.

Em face desta questão, a Lei do IPVA paulista estabeleceu o seguinte: (i) na **locação avulsa** o local do domicílio é do **estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário** na data da ocorrência do fato gerador, assim considerado o **lugar dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação**; (ii) na locação para frota, o **domicílio do locatário** ao qual estiver **vinculado** o veículo na data da ocorrência do fato gerador.

Na impossibilidade de vinculação do veículo na data do fato gerador, tem-se como domicílio, por presunção, o estabelecimento com indícios de utilização predominante.

Sendo proprietário ou locatário de veículos pessoa jurídica de direito público, seu domicílio será qualquer de suas repartições no Estado de São Paulo.

Inúmeros são os veículos adquiridos por contrato de arrendamento mercantil. Neste caso considera-se como critério espacial o endereço do domicílio ou da residência do arrendatário.

Critério subjetivo

O sujeito ativo do IPVA é o Estado (ou Distrito Federal) indicado pelo critério espacial que designa o local jurídico de realização do fato gerador.

Se contribuinte, pelo artigo 121 do CTN, é aquela pessoa com relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, podemos dizer que contribuinte é todo aquele que realiza a ação indicada no critério material ou que se encontra ali qualificado.

Portanto, contribuinte é sujeito do verbo indicado na materialidade tributária.

Assim, se o critério material do IPVA é a propriedade de veículos automotores, o contribuinte desta exação é o correspondente proprietário.

Não é outra a disposição normativa na Lei paulista do IPVA (artigos 5º e 6º), que prescreve como contribuinte o proprietário do veículo, e como responsável tributário solidário, o possuidor a qualquer título.

Se houver transmissão irregular da propriedade do veículo, continua o antigo transmitente na condição de proprietário.

Neste ponto é de se destacar a Súmula 585 do STJ, que enuncia:

A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação.

Evidente que a liberação do ex-proprietário de integrar o polo passivo da obrigação tributária relativa ao IPVA está condicionada à regularidade na transmissão da propriedade do respectivo veículo.

No caso de pessoa jurídica de direito privado, pela Lei bandeirante, os estabelecimentos são considerados autônomos em face de seus deveres instrumentais (obrigações acessórias) relativos ao IPVA, porém a pessoa jurídica como um todo responde pelo crédito tributário.

A questão do arrendamento mercantil

Questão interessante envolve o arrendamento mercantil. Lembro que se considera **arrendamento mercantil** o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e **para uso próprio desta**.

O arrendatário, como possuidor legítimo mas não proprietário, deveria ser considerado como responsável solidário, e o arrendante, como contribuinte, por permanecer, enquanto não resolvido o contrato de arrendamento, como proprietário.

No entanto, o STJ assim não se tem posicionado. Em destaque RCD no Agravo em Recurso Especial nº 705.554-DF (2015/0105214-0), tendo como Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e requerente o Distrito Federal (DJe, 22/08/2019)

*2. Por ser detentora do domínio útil do veículo arrendado, a empresa arrendante é contribuinte do IPVA, nos termos do artigo 1º, § 7º, 11, e § 8º, II e III, da Lei nº 7.431/1985. 2.1 Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que “Em **arrendamento mercantil, a arrendante é responsável solidária** para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, por ser ela **possuidora indireta** do bem arrendado e **conservar a propriedade** até o final do pacto. Precedentes.” (EDcl no AREsp 207.349/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 10/10/2012). (grifos nossos)*

A inversão nas qualificações subjetivas (contribuinte/responsável) vai de encontro ao conceito de contribuinte como sujeito do verbo do critério material.

A posição do arrendatário como sujeito passivo tem sido questionada, sendo que está em trâmite o **Projeto de Lei 3.878/2019** na intenção de retirá-lo do polo passivo da relação jurídica tributária do IPVA.

Critério quantitativo

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo aliado à correspondente alíquota.

A base de cálculo nada mais é que a faceta quantitativa do fato gerador na sua essência material qualitativa; nem mais, nem menos.

Destacamos na Lei Paulista em seu artigo 7º as seguintes bases de cálculo por regra: (i) **veículos usados, o valor de mercado**, sendo este estabelecido por tabela feita pelo Poder Executivo que leva em consideração os valores médios de mercado dos veículos nos meses de setembro do ano anterior à cobrança; (ii) **veículos novos**, valor total no documento fiscal de aquisição pelo consumidor; e (iii) **veículos importados**, valor constante da Declaração de Importação, acrescido dos tributos aduaneiros mesmo que não recolhidos.

A CF/88, em seu artigo 150, prescreve a observância da anterioridade ao IPVA, porém exclui a obrigatoriedade do lapso da noventena na fixação de sua base de cálculo.

As alíquotas mínimas devem ser estipuladas pelo Senado Federal, sendo constitucionalmente permitido aplicarem-se alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização dos veículos. Em destaque algumas das alíquotas aplicadas em São Paulo:

- 1,5%: veículo de carga
- 2%: ônibus, caminhonetes, motocicletas, máquinas.
- 3%: veículos **exclusivamente** a álcool, gás natural ou eletricidade.
- 4%: demais veículos (redução de 50% para veículos de locadoras).

Outra questão atual que se põe é sobre a possibilidade de o Estado atribuir alíquotas mais elevadas para automóveis de origem estrangeira.

Há vedação constitucional a tal pretensão exacional. Seu artigo 152 serve de fundamento ao óbice:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A jurisprudência do STF caminha no mesmo sentido da impossibilidade. Destacamos o RE-AgR 367785:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. 1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. 2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Do furto ou roubo

Por fim, destacamos que o artigo 14 da Lei do IPVA paulista permite a dispensa do pagamento do imposto a partir do mesmo mês em que ocorridos os eventos furto ou roubo, desde que acontecidos no âmbito territorial paulista, havendo a possibilidade de restituição do imposto já pago nos termos ali dispostos.

Considerações finais

Este breve artigo teve por objetivo apresentar algumas das características normativas estruturais do IPVA, especialmente em face do previsto na Lei paulista 13.296/2008.

Além de breves comentários sobre alguns dos artigos definidores da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPVA paulista, destacamos respostas a três questionamentos iniciais: sobre o fato de dispensa do IPVA para aeronaves e embarcações, a questão da sujeição ativa no caso de veículos locados e a da sujeição passiva no caso de veículos adquiridos por arrendamento mercantil.

Observamos que, apesar da legislação, inclusive constitucional, não ofertar restrição ao tipo de veículo automotor sujeito a IPVA, a jurisprudência do STF indica que a propriedade de aeronaves e de embarcações não integra fato gerador do tributo.

Verificamos que a questão dos veículos registrados em outros Estados por meio de locadoras estabelecidas em São Paulo foi contemplada com normatização específica na Lei paulista.

A intenção do legislador foi a de resolver a evasão tributária do IPVA bandeirante para veículos efetivamente locados no estado de São Paulo.

A divergência entre o previsto na legislação e o resolvido pelo STJ na questão da qualificação do arrendatário foi destacada. Houve inversão pelo STJ entre as figuras de contribuinte e de responsável entre arrendante e arrendatário.

Verificamos que, enquanto a legislação destaca o arrendante como contribuinte, por ser proprietário na vigência do contrato de arrendamento, o STJ tem-no qualificado como responsável tributário.

Estas são nossas considerações.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009a.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. Presidência da República. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Leis/L5172.htm>.

