



BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A GUERRA FISCAL DO IPVA*

Marcos Bueno Brandão da Penha**

Resumo: A partir da definição do critério da territorialidade para incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e da demonstração da importância do local do registro do veículo para fins de cobrança, o artigo analisa a disputa empreendida pelos Estados e Distrito Federal por recursos tributários decorrentes desse imposto, de modo a verificar, diante do atual quadro normativo, o que pode ser objeto de controle e questionamento legítimo pelos entes envolvidos.

Palavras-chave: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA; territorialidade; registro; domicílio; guerra fiscal.

Abstract: Based on the definition of the criterion of territoriality for taxing the ownership of motor vehicles – IPVA and after demonstrating the importance of the local of registration of the vehicle for collecting purposes, the article analyzes the struggle undertaken by the States and the Federal District for resources arising from this tax, in order to verify, under the current legislative framework, what can be subject to control and legitimate questioning by the entities involved.

Keywords: Tax on the ownership of motor vehicles - IPVA; territoriality; register; domicile; tax competition.

Sumário: 1. Contextualizando o problema. 2. A base constitucional do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. 3. O critério espacial de incidência do IPVA na Constituição Federal. A importância do registro do veículo. 4. O registro do veículo no Código de Trânsito Brasileiro (Lei n. 9.503/97). A referência ao domicílio nos termos estabelecidos no Código Civil (Lei n. 10.406/02). 5. Os limites da disputa entre os Estados e o Distrito Federal pelo IPVA: o que pode ser objeto de questionamento e o procedimento a ser adotado. 6. Conclusão. 7. Referências.

* Artigo submetido em 04 ago. 2015 e aceito para publicação em 26 jan. 2016.

** Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito do Estado e da Regulação pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Membro da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT).

1 CONTEXTUALIZANDO O PROBLEMA.

Quando se ouve falar em guerra fiscal entre os Estados imagina-se logo o imposto de competência estadual que representa o maior tributo brasileiro em volume de arrecadação, qual seja, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Geralmente esquece-se que outra disputa por recursos tributários vem sendo empreendida entre os entes federados, dessa vez concernente ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.

Como se sabe, a Constituição da República, originariamente, ao dispor sobre o IPVA no art. 155, não trouxe qualquer restrição à autonomia dos Estados e do Distrito Federal para a fixação das alíquotas do tributo, que poderiam ser livremente estabelecidas. Essa ausência de limite à autonomia para o estabelecimento de alíquotas mínimas estimulou a disputa entre entes competentes para atrair para seus territórios novos contribuintes do imposto, especialmente empresas de locação de veículos e frotistas, com vistas ao aumento da sua arrecadação. Esta prática, sem dúvida, também pode ser considerada como um exemplo de guerra fiscal¹, embora com contornos diversos da guerra fiscal do ICMS, como será melhor explicado adiante.

Com o intuito de corrigir esse “problema”, a Emenda Constitucional n. 42 de 2003 introduziu no art. 155 da Constituição o § 6º,² o qual estabelece, em seu inciso I, que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal. Em que pese a previsão constitucional, até hoje não foi aprovada naquela casa legislativa qualquer resolução nesse sentido. Essa inércia, que demonstra a dificuldade de se obter consenso sobre a questão, culmina na ampla liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de suas alíquotas.

Talvez pelo montante de recursos envolvidos na disputa entre os Estados relativamente ao ICMS, a disputa por recursos do IPVA não tenha merecido tanta preocupação por algum tempo. Porém, com a omissão do Senado Federal e a inexistência de

¹ Nesse sentido, afirma Roberto Ferraz: “Não obstante possa ser objeto de disputa para atrair contribuintes (‘guerra fiscal’), o IPVA não sofreu restrições constitucionais que pudessem limitar a autonomia dos Estados e do Distrito Federal em estabelecer-lhe bases de cálculo e alíquota. (...) Assim, nada obsta que os Estados e o Distrito Federal estabeleçam diferentes bases de cálculo e alíquotas para o IPVA, reserva feita, naturalmente, à necessária pertinência da base de cálculo à hipótese constitucionalmente desenhada para o tributo.” (FERRAZ, Roberto. **Aspectos controvertidos do IPVA**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 113, fev./2005. p. 113.)

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. (...) § 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios: III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

lei complementar federal editada nos termos do art. 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição³ definindo fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto, a guerra fiscal do IPVA não somente continua sendo praticada como vem aumentando sua intensidade, o que passou a despertar a atenção que antes estava voltada quase que exclusivamente para as questões envolvendo o ICMS.

Com efeito, na medida em que cresce enormemente o volume da arrecadação do IPVA pelos Estados e Distrito Federal⁴, bem como aumenta a necessidade de recursos pelos entes para viabilizar o cumprimento de suas obrigações constitucionais, a disputa pela arrecadação desse imposto fica mais acirrada e agressiva, incidindo, alguns casos, em inconstitucionalidades e ilegalidades. Enquanto alguns Estados reduzem as alíquotas do imposto para atrair novos contribuintes para seus territórios ou não “perder” os lá já instalados, outros Estados, com o intuito de inviabilizar a “migração” de empresas de seu território para se favorecerem de alíquotas menores de IPVA praticadas por outros entes, procuram defender-se através da edição de leis de constitucionalidade discutível.

Como a liberdade para a fixação de alíquotas de IPVA pelos Estados e pelo Distrito Federal é uma realidade inquestionável enquanto o Senado Federal se omite no estabelecimento de limites, parece-nos que a questão fundamental que se apresenta nesse contexto da guerra fiscal do IPVA refere-se à definição do critério espacial de incidência do imposto, de modo a aferir qual o ente efetivamente competente para a cobrança à luz do que estabelece a Constituição Federal.

Com efeito, se não é possível controlar, no atual quadro normativo, as alíquotas que vêm sendo praticadas, o que se pode de certa forma controlar nessa disputa por recursos tributários é se as “migrações” de contribuintes para os Estados que praticam alíquotas mais atrativas, mediante o registro nesses Estados dos veículos para fins de pagamento do imposto, e as “soluções” que vêm sendo dadas pelos entes prejudicados, seja impondo restrições à circulação de veículos registrados/emplacados fora de seus territórios, seja desconsiderando o local do registro para fins de cobrança do tributo, observam a territorialidade para incidência do imposto, à luz do que estabelece Carta Maior. É justamente este o ponto que se pretende analisar no presente trabalho.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

⁴ Segundo dados obtidos no sítio eletrônico do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (<http://www1.fazenda.gov.br/confaz>), a arrecadação do IPVA saltou de aproximadamente R\$ 7.739.848,00 no exercício de 2003 para aproximadamente R\$ 28.356.354,00 no exercício de 2013 (2003 - R\$ 7.739.848,00; 2004 - R\$ 8.909.569,00; 2005 - R\$ 10.497.078,00; 2006 - R\$ 12.422.675,00; 2007 - R\$ 14.690.929,00; 2008 - R\$ 17.216.604; 2009 - R\$ 20.192.939,00; 2010 - R\$ 21.492.988,00; 2011 - R\$ 24.373.846,00; 2012 - R\$ 26.861.292,00 e 2013 - R\$ 28.356.354,00).

2 A BASE CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA.

O tratamento constitucional do IPVA é dado pelos arts. 155, inciso III, § 6º, incisos I e II, e 158, inciso III, ambos da Constituição Federal,⁵ os quais estabelecem a competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição do imposto, que deve ter suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, omissis quanto à edição da resolução desde quando a determinação foi incluída na Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 42/2003. Ademais, o imposto pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo automotor, sendo que 50% (cinquenta por cento) do produto da sua arrecadação pertence ao Município em cujo território o veículo automotor foi licenciado.

Como até hoje não foi editada lei complementar prevista no art. 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição, definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do IPVA, os Estados e o Distrito Federal vêm exercendo, quanto a essas matérias, competência plena, com base no art. 24, inciso I, e § 3º, da Constituição,⁶ e no art. 34, § 3º do ADCT.⁷ Como observa Ricardo Lodi Ribeiro, “até que advenha tal lei complementar o legislador estadual é livre para definir o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do IPVA, desde que não contrarie os conceitos utilizados na Constituição Federal na delimitação da competência para a instituição do tributo.”⁸

Sem dúvida, a omissão do Congresso Nacional em editar a referida lei complementar e a omissão do Senado Federal em fixar as alíquotas mínimas de IPVA a serem praticadas pelos

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) III - propriedade de veículos automotores. (...) § 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Art. 158. Pertencem aos Municípios: III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

⁶ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

⁷ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.(...) § 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos (teoria geral e espécies)**. Niterói – RJ: Impetus, 2013. p. 288. Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva, “caso prosperasse a tese contrária, estariam os demais entes federados fadados a aguardar, inertes, a oportunidade e conveniência do legislador nacional para editar normas gerais dos impostos de sua competência, comprometendo mais ainda a efetividade do pacto federativo brasileiro.” (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 09.)

entes competentes contribuem para o atual quadro de disputa entre os Estados, criando um ambiente normativo favorável à guerra fiscal.⁹

De todo modo, à míngua de um tratamento legal específico para a solução da disputa que vem sendo empreendida, e enquanto o Senado Federal não se desincumbe de sua função, o que se pode e deve verificar é se o tributo vem sendo cobrado pelo ente efetivamente competente, considerando o aspecto territorial para a incidência do IPVA.¹⁰ A nosso ver, a resposta para essa questão está no próprio regramento constitucional do imposto, aliado às disposições constantes da legislação infraconstitucional, em especial do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n. 9.503/97) e do Código Civil (Lei n. 10.406/02). É o que se passa a demonstrar.

3 O CRITÉRIO ESPACIAL DE INCIDÊNCIA DO IPVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A IMPORTÂNCIA DO REGISTRO DO VEÍCULO.

Conforme se extrai do art. 155, inciso III, da Constituição Federal, o IPVA é um imposto que incide sobre a propriedade de veículo automotor.¹¹ Por sua vez, o art. 158, inciso III, da Constituição Federal estabelece que metade do produto arrecadado com o imposto pertence aos Municípios nos quais os veículos foram licenciados.

Tomado isoladamente o art. 155, inciso III, da Carta Maior, e considerando a inexistência de lei complementar nacional definindo o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do IPVA, poderia se chegar à absurda interpretação de que os Estados e o Distrito Federal, no exercício da competência plena, podem eleger qualquer critério territorial para a cobrança do IPVA que lhes pareça mais conveniente, como, por exemplo, o local do registro do veículo, o local onde o proprietário do veículo possui propriedade imóvel, o local

⁹ Conforme observa Gladston Mamede, “ainda que seja possível cobrar [o IPVA], a ausência de lei complementar se faz sentir. Seria dela, por exemplo, a solução dos conflitos de competência havidos entre os Estados, expressos, principalmente, em dispositivos que buscam eleger o domicílio do proprietário do veículo automotor ou a localização habitual desse, como critério para determinar a titularidade ativa da relação tributária.” (MAMEDE, Gladston. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 32.)

¹⁰ “O aspecto espacial da hipótese de incidência indica o lugar em que ocorreu ou se tem por ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Estabelece, pois, a dimensão espacial do fato jurígeno tributário, podendo ser extremamente relevante quando a competência tributária, em especial nos impostos outorgados aos domínios municipal ou estadual, vincula-se ao critério da territorialidade. Regra geral, será competente para tributar o ente federado em cujo território verificar-se a ocorrência do correlato fato gerador. Assim ocorre em relação ao IPVA. Útil, pois, o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA para dirimir eventuais conflitos de competência entre diferentes Estados (e DF) que pretendam tributar um único fato gerador.” (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 58-59.)

¹¹ “O aspecto material da hipótese de incidência descreve a substância tributável, consistindo em um fato (ato ou situação) de conteúdo econômico, cuja ocorrência atrai a incidência dos efeitos prescritos no comando normativo (recorde-se, a obrigação tributária). (...) O aspecto material do IPVA é, a teor do disposto no art. 155, inc. III da CR/88, *ser* (verbo) *proprietário de veículo automotor* (complemento).” [grifo do autor] (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 36-37.)

da fabricação do automóvel ou o local no qual o veículo circula com mais frequência.¹² Se a adoção de qualquer critério fosse possível, teríamos uma situação inegavelmente caótica num contexto federativo, com possibilidade de múltiplas incidências sobre a mesma propriedade. Para evitar tal resultado, por certo a interpretação do art. 155, inciso III, da Constituição deve ser feita de forma sistemática, à luz do outro dispositivo da Carta Magna que trata do IPVA, qual seja, o art. 158, inciso III. Somente assim será possível alcançar uma resposta adequada para o critério espacial de incidência do IPVA, em harmonia com o princípio federativo.

A nosso ver, o art. 158, inciso III, da Constituição, ao tratar da repartição do produto da arrecadação do imposto, indica o elemento que é fundamental para uma definição adequada do aspecto territorial do IPVA à luz do federalismo fiscal, qual seja, o local do registro do veículo. Veja-se: o IPVA é tratado na Constituição em dois artigos. Um que estabelece a competência dos Estados e do Distrito Federal para a cobrança do imposto sobre a propriedade de veículo automotores, e outro que estabelece que os Municípios onde os veículos estiverem registrados fazem jus à parte do valor arrecadado. Os elementos fundamentais acerca do tributo e sua cobrança estão aí presentes: a competência dos Estados e do Distrito Federal, a incidência sobre a propriedade de veículos automotores e a participação dos Municípios no produto da arrecadação, de acordo com o local de registro do veículo. Como se nota, a importância do registro do veículo no que concerne ao IPVA decorre diretamente do próprio art. 158, inciso III, da Carta Maior.¹³

¹² Há quem defenda que o IPVA deve incidir no local onde o veículo circula com mais frequência, a fim de que os recursos arrecadados de certa forma “compensem” a depreciação financeira com a circulação do mesmo, associando o imposto ao custeio de políticas públicas direcionadas à manutenção de ruas, estradas e outras questões de trânsito. Este tipo de argumento, por exemplo, foi utilizado pela 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no julgamento da Apelação n. 0019733-70.2012.8.26.0053 (Relator Des. Souza Meirelles, julgada em 31/10/2013 e registrada em 04/11/2013). *Data venia*, o raciocínio baseia-se em premissa equivocada, desconsiderando que os impostos, como é o caso do IPVA, não se relacionam a nenhuma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN), nem podem ter sua receita vinculada a uma despesa específica (art. 167, inciso IV da Constituição). Por confundir o IPVA com uma taxa, além da evidente dificuldade de se estabelecer, de forma objetiva, o efetivo local no qual os veículos circulam com mais frequência, essa linha de argumento não pode prosperar. Paulo Roberto Coimbra Silva também aponta a inadequação de se escolher o critério do local da situação do veículo para fins de cobrança do IPVA. Segundo ele, “consistindo o fato gerador na propriedade de bens essencialmente móveis, o local (eventual ou habitual) da situação do bem não se revela apto para determinar o local da ocorrência do fato jurígeno tributário, como sói ocorrer com os tributos que oneram o patrimônio imobiliário.” (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 63. Nota de rodapé n. 56.)

¹³ Paulo Roberto Coimbra Silva sustenta que importância do art. 158, inciso III, da Constituição para a definição da competência tributária do IPVA ficou evidenciada no julgamento do RE 134.509-AM pelo STF, no qual a Corte Suprema analisou se seria possível a incidência do referido imposto sobre aeronaves e embarcações. Segundo ele, “(...) o Supremo Tribunal Federal, ao arrostar a questão, entendeu estarem as aeronaves e embarcações excluídas do campo de incidência do IPVA, porquanto, uma vez não sujeitas a qualquer registro ou licença municipal (ou ao menos necessariamente atrelada a algum Município), impossível seria o cumprimento da transferência obrigatória de receitas prevista no art. 158, inciso III da *Lex Mater*. Reconheceu-se, pois, a viabilidade da repartição do produto arrecadado (transferência obrigatória) *conditio sine qua non* ao legítimo exercício da competência tributária.” [grifo do autor] (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. p. 48.)

Assim sendo, parece-nos que uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, considerando os elementos fundamentais do IPVA encontrados na Constituição e à luz do federalismo fiscal, conduz necessariamente à conclusão de que o imposto incide sobre a propriedade do veículo automotor registrado no território do Estado,¹⁴ ou seja, a incidência do imposto dependerá necessariamente da conjugação dos elementos “propriedade do veículo” (aspecto material) e “registro no território do Estado” (aspecto espacial).

Tanto o registro do veículo é fundamental para fins de tributação pelo IPVA que, conforme observa Hugo de Brito Machado, “tem-se entendido [...] que a propriedade não é fato gerador do imposto antes do licenciamento do veículo no órgão competente.”¹⁵

Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva:

Considerando-se não haver o legislador constituinte disciplinado expressamente o tema, uma conclusão satisfatória decorre do disposto no art. 158, III, da CR/88, que determina a transferência obrigatória de parte da arrecadação do imposto *sub examine* ao Município onde tenha sido o veículo matriculado licenciado ou registrado, nos termos da legislação nacional pertinente. Nessa ordem de ideias, transparece, exurgindo de uma interpretação lógico-sistemática do texto constitucional, ser considerado como aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA o local da matrícula, licenciamento ou registro do veículo.

A competência tributária, nesse particular, é precedida e determinada pela competência administrativa, definida na legislação nacional de trânsito, para o registro do veículo.¹⁶ [grifo do autor]

¹⁴ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, o fato gerador do IPVA “é a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, registrado no território do Estado”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 288.)

¹⁵ Segundo o referido autor, “a não ser assim as fábricas e os revendedores de automóveis teriam de pagar o IPVA desde o momento em que se completasse a respectiva industrialização.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 366.) No mesmo sentido, afirma Rita de Cássia Andrade: “Em se tratando de veículo novo, o fato gerador ocorre na data da sua primeira aquisição, ou na data de sua incorporação ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou importador, mediante prévio registro nos órgãos competentes. Antes do registro no DETRAN, no Departamento de Aviação Civil – DAC ou no Ministério da Pesca e Agricultura – MPA e na Marinha do Brasil – MB, os veículos automotores são simplesmente mercadorias e não podem sofrer a tributação do IPVA.” (ANDRADE, Rita de Cássia. **IPVA – violação de princípios constitucionais pela legislação ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ausência de Lei Complementar de caráter geral, manifesta deformação de inconstitucionalidade**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 22, set-out/2010. p. 52.)

¹⁶ COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 59-60. Mais adiante, ao comentar a hipótese dos veículos automotores não sujeitos a matrícula, licenciamento ou registro vinculado a qualquer municipalidade, o autor conclui, com base no entendimento do STF no julgamento do RE 134.509, que, “para evitar possíveis e prováveis conflitos de competência, essa hipótese haverá de ser necessariamente contemplada em norma geral (lei complementar), não se podendo, até então, instituir ou exigir o imposto em tais casos.” (*Ibidem*. p. 62-63.) Em outra oportunidade, escreve o autor: “O elemento de conexão válido que exsurge da interpretação sistemática da legislação pátria para a repartição ou definição da competência tributária do IPVA é o domicílio do proprietário, insista-se, desde que definido em norma geral veiculada por lei nacional, para os casos em que o registro do veículo não esteja vinculado a nenhuma municipalidade, como ocorre com aeronaves e embarcações. (...) Até que haja disciplina, em Lei Complementar, sem sentido contrário, considera-se ocorrido o fato gerador do IPVA no local do registro ou licenciamento do veículo. Se o veículo automotor (por não se submeter às disposições do CTB, mas a regras específicas, a exemplo de aeronaves e embarcações) não se sujeitar a registro em nenhuma municipalidade, não se considera ocorrido o fato gerador do imposto, por impossibilidade de determinação de seu aspecto espacial e, *ipso facto*, impossibilidade de dar cumprimento à transferência obrigatória prevista no art. 158, III, da CR/88. Nesse particular, há de se reconhecer, em prol do pacto federativo, que a competência para o exercício do poder de tributar, para os casos assim determinados pela CR/88, fica condicionado à eficácia plena e cabal das transferências obrigatórias constitucionalmente

Merecem registro, também, quanto ao ponto, as palavras de Gladston Mamede:

(...) o legislador constituinte, ao disciplinar que 50% do produto arrecadado com a tributação serão destinados ao Município onde esteja inscrito o veículo, acabou por estipular – ainda que por via transversa – uma solução para eventuais dúvidas quanto à competência territorial para a exigência tributária. Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária). E quanto ao registro, vigem regras próprias, disciplinadas nas legislações correspondentes, como o Código de Trânsito Brasileiro.¹⁷

Disso decorre a primeira premissa que nos parece essencial para a análise e correta compreensão da guerra fiscal do IPVA entre os entes subnacionais: o local do registro do veículo é fundamental para a verificação do ente competente para instituição e cobrança do imposto, ou seja, para a correta aferição do critério espacial de incidência do IPVA, que somente poderá ser cobrado por cada Estado e pelo Distrito Federal sobre a propriedade dos veículos automotores devidamente registrados em seus territórios.¹⁸

Esta também é a conclusão de Rita de Cássia Andrade ao analisar o lugar da ocorrência do IPVA: “(...) levando em conta que metade da receita derivada do IPVA é destinada aos Municípios onde os mesmos são licenciados (art. 158, III, da CF), tal circunstância nos leva a compreensão de que a base a ser acolhida é o local onde o veículo estiver registrado.”¹⁹

O Ministro Arnaldo Esteves Lima, do Superior Tribunal de Justiça, em decisão monocrática no bojo do AREsp 220.376, concluiu nessa mesma linha. Ao apreciar o recurso interposto por contribuinte que sustentava que a cobrança do IPVA deve ser realizada pelo Estado onde foi feito o licenciamento do veículo, sendo irrelevante o local de residência do proprietário para fins de incidência e cobrança, deu provimento a ele apoiado nas lições de Gladston Mamede, afirmando que o art. 158, inciso III, da Constituição da República oferta ao intérprete “uma diretriz segura e objetiva quanto ao sujeito ativo competente para a arrecadação do IPVA no caso de divergência de natureza espacial entre uma ou mais unidades da federação.” Com essas razões, o Ministro reformou o acórdão recorrido para declarar que o

previstas. Não se pode olvidar que tais transferências foram erigidas e levadas em consideração por ocasião da definição, pelo poder constituinte originário, das regras de repartição da competência tributária.” (*Ibidem*. p. 63. Nota de rodapé n. 56.)

¹⁷ MAMEDE, Gladston. Op. cit. p. 107.

¹⁸ Marcelo Carita Correra sustenta que é o domicílio, e não o registro, o que determina a competência tributária, sendo o registro do veículo apenas uma obrigação acessória que confirma a importância do domicílio para a definição do sujeito ativo do IPVA. Segundo ele, “o domicílio é o critério de delimitação da competência tributária para a instituição do IPVA e determinação do sujeito ativo.” (CORRERA, Marcelo Carita. **As Locadoras de Veículos e a Lei Paulista 13.296/2008 - Modificações na Incidência do IPVA**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro - IDB, ano 1 (2012), n. 8, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. p. 4580. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012_08_4575_4598.pdf> Acesso em: 15 fev. 2014.)

¹⁹ ANDRADE, Rita de Cássia. Op. cit. p. 53.

IPVA não pode ser exigido pelo Estado de Minas Gerais enquanto o veículo estiver licenciado em outra unidade da federação.²⁰

Estabelecida a essencialidade do registro do veículo para fins de aferição do ente competente para a cobrança do imposto, deve-se, agora, verificar como o registro do veículo é tratado pela legislação, mais especificamente pelo Código de Trânsito Brasileiro (Lei n. 9.503/97).

4 O REGISTRO DO VEÍCULO NO CÓDIGO DE TRÂNSITO BRASILEIRO (LEI N. 9.503/97). A REFERÊNCIA AO DOMICÍLIO NOS TERMOS ESTABELECIDOS NO CÓDIGO CIVIL (LEI N. 10.406/02).

De acordo com o art. 120 da Lei n. 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro),²¹ os veículos automotores devem ser registrados nos órgãos executivos de trânsito dos Estados ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência dos seus proprietários, na forma da lei.

Como se nota, o referido dispositivo, ao estabelecer que os veículos devem ser registrados no Município no qual os proprietários tenham domicílio ou residência, remete a definição de qual seria esse domicílio ou residência a uma outra lei, havendo divergência na doutrina sobre a mesma.

Renato Bernardi, por exemplo, entende que a lei em questão seria o Código Tributário Nacional, o qual trata do domicílio tributário no art. 127,²² recusando outras interpretações possíveis, como a de que a lei referida seria o Código Civil.²³

²⁰ Agravo em Recurso Especial n. 220.376 - MG (2012/0176653-5). Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima. DJe 09/11/2012.

²¹ Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

²² Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

²³ BERNARDI, Renato. **Domicílio tributário do IPVA**. LEX – Revista do Direito Brasileiro, São Paulo, n. 21, maio-junho/2006. p. 30-32. No mesmo sentido, Wagner Pechi sustenta que “para escolha do domicílio tributário do contribuinte do IPVA, regra posta por lei tributária deve prevalecer sobre regra do Código Civil. É a aplicação do critério da especialidade.” (PECHI, Wagner. **IPVA: do domicílio tributário do sujeito passivo**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3169, 5 mar. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21219>>. Acesso em: 15 fev. 2014.)

Segundo ele, os contribuintes utilizam os mais variados argumentos para justificar o registro e o licenciamento dos veículos em outro Estado da federação, desconsiderando as regras estabelecidas no art. 127 do Código Tributário Nacional. Dentre esses argumentos está, por exemplo, a aplicação dos arts. 70 a 78 do Código Civil, o que não poderia ser admitido em razão do princípio da especialidade, já que esses dispositivos somente seriam aplicáveis às obrigações civis, enquanto que para as obrigações tributárias a regra aplicável seria exclusivamente a do art. 127 do CTN.²⁴

Outros argumentos que, segundo o autor, também não podem ser aceitos por não configurarem necessariamente, para a pessoa física, a habitualidade da residência, e, para as pessoas jurídicas de direito privado, o local de suas sedes, são aqueles que baseiam o registro ou o licenciamento do veículo em determinado ente em função: (i) da existência de propriedade imóvel em nome do proprietário do veículo, já que o critério determinante do domicílio tributário não é a titularidade do imóvel; e (ii) do exercício de profissão em determinado Estado, já que o local do exercício profissional também não é critério para determinar o domicílio tributário.²⁵

Tratando especificamente da legislação do Estado de São Paulo, Renato Bernardi também não aceita, para fins de registro e licenciamento dos veículos, a possibilidade de eleição do domicílio pelo contribuinte, conforme autorizado no *caput* do art. 127 do CTN, tendo em vista que inexistente na legislação paulista regra autorizando a eleição.²⁶ Outrossim, o autor também refuta o argumento da possibilidade de pluralidade de domicílios tributários para a pessoa natural, diversamente do que ocorre no âmbito do Direito Civil, no qual a pluralidade é possível. Segundo ele, “em se tratando de pessoas físicas, sendo conhecido o local da residência habitual, tal é o domicílio tributário em relação ao IPVA e, sendo desconhecido o local da residência habitual, considerar-se-á como domicílio o centro habitual de suas atividades”.²⁷ Quanto às pessoas jurídicas, ressalta que existe a possibilidade de pluralidade de domicílios tributários relativamente aos atos ou fatos originários da obrigação, sendo que, neste caso, o domicílio tributário será a base territorial de cada estabelecimento.²⁸

Ao final, conclui o Renato Bernardi:

Em conclusão, o critério fixador do domicílio tributário em relação ao IPVA é o previsto no art. 127 do Código Tributário Nacional, que determina às pessoas físicas que registrem seus veículos no Estado da Federação onde residem com

²⁴ BERNARDI, Renato. Op. cit. p. 31.

²⁵ *Idem.*

²⁶ *Idem.*

²⁷ *Ibidem.* p. 32.

²⁸ *Idem.*

habitualidade, e às pessoas jurídicas de direito privado que registrem seus veículos onde tenham as respectivas sedes.²⁹ [grifo do autor]

Com as devidas vênias, não concordamos com o referido autor. A nosso ver, a referência feita no art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro remete a questão do domicílio ou residência do proprietário para fins de registro do veículo ao Código Civil.

Com efeito, o Código de Trânsito Brasileiro regula a questão do registro dos veículos para fins administrativos, de controle mesmo dos automóveis em circulação no âmbito nacional mediante a criação de um banco de dados, para armazenagem de todas as ocorrências relativas ao veículo. Como se verifica no CTB, o registro do veículo é uma das atividades desenvolvidas no âmbito do Sistema Nacional de Trânsito³⁰ com vistas a garantir o direito dos cidadãos a um trânsito com condições seguras.³¹ Dentre os objetivos do Sistema Nacional de Trânsito, do qual o registro do veículo é uma atividade fundamental, está o estabelecimento de diretrizes da Política Nacional de Trânsito, com vistas à segurança, à fluidez, ao conforto, à defesa ambiental e à educação para o trânsito; a fixação de padrões técnicos, financeiros e administrativos para a execução das atividades de trânsito; e o estabelecimento de uma sistemática de fluxos permanentes de informações entre os diversos órgãos e entidades de trânsito, com vistas a facilitar o processo decisório e a integração do Sistema.³²

O fato de o registro do veículo ter repercussão na esfera tributária e ser essencial para fins de incidência do IPVA não descaracteriza sua natureza cível-administrativa. Tanto é assim que o registro é realizado e controlado por órgãos administrativos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, e não por órgãos tributários dos entes federados. Por exemplo, compete ao DENATRAN – Departamento Nacional de Trânsito, órgão executivo de trânsito da União, a organização e a manutenção do Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAL, ³³ enquanto às entidades executivas de trânsito dos Estados e do Distrito Federal

²⁹ *Idem.*

³⁰ Art. 5º O Sistema Nacional de Trânsito é o conjunto de órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que tem por finalidade o exercício das atividades de planejamento, administração, normatização, pesquisa, registro e licenciamento de veículos, formação, habilitação e reciclagem de condutores, educação, engenharia, operação do sistema viário, policiamento, fiscalização, julgamento de infrações e de recursos e aplicação de penalidades.

³¹ Art. 1º O trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional, abertas à circulação, rege-se por este Código. (...) § 2º O trânsito, em condições seguras, é um direito de todos e dever dos órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito, a estes cabendo, no âmbito das respectivas competências, adotar as medidas destinadas a assegurar esse direito.

³² Art. 6º São objetivos básicos do Sistema Nacional de Trânsito: I - estabelecer diretrizes da Política Nacional de Trânsito, com vistas à segurança, à fluidez, ao conforto, à defesa ambiental e à educação para o trânsito, e fiscalizar seu cumprimento; II - fixar, mediante normas e procedimentos, a padronização de critérios técnicos, financeiros e administrativos para a execução das atividades de trânsito; III - estabelecer a sistemática de fluxos permanentes de informações entre os seus diversos órgãos e entidades, a fim de facilitar o processo decisório e a integração do Sistema.

³³ Art. 19. Compete ao órgão máximo executivo de trânsito da União: (...) IX - organizar e manter o Registro Nacional de Veículos Automotores - RENAVAL;

(DETRANs) cabe, observadas as diretrizes nacionais, o registro e licenciamento dos veículos.³⁴

Assim sendo, tendo em vista a natureza eminentemente administrativa do registro do veículo, não vemos qualquer fundamento para justificar que a referência ao domicílio que é feita no Código de Trânsito Brasileiro remete à legislação tributária, e não à legislação civil. Portanto, a nosso ver, o art. 120 da Lei n. 9.503/97 remete a definição do domicílio para fins de registro do veículo ao Código Civil, que regula a matéria do art. 70 ao art. 78.³⁵

Esse também é o entendimento de Paulo Roberto Coimbra Silva:

(...) será competente para tributar o Estado em cujo território encontrar-se o Município ‘*de domicílio ou de residência de seu proprietário.*’

Vale frisar que os termos *domicílio* e a *residência* foram utilizados pela legislação nacional de trânsito enquanto conceitos do direito privado, não se confundindo com o domicílio fiscal, usualmente eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária, tal qual disciplinado pelo art. 127 do CTN. Esse domicílio, determinante da municipalidade onde deve ser levado a cabo o registro dos veículos e, por conseguinte, da competência estadual (ou distrital) para tributar a propriedade veicular, não pode ser objeto de recusa pela administração fiscal.³⁶ [grifo do autor]

³⁴ Art. 22. Compete aos órgãos ou entidades executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, no âmbito de sua circunscrição: (...) III - vistoriar, inspecionar quanto às condições de segurança veicular, registrar, emplacar, selar a placa, e licenciar veículos, expedindo o Certificado de Registro e o Licenciamento Anual, mediante delegação do órgão federal competente;

³⁵ Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.
 Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.
 Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida. Parágrafo único. Se a pessoa exercer profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem.
 Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada.
 Art. 74. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar. Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.
 Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: I - da União, o Distrito Federal; II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais; III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal; IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. § 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. § 2º Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.
 Art. 76. Têm domicílio necessário o incapaz, o servidor público, o militar, o marítimo e o preso. Parágrafo único. O domicílio do incapaz é o do seu representante ou assistente; o do servidor público, o lugar em que exercer permanentemente suas funções; o do militar, onde servir, e, sendo da Marinha ou da Aeronáutica, a sede do comando a que se encontrar imediatamente subordinado; o do marítimo, onde o navio estiver matriculado; e o do preso, o lugar em que cumprir a sentença.
 Art. 77. O agente diplomático do Brasil, que, citado no estrangeiro, alegar extraterritorialidade sem designar onde tem, no país, o seu domicílio, poderá ser demandado no Distrito Federal ou no último ponto do território brasileiro onde o teve.
 Art. 78. Nos contratos escritos, poderão os contratantes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes.

³⁶ COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 60.

Nesse contexto, o veículo deve ser registrado no domicílio do seu proprietário, nos termos do que estabelece o Código Civil, que admite a possibilidade de pluralidade de domicílios.³⁷

Assim sendo, realizado o registro com observância da legislação civil, inexistirá qualquer ilegalidade ou inconsistência passível de ser corrigida com o argumento de que não foi observado o domicílio tributário.

As considerações tecidas até o momento permitem concluir que o ente competente para a cobrança do IPVA é aquele no qual o veículo automotor encontra-se registrado, sendo certo que o registro deve ser realizado junto ao órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência do seu proprietário, segundo o que estabelece o Código Civil. Estabelecida essa premissa, deve-se verificar, à luz das normas incidentes, quais os limites da disputa entre os Estados e o Distrito Federal pelos recursos do IPVA, a fim de aferir o que pode ser efetivamente objeto de questionamento legítimo nessa guerra fiscal, bem como o eventual procedimento para tanto.

5 OS LIMITES DA DISPUTA ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL PELO IPVA: O QUE PODE SER OBJETO DE QUESTIONAMENTO E O PROCEDIMENTO A SER ADOTADO.

³⁷ No julgamento do AREsp 211.360 (DJe 10/10/2012), a Ministra Eliana Calmon, ao desprover o recurso da Fazenda do Estado de São Paulo interposto com base no art. 70 do Código Civil e arts. 120 e 127 do CTB, no qual se discutia a possibilidade de cobrança de IPVA de veículos que foram licenciados e tiveram o imposto pago em outro Estado, ratificou o entendimento esposado no acórdão do Tribunal *a quo* de que o art. 120 do Código de Trânsito remete a questão do domicílio à legislação civil, a qual admite a possibilidade de a pessoa natural ter mais de uma residência, podendo o seu domicílio ser considerado qualquer uma delas para fins de registro do veículo. Este entendimento também pode ser encontrado no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, como, por exemplo, dentre outros, na Apelação n. 0024152-44.2011.8.26.0482 e na Apelação n. 0007623-60.2010.8.26.0686, em acórdãos assim ementados: “Ementa: APELAÇÃO AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL IPVA LICENCIAMENTO E REGISTRO DE VEÍCULO EM ESTADO DA FEDERAÇÃO, QUE NÃO SÃO PAULO PLURALIDADE DE DOMICÍLIOS COMPROVADA PELO AUTOR, EM ESTADOS DA FEDERAÇÃO DIVERSOS ART. 120 DO CÓDIGO DE TRÂNSITO BRASILEIRO E ARTIGOS 70 A 72 DO CÓDIGO CIVIL DIREITO DE O CONTRIBUINTE ELEGER COMO DOMICÍLIO PARA LICENCIAMENTO E REGISTRO DO AUTOMÓVEL QUALQUER UM DELES SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA MANUTENÇÃO. APELAÇÃO DESPROVIDA.” (0024152-44.2011.8.26.0482 - Apelação / Relator(a): Amorim Cantuária / Comarca: Presidente Prudente / Órgão julgador: 3ª Câmara de Direito Público / Data do julgamento: 29/10/2013 / Data de registro: 01/11/2013); e “AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL IPVA Imposto dos exercícios de 2005, 2006 e 2007 Autuação e inscrição em CDA pela Fazenda do Estado de São Paulo, uma vez que o autor (proprietário do veículo) possui residência no Estado de São Paulo - Duplo domicílio do proprietário do automóvel, que estabeleceu residência em Manaus-AM no período dos débitos apontados, em virtude do exercício profissional como representante comercial na localidade. Possibilidade de pluralidade de domicílios. Inteligência do art. 71 do CC. Situação que autoriza o proprietário do veículo a optar pelo Estado que deseja registrá-lo, consoante o disposto no art. 120 do CTB. Anulação do débito fiscal que é medida de rigor. Precedentes deste Egrégio Tribunal - Sentença confirmada. Recurso desprovido.” (0007623-60.2010.8.26.0586 – Apelação / Relator(a): Oscild de Lima Júnior / Comarca: São Roque / Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público / Data do julgamento: 29/10/2013 / Data de registro: 04/11/2013).

Os comentários tecidos nos tópicos anteriores permitem, a partir das premissas que foram fixadas, que sejam feitas algumas considerações acerca dos limites da disputa entre os Estados e o Distrito Federal pelo IPVA.

Inicialmente, é preciso registrar que, como o Senado Federal até hoje não estabeleceu alíquotas mínimas do imposto a serem praticadas, os entes subnacionais têm liberdade plena para a fixação das alíquotas. Assim, como não há qualquer óbice para a utilização por alguns Estados de alíquotas bem mais reduzidas do que a de outros Estados, essa questão está dentro do âmbito da constitucionalidade e legalidade, não procedente eventual questionamento jurídico acerca dessa prática.

Por sua vez, considerando que o veículo deve ser registrado junto ao órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, nos termos do que estabelece o Código Civil, a efetivação do registro, obedecido o que estabelece a legislação civil sobre o domicílio, também não pode ser objeto de questionamento, posto que dentro do âmbito da legalidade.

Sobre este ponto, vale transcrever as conclusões de Paulo Roberto Coimbra Silva:

O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA, recorde-se, determina o local em que se considera ocorrido o fato gerador e, *ipso iure*, o Estado competente para tributá-lo. Há, pois, indissolúvel propensão a conflitos positivos de competência tributária, nas hipóteses de pessoas físicas com mais de uma residência, bem como, mais frequentemente de pessoas jurídicas com filiais em diferentes Unidades Federativas. Nesses casos, se, de fato, o proprietário tiver estabelecimentos em diferentes Estados, parece ser difícil, se não inviável, esmo com emprego de norma geral atielisiva, a eventual pretensão de uma Unidade Federativa em sobrepujar, para efeitos de incidência e arrecadação do imposto, a filial existente em seu território em detrimento de outra(s) situada(s) em outros Estados, desprezando o recolhimento feito em favor de outro ente federado.

Nesses casos, não raros, de empresas titulares de frotas de veículos (bens essencialmente móveis e que, no mais das vezes, transitam no território de diversos entes federados) e com filiais em diferentes Estados, sem a edição de uma lei complementar apta a dirimir conflitos de competência entre as unidades federativas envolvidas, não se vislumbra ser possível impedir a faculdade de efetuar o registro de seus veículos no Município em que melhor aprouver aos seus interesses e conveniência.³⁸ [grifo do autor]

Nesse contexto, pode-se perguntar se não há nada na guerra fiscal do IPVA que possa ser objeto de controle legítimo por parte dos Estados que vêm “perdendo” essa disputa por recursos. Diante do atual quadro normativo, parece-nos que o caminho disponível é o questionamento acerca de eventual fraude ou irregularidade no registro do veículo, realizado com inobservância do que estabelece o Código de Trânsito Brasileiro e o Código Civil acerca do domicílio da pessoa natural ou jurídica, ou seja, naquelas hipóteses em que o veículo é registrado em local onde seu proprietário não possui domicílio ou residência.

³⁸ COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 60-61. O autor ressalta: “Cumpre, pois, aos Estados interessados, instar seus representantes, notadamente no Senado Federal, para a edição e proposição de projeto de lei complementar capaz de evitar tais conflitos de competência.” (*Ibidem*. p. 61.)

Veja-se, neste ponto, que a guerra fiscal do IPVA possui contornos bem diversos da guerra fiscal do ICMS. Isso porque, enquanto a disputa entre os Estados e o Distrito Federal por recursos de ICMS é feita através de práticas inquinadas de inconstitucionalidade e ilegalidade pelos entes federados, que concedem benefícios fiscais sem a prévia autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, conforme estabelece o art. 155, §2º, inciso XII, alínea g, da Constituição³⁹ c/c a Lei Complementar n. 24/75, no que concerne ao IPVA não há qualquer prática que, a princípio, possa ser considerada irregular. Não há limites mínimos para a fixação de alíquotas. Aos Estados e ao Distrito Federal compete cobrar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores registrados em seus territórios. Registrado o veículo em determinado Estado com a observância dos requisitos de domicílio estabelecidos na legislação aplicável, não há que se falar em ilegalidade. Assim, enquanto no ICMS a disputa encontra muitos limites na legislação e envolve a violação das normas constitucionais e legais incidentes, no caso do IPVA a disputa não encontra muitos óbices no atual quadro normativo.

Dessa forma, parece-nos que o que pode e deve ser objeto de legítimo questionamento é eventual irregularidade no registro em decorrência da inobservância das regras de domicílio do Código Civil, ou mesmo a ocorrência fraude, mediante, por exemplo, declaração falsa de domicílio pelo contribuinte para fins de registro em Estado da Federação que pratique alíquotas mais favoráveis.⁴⁰

Mas, como questionar essas irregularidades? Qual a conduta a ser exercida pelo ente que se acha prejudicado? Um determinado Estado X, entendendo pela irregularidade do registro do veículo em outro Estado Y, em razão da inobservância das regras de domicílio estabelecidas na legislação civil, pode unilateralmente desconsiderar o registro existente e, entendendo que o veículo deveria ter sido registrado em seu território, cobrar o IPVA do proprietário do veículo? Parece-nos que não, principalmente porque o registro realizado por um Estado reveste-se de presunção de validade e veracidade.

Com efeito, partindo-se da premissa de que a competência para a instituição e a cobrança do imposto sobre a propriedade de veículos automotores demanda o devido registro do automóvel no território do ente federado, somente é possível se falar em incidência após a realização do registro. Nesse caso, já estando registrado o veículo em outra unidade da federação, e sendo possível apenas um único registro para cada veículo, o Estado X,

³⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) XII - 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.

⁴⁰ Nos termos do art. 242 do CTB, constitui infração administrativa gravíssima, passível de pena de multa, a falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação.

entendendo pela irregularidade do registro do veículo no Estado Y, deve buscar a desconstituição desse registro junto ao órgão nacional de trânsito competente para dirimir conflitos entre os órgãos regionais para, posteriormente, confirmada a irregularidade e desconstituído o registro anterior, providenciar o novo registro do veículo e efetivar a cobrança do IPVA devido.⁴¹

A nosso ver, essa é a solução mais adequada num contexto federativo, não podendo um ente federado resolver os conflitos que envolvem outros entes de forma unilateral e isolada, segundo os critérios que entenda mais adequados, sob pena de se instalar um verdadeiro caos na federação, com cada ente subnacional fazendo o que bem entende.⁴² Note-

⁴¹ Esta a conclusão a que chegou o Ministro Arnaldo Esteves Lima, do Superior Tribunal de Justiça, na já mencionada decisão monocrática proferida no bojo do AREsp 220376 (DJe 09/11/2012), na qual deu provimento ao recurso do contribuinte para declarar a inexigibilidade do IPVA que estava sendo cobrado pelo Estado de Minas Gerais enquanto o veículo estivesse licenciado em outra unidade da federação. Este também parece ter sido o entendimento do Ministro Humberto Martins quando do julgamento monocrático do AREsp 327.255 (DJe 05/06/2013), interposto pelo Estado de São Paulo, no qual ele aparentemente concordou com a fundamentação do Tribunal *a quo* de que, em razão da presunção de validade do registro do veículo em outra unidade da federação, não poderia o recorrente impor coercitivamente a cobrança do IPVA, sem a prévia anulação do registro indevido no bojo do processo de apuração da irregularidade e das eventuais responsabilidades, sejam elas do proprietário, do despachante ou do funcionário público. Porém, posteriormente, o mesmo Ministro Humberto Martins, em decisão monocrática proferida no AREsp 342.254 (DJe 08/08/2013), embora o recurso não tenha sido conhecido com base na Súmula 07 da Corte Especial no que concerne à verificação da ocorrência de fraude no registro do veículo, aparentemente admitiu, ainda que implicitamente, a possibilidade de a autoridade fiscal ignorar o registro supostamente fraudulento do veículo em outro Estado e realizar a autuação fiscal. Essa decisão monocrática foi confirmada pela 2ª Turma do STJ no julgamento do AgRg no AREsp 342.254/SP, julgado em 27/08/2013, DJe 06/09/2013.

A questão, como se verifica, efetivamente não é tranquila. Por exemplo, o Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do AREsp 303.993 (DJe 02/04/2013) e do AREsp 384.720 (DJe 10/09/2013), também parece admitir a possibilidade de se desconsiderar unilateralmente o registro irregular para a efetivação da cobrança no Estado onde o registro deveria ter sido realizado.

Também é possível se encontrar jurisprudência contrária à tese defendida nesse estudo nos Tribunais de Justiça estaduais: o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento das Apelações Cíveis n. 6647780-58.2009.8.13.0702 (Des. Geraldo Augusto, 1ª Câmara Cível, publicada em 25/03/2011), 5724853-26.2009.8.19.0702 (Des. Roney Oliveira, 2ª Câmara Cível, publicada em 07/12/2010), e 5888823-08.2009.8.13.0702 (Des. Belizário de Lacerda, 7ª Câmara Cível, publicada em 17/06/2011), além de entender que o art. 120 do CTB faz referência ao art. 127 do CTN, e não ao Código Civil, admitiu a cobrança do IPVA sobre veículo cujo proprietário reside em Minas Gerais, ainda que o automóvel esteja registrado em outro Estado. Já no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a 13ª Câmara Cível, ao apreciar a Apelação n. 0026728-44.2010.8.26.0482 (Des. Peiretti de Godoy, julgada em 31/10/2013 e registrada em 05/11/2013), apesar de admitir a possibilidade de o contribuinte, tendo mais de um domicílio, escolher aquele em que deseja registrar o veículo, decidiu, no caso concreto, em razão da ausência de comprovação nos autos judiciais da residência no Estado onde o veículo estava registrado, pela admissibilidade da cobrança do IPVA pelo Fisco paulista, sem a necessidade de prévia desconstituição do registro considerado irregular.

⁴² Paulo Roberto Coimbra Silva observa que, nesse caso, que “a adoção de medidas unilaterais e atentatórias ao pacto federativo culminaria em impelir os contribuintes do imposto, com domicílio em diferentes Estados, à esdrúxula necessidade de proceder a consulta prévia indagando a todas as unidades federativas envolvidas a quem deveriam recolher o IPVA incidente sobre cada um de seus veículos, e, na provável hipótese de respostas divergentes, ajuizar ação de consignação de pagamento para se verem livres de cobranças dúplices (ou múltiplas) e de medidas policiais ofensivas ao gozo e fruição (que pressupõem a possibilidade de circulação) inerentes ao direito de propriedade de seus veículos.” (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 61-62.) Ressalte-se, contudo, que o referido autor aparentemente não vê necessidade de prévia desconstituição do registro irregular do veículo para efetivação da cobrança pelo ente efetivamente competente, como defendido neste estudo, mas apenas a observância do devido processo legal. Segundo ele, no casos em que o local do registro ou licenciamento não coincidir com o domicílio de seu proprietário, “pode-se estar diante de uma simulação ou abuso de formas, superável, nos termos do art. 116, § único do CTN e de sua

se que, dentro de uma federação, os conflitos são inevitáveis. Porém, a solução para esses conflitos não pode ser dada de forma unilateral, sob pena de desestabilização do próprio pacto federativo.⁴³ Como observa Marcelo Labanca Corrêa de Araújo, em uma federação há uma pluralidade de produção normativa pelos entes, gerando a possibilidade de conflitos. Nesse caso, a manutenção da própria federação depende da previsão de “elementos de estabilização constitucional do pacto federativo.”⁴⁴ Disso decorre, na esfera judicial, a necessidade da existência de uma Corte Constitucional para a resolução dos conflitos federativos.⁴⁵ Na Brasil, esse papel é desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, inciso I, alínea *f*, da Constituição da República.⁴⁶ Porém, a resolução desses conflitos entre os entes federados também pode se dar na esfera administrativa, com a intervenção de órgãos nacionais. No que concerne às questões de trânsito, inclusive no que se refere ao registro do veículo, a legislação infraconstitucional atribui essa função de dirimir conflitos ao Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN, coordenador do Sistema Nacional de Trânsito, órgão máximo normativo e consultivo⁴⁷ a quem compete, dentre outras atribuições, coordenar os órgãos do Sistema Nacional de Trânsito, objetivando a integração de suas atividades; zelar pela uniformidade e cumprimento das normas do Código de Trânsito Brasileiro e das resoluções complementares; normatizar os procedimentos sobre registro e licenciamento de veículos; apreciar recursos interpostos contra as decisões das instâncias inferiores; avocar, para análise e soluções, processos sobre conflitos de competência ou circunscrição, ou, quando necessário, unificar as decisões administrativas; e dirimir conflitos sobre circunscrição e competência de trânsito no âmbito da União, dos Estados e do Distrito Federal.⁴⁸

O conflito entre os entes federados é evidente no caso da disputa pelo registro do veículo. Há ao menos um Estado X, através de sua Secretaria de Fazenda ou mesmo do seu órgão executivo de trânsito, entendendo que determinado veículo foi irregularmente registrado no Estado Y, quando deveria ter sido registrado no seu próprio território. Caso o Estado Y, por meio de seu órgão executivo de trânsito, responsável pelo registro do veículo,

regulamentação em lei ordinária, sempre sem se descurar dos primados do contraditório e da ampla defesa.” (COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Op. cit. p. 62.)

⁴³ Gladston Mamede sustenta que a “pretensão de eleger, unilateralmente, um critério para a solução da controvérsia sobre a competência tributária rompe não apenas com o pacto federativo (já que uma Unidade Federal busca prevalecer sobre as demais), como também o princípio da reserva normativa federal, já que é da União o poder para estabelecer os critérios que resolvam tais dúvidas entre os Estados.” (MAMEDE, Gladston. Op. cit. p. 105.)

⁴⁴ ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. **Jurisdição constitucional e federação: o princípio da simetria na jurisprudência do STF**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 41.

⁴⁵ ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. Op. cit. p. 42.

⁴⁶ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: (...) f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;

⁴⁷ Lei 9.503/97, art. 7º, inciso I.

⁴⁸ Lei 9.503/97, art. 12, incisos II, VII, X, XII, XIII e XIV.

entenda que não houve qualquer irregularidade, e inexistindo a possibilidade de dois registros para o mesmo veículo, a solução do conflito entre os entes (ou suas entidades de trânsito) demandará a intervenção de um órgão nacional, seja ele administrativo ou judicial.

Assim, aventada a possibilidade de ter havido fraude ou irregularidade no registro, a solução mais adequada, em termos de federalismo, não deve ser a cobrança de IPVA sobre veículo registrado (com suposta fraude) em outro Estado, mas sim, primeiramente, a busca da desconstituição administrativa do registro supostamente fraudulento junto ao CONTRAN para posteriormente proceder-se a cobrança do tributo. Aliás, esta seria também uma solução para se evitar a bitributação, impedindo, por exemplo, que um Estado X entenda, por seus órgãos administrativos, pela ocorrência da fraude e inicie a cobrança do IPVA mesmo sem o registro do veículo em seu território, e outro Estado Y entenda que o registro foi corretamente realizado em seu território e mantenha a cobrança do imposto. Por sua vez, caso se pretenda a desconstituição do registro realizado por órgão trânsito de outro Estado pela via judicial, deve-se buscar o Supremo Tribunal Federal, já que o conflito envolverá órgãos ou entidades da administração indireta de mais de um ente regional.

Nesse contexto, merece crítica a Lei do Estado de São Paulo n. 13.296/08, a qual, com a finalidade de evitar a perda de receita do IPVA com a migração de contribuintes para os Estados que praticam alíquotas menores desse imposto, traz dispositivos que conferem à questão do domicílio tratamento diverso do que estabelecem o Código de Trânsito Brasileiro e o Código Civil, em desacordo com as regras relativas ao critério espacial de incidência do IPVA. Veja-se:

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

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

1 - se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

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

2 - se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

3 - qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

§ 2º - No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 - o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 - caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º - Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos

cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 4º - No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

§ 5º - Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º - Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 7º - Para os efeitos da alínea “b” do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

Com a devida vênia, parece-nos ter incorrido a legislação paulista em inconstitucionalidade ao alterar o conceito de domicílio com o intuito de ampliar o campo de incidência do IPVA,⁴⁹ encontrando também obstáculo na Constituição Federal, conforme premissas adotadas ao longo desse estudo, a eventual interpretação da lei paulista que admita a cobrança do IPVA independentemente do registro do veículo naquele Estado, o que acaba por permitir a ocorrência de bitributação.⁵⁰

O intuito da referida lei, de evitar prejuízos ao Estado com a “perda” de contribuintes, não justifica a adoção de uma solução inconstitucional. Como foi dito, não há nenhuma inconstitucionalidade ou ilegalidade por parte do Estado que pratica alíquotas menores do IPVA. Ademais, tendo sido regularmente realizado o registro do veículo no local de domicílio ou residência do proprietário do veículo, nos termos do Código de Trânsito Brasileiro e do Código Civil, nada há a ser questionado. Se, na guerra fiscal do ICMS, na qual a conduta dos

⁴⁹ Nesse mesmo sentido, Marcelo Carita Correra afirma que “a Lei 13.296/2008 promoveu verdadeira mudança no conceito de domicílio. Ou seja, alterou o conceito de domicílio para garantir a incidência do IPVA sobre os veículos de locadoras que estiverem disponibilizados para locação, ou em efetiva operação no Estado de São Paulo. Parece que o legislador paulista pretendeu ampliar o campo de incidência do IPVA, mediante a alteração do conceito de domicílio adotado pelo Código Civil e Constituição Federal. Contudo, é possível afirmar que o novo conceito de domicílio veiculado pela Lei 13.296/2008 não encontra respaldo na CF/88.” De acordo com o referido autor, o art. 110 do CTN estabelece que a lei tributária não pode alterar o conteúdo e o alcance de institutos e conceitos de direito privado, sendo que a Constituição determina, no art. 22, a competência privativa da União para legislar sobre direito civil. Dessa forma, a legislação paulista, ao alterar o conceito de domicílio, invadiu competência privativa da União. (CORRERA, Marcelo Carita. Op. cit. p. 4584-4585.)

⁵⁰ Rita de Cássia Andrade, analisando o art. 4º da Lei do Estado de São Paulo n. 13.296/08, conclui que a mesma, ao adotar critérios para incidência do IPVA como o do domicílio do proprietário do veículo naquele Estado, ou o local onde se encontra, habitual ou eventualmente, o veículo, deixou de observar as normas constitucionais incidentes, já que, ao desconsiderar o local do registro, licenciamento, inscrição ou matrícula para efeitos de ocorrência do IPVA, distorceu o critério espacial de incidência do imposto. Assim, segundo a autora, a referida norma paulista padece de inconstitucionalidade. (ANDRADE, Rita de Cássia. Op. cit. p. 53-54). Quanto à bitributação, afirma a mesma autora: “Da forma como prescrita e apresentada, a nova Lei, como já dito, afora o fato de inquinar a sistemática de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, em razão do desvirtuamento de seu aspecto material, engendra cenário mais que frutífero à ocorrência da bitributação e – na mesma medida – ao acirramento da disputa fiscal estabelecida entre os Entes Federados (Estados) componentes da República Federativa do Brasil.” (ANDRADE, Rita de Cássia. Op. cit. p. 56.)

Estados para atrair contribuintes para seus territórios é inconstitucional, não se admitem sejam dadas pelos entes prejudicados, em retaliação, soluções inconstitucionais, posto que “inconstitucionalidades não se compensam”,⁵¹ com muito mais razão não se pode admitir medidas inconstitucionais para evitar uma disputa que decorre de condutas dos entes que praticam alíquotas mais baixas que sequer se revelam inconstitucionais ou ilegais.⁵²

Nesta oportunidade, cumpre destacar que a referida Lei n. 13.296/08 vem sendo questionada no Supremo Tribunal Federal através da ADI n. 4376, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, tendo sido apontado como inconstitucional, dentre outros dispositivos,⁵³ justamente o art. 4º, §1º, item 2, alíneas *a*, *b* e *c*, §§ 4º, 6º e 7º. Basicamente, sustenta-se na referida ação, que tem como relator o Min. Gilmar Mendes, a inconstitucionalidade dos mencionados dispositivos em razão: (a) da alteração provocada no conceito de domicílio, invadindo a competência privativa da União para legislar sobre Direito Civil (art. 22, inciso I, da Constituição); (b) da desconsideração do local onde os veículos estão registrados e licenciados para fins de incidência do IPVA; (c) da bitributação decorrente das referidas normas; e (d) da ofensa à liberdade de tráfego.

6 CONCLUSÃO

A disputa entre os Estados e o Distrito Federal por recursos do IPVA, mediante a redução das alíquotas do imposto com o objetivo de atrair para seus territórios mais contribuintes do referido tributo, possui contornos diversos da guerra fiscal do ICMS, que se caracteriza pelas práticas inquinadas de inconstitucionalidade e ilegalidade pelos entes federados, que concedem benefícios fiscais sem a prévia autorização do CONFAZ. No caso da guerra fiscal do IPVA, a redução de alíquotas do imposto, enquanto o Senado Federal não edita resolução estabelecendo limites mínimos, como determina do art. 155, §6º, inciso I, da Constituição, não encontra qualquer óbice no ordenamento jurídico.

Considerando o atual quadro normativo, parece-nos que o que os Estados que vêm “perdendo” contribuintes para outros entes que praticam alíquotas menores podem questionar de forma legítima é se essas “migrações” respeitam as normas vigentes acerca do aspecto

⁵¹ ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003.

⁵² Ressalte-se, contudo, que a lei paulista teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que rejeitou três arguições de inconstitucionalidade: Arguição de Inconstitucionalidade n. 0127403-35.2012.8.26.0000 (julgada em 22/08/2012 e registrada em 30/08/2012); Arguição de Inconstitucionalidade n. 0158469-33.2012.8.26.0000 (julgada em 22/08/2012 e registrada em 30/08/2012); e Arguição de Inconstitucionalidade n. 0210652-78.2012.8.26.0000 (julgada em 10/04/2013 e registrada em 25/04/2013). Todas as arguições tiveram como relator o Des. Enio Zuliani.

⁵³ Também foram questionados o art. 3º, inciso X, alíneas *a*, *b* e *c*, e parágrafo único; e o art. 6º, incisos VIII, IX e X, e § 2º, ambos da Lei n. 13.296/08, que tratam, respectivamente, de aspectos temporais de incidência do imposto e de responsabilidade tributária.

territorial para a incidência do IPVA, ou seja, se, com as “transferências” dos contribuintes de um Estado para outro, o tributo vem sendo cobrado pelo ente efetivamente competente. Nesse caso, é imperioso definir o correto critério espacial para a incidência, o que, conseqüentemente, indicará o ente competente para a cobrança à luz do que estabelecem as normas constitucionais e legais.

Os arts. 155, inciso III, e 158, inciso III, ambos da Constituição Federal indicam os elementos fundamentais do IPVA: competência dos Estados e do Distrito Federal, incidência sobre a propriedade de veículos automotores e participação dos Municípios no produto da arrecadação, de acordo com o local de registro do veículo. Nesse contexto, considerando esses elementos, a interpretação mais adequada à luz do federalismo fiscal, de forma a definir o aspecto territorial do imposto, é aquela no sentido de que o tributo incide sobre a propriedade do veículo automotor devidamente registrado no território do Estado, ou seja, a incidência do imposto dependerá da conjugação da propriedade do veículo com o seu registro no território do Estado.

O registro de veículos é tratado no art. 120 da Lei n. 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro), que estabelece a sua efetivação junto aos órgãos executivos de trânsito dos Estados ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência dos seus proprietários, na forma da lei. Embora haja divergência na doutrina e na jurisprudência, o entendimento mais adequado é o de que o referido dispositivo remete a questão do domicílio ao Código Civil, que, ao tratar da matéria no art. 70 e seguintes, admite a possibilidade de pluralidade de domicílios.

Dessa forma, o ente competente para a cobrança do IPVA será aquele em cujo território o veículo automotor encontra-se registrado, sendo certo que o registro deve ser realizado junto ao órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência do seu proprietário, segundo o que estabelece o Código Civil.

Nesse contexto, o caminho disponível é o questionamento acerca de eventual fraude ou irregularidade no registro do veículo, realizado com inobservância do que estabelece o Código de Trânsito Brasileiro e o Código Civil acerca do domicílio da pessoa natural ou jurídica, ou seja, aquelas hipóteses em que o veículo é registrado em local onde seu proprietário não possui domicílio ou residência.

Esse questionamento acerca do registro supostamente irregular ou fraudulento realizado em outro Estado deve observar os procedimentos cabíveis para a solução de conflitos envolvendo entes federados, evitando-se as soluções individuais, mormente quando envolvem retaliação a outro ente. A manutenção da harmonia na federação no caso de conflitos demanda a previsão de elementos que permitem a estabilização do pacto federativo.

Disso decorre, na esfera judicial, a necessidade da existência de uma Corte Constitucional para a resolução dos conflitos federativos. No Brasil, esse papel é desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal. Na esfera administrativa, no que concerne às questões de trânsito, inclusive no que se refere ao registro do veículo, a legislação infraconstitucional atribui essa função ao CONTRAN.

Dessa forma, aventada a possibilidade de ter havido fraude ou irregularidade no registro do veículo, e considerando que a competência para a instituição e a cobrança do IPVA demanda o devido registro do automóvel no território do ente federado, a solução mais adequada, sob o ponto de vista federativo, não pode ser a cobrança de imposto sobre veículo registrado (com suposta fraude) em outro Estado, inclusive porque tal conduta pode acarretar na bitributação. Há a necessidade de prévia desconstituição do registro supostamente fraudulento junto ao CONTRAN ou ao Poder Judiciário para, posteriormente, realizado o registro no Estado correto, proceder-se à cobrança do tributo.

7 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rita de Cássia. **IPVA – violação de princípios constitucionais pela legislação ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ausência de Lei Complementar de caráter geral, manifesta deformação de inconstitucionalidade**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 22, set-out/2010.

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. **Jurisdição constitucional e federação: o princípio da simetria na jurisprudência do STF**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 41.

BERNARDI, Renato. **Domicílio tributário do IPVA**. LEX – Revista do Direito Brasileiro, São Paulo, n. 21, maio-junho/2006.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CORRERA, Marcelo Carita. **As Locadoras de Veículos e a Lei Paulista 13.296/2008 - Modificações na Incidência do IPVA**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro - IDB, ano 1 (2012), n. 8, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012_08_4575_4598.pdf> Acesso em: 15 fev. 2014.

FERRAZ, Roberto. **Aspectos controvertidos do IPVA**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 113, fev./2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

PECHI, Wagner. **IPVA: do domicílio tributário do sujeito passivo**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3169, 5 mar. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21219>>. Acesso em: 15 fev. 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos (teoria geral e espécies)**. Niterói – RJ: Impetus, 2013.