

VOTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA (RELATOR):

I. Síntese da questão

1. Após detida análise das peças processuais aportadas neste feito, reputo que a petição inicial do requerente cumpre os requisitos de admissibilidade dos arts. 3º e 4º da Lei nº 9.868, de 1999. Logo, **conheço integralmente da presente ADI.**

2. Conforme deflui do relatório, **a questão controvertida posta nesta ação direta consiste em saber se é constitucional lei estadual que, a um só tempo, majora a alíquota do IPVA em 1% (um ponto percentual) e altera o momento do fato gerador, em 90 (noventa) dias, para fins de cumprir a garantia fundamental do contribuinte e viabilizar a cobrança do tributo majorado no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação.**

3. Os autores defendem tese no sentido de que referido expediente consistiu em burla aos princípios da anterioridade ânua e nonagesimal, previstos no art. 150, inc. III, al. "a" (*rectius*: "b") e "c", da Constituição da República. Além disso, o objeto representaria afronta ao princípio da igualdade tributária, com previsão no art. 150, inc. II, do Texto Constitucional. Por oportuno, reproduzo os paradigmas suscitados:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

4. Nesse sentido, passo a avaliar individualmente cada uma das impugnações.

II. Garantia da anterioridade

5. De saída, percebe-se que os requerentes, em alguma medida, confundem os conceitos de irretroatividade da norma tributária e da anterioridade de exercício ou da noventena. Isso porque indicam como violado o art. 150, inc. III, al. “a”, da Constituição da República, que se refere à irretroatividade da lei fiscal, assim como afirmam expressamente que a postergação do fato gerador revela-se inconstitucional por esse ser fixado anteriormente à vigência daquela. No entanto, a partir de um exame superficial do objeto, **não há maiores dúvidas de que o ato normativo editado em 2014 busca regular os fatos geradores ocorridos em 2015. Logo, certamente, de irretroatividade aqui não se trata.**

6. Em relação à anterioridade, depreendo da exordial que na concepção das agremiações requerentes a majoração de alíquota do IPVA no território paranaense, realizada em 15/12/2014, apenas deveria ser eficaz no exercício de 2016.

7. No âmbito doutrinário, colho das lições de Roque Antônio Carrazza as seguintes possibilidades hermenêuticas decorrentes da garantia da anterioridade:

“X - Assim, para que uma lei instituidora ou majoradora de um tributo produza efeitos em 1º de janeiro é preciso que já esteja em vigor há, no mínimo, noventa dias - isto é, desde, pelo menos, 2 de outubro do ano anterior.

Mas, e se a tal lei entrar em vigor no período compreendido entre 3 de outubro e 31 de dezembro, quando passará a ser eficaz?

A nossa ver, há três interpretações possíveis.

De acordo com a primeira (a ser levada em conta para fins de concurso, pois aceita pelas autoridades fazendárias e pela maior parte dos tributaristas), esta lei será eficaz (e, portanto, incidirá) já no

próximo exercício financeiro, bastando aguarde a fluência do prazo de noventa dias, a que alude o art. 150, III, 'c', da CF.

Conforme a segunda interpretação (que conta com o prestigioso abono de Eduardo Domingos Bottallo), a lei instituidora ou majorada do tributo sempre será eficaz a partir de 1º de abril do ano seguinte ao de sua publicação (ou seja, noventa dias após o início do exercício financeiro), ainda que estiver em vigor antes de 2 de outubro do ano anterior.

E há, ainda, uma terceira interpretação, que, *data venia*, nos parece melhor atender à segurança jurídica da tributação: a lei que criar ou aumentar um tributo somente incidirá a partir do dia 1º de janeiro seguinte ao do exercício financeiro em que se completou a noventena. Assim, por exemplo, se uma lei criar um tributo no dia 10.12.2015, somente incidirá sobre fatos ocorridos a partir do dia 1.1.2017. "

(CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 232-233, grifos nossos).

8. Nesse sentido, tendo em conta a apresentação escorreita do quadro analítico pelo ilustre tributarista, com o devido respeito aos entendimentos contrários, filio-me neste voto à primeira interpretação. Assim o faço por três motivos. **A um**, sob minha perspectiva, **a anterioridade ânua e nonagesimal caracteriza-se como norma-regra**, sem que seja possível extrair da segurança jurídica da tributação interpretação *de lege ferenda*. Portanto, sua incidência opera-se em uma lógica de tudo-ou-nada (*all or nothing*), e não a partir de uma otimização de princípios constitucionais conflitantes, que no caso da anterioridade poderia corresponder ao princípio da segurança jurídica dirigido ao contribuinte e à continuidade do Estado Fiscal, mediante a tributação.

9. **A dois**, ainda no universo da hermenêutica constitucional, **a dicção literal do art. 150, inc. III, als. "b" e "c", da Constituição da República, milita em desfavor do que alegado pelos autores**. De um lado, veda-se a cobrança de tributos " *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou* ". De outro lado, o mesmo óbice é verificável, quando a imposição fiscal ocorre " *antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b* ". Nessa linha, em minha leitura da expressão " *observado o disposto na alínea b,* " concluo que a contagem dos prazos de ambas as garantias fundamentais é simultânea, e não sucessiva, como é pretendido na exordial.

10. A três , **cumpra observar que a referida primeira interpretação é encampada pela jurisprudência desta Corte** . Por todos, cito precedente da lavra do eminente Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da ADI nº 3.694/AP, de sua relatoria, Tribunal Pleno, j. 20/09/2006, p. 06/11/2006, assim ementado:

“EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: L. 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30.12. 2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos, cujo **art. 47 - impugnado - determina que a ‘lei entrará em vigor no dia 1º de janeiro de 2006’**: procedência, em parte, para dar interpretação conforme à Constituição ao dispositivos questionado e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, a eficácia dessa norma, em relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação. II. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais tem caráter tributário de taxa. III. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, **a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/03 - prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz** .” (grifos nossos).

11. Sendo assim, **no caso de um tributo sujeito duplamente à anterioridade de exercício e à noventena , a lei que institui ou majora a imposição somente será eficaz, de um lado, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação e, de outro, após decorridos noventa dias da data de sua divulgação em meio oficial. Logo, a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente, e não sucessivamente .**

12. Igualmente, considero inexistir desvio de finalidade no caso de lei ordinária estadual alterar o aspecto temporal do IPVA para viabilizar, a um só tempo, o respeito à garantia da anterioridade, inclusive nonagesimal, e viabilizar a tributação dos veículos automotores pela alíquota majorada no exercício financeiro seguinte ao da publicação desse diploma legal. Afinal, a finalidade da legislação é lícita e explícita, o que basta para afastar qualquer inconstitucionalidade quanto a esse procedimento.

13. Em suma, a meu sentir, **não há vício de inconstitucionalidade na espécie** .

III. Princípio da igualdade tributária

14. Segundo eixo de irresignação ofertado na petição inicial pelos autores corresponde ao estabelecimento pela lei de tratamento diferenciado a situações equivalentes. Nessa linha, buscam comparar os veículos novos e os usados. Assim, automóveis semelhantes estariam sujeitos a alíquotas diversas de 2,5% e 3,5%, de acordo com a modalidade e o momento da alienação. Porém, com as devidas vênias, **também não entendo correta essa tese, por duas razões.**

15. A primeira refere-se à margem de conformação dos Poderes eleitos na definição da política fiscal do ente federado, independentemente da finalidade da medida ser fiscal ou extrafiscal. Na verdade, compreendo ser viável — e, diga-se de passagem, bastante comum — a diferenciação no campo da tributação do IPVA de acordo com objetivos constitucionais, v.g. estimular a compra de veículos novos em prol do desenvolvimento e da industrialização no Brasil ou o mercado interno como patrimônio nacional (art. 219, CRFB). Por conseguinte, **não consigo comungar de concepção segundo a qual as situações em questão são equivalentes, à luz do art. 150, inc. II, do Texto Constitucional.**

16. Nessa toada, rememoro importante *leading case* a propósito da isonomia tributária no campo das microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da ADI nº 1.643/UF, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, j. 05/02/2002, p. 14/03/2003, cuja ementa transcrevo:

“EMENTA: ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a

referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). **4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.** Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente." (grifos nossos).

17. A segunda razão diz respeito ao fato de que a distinção vislumbrada pelas agremiações políticas não decorre do objeto, mas principalmente da sistemática do IPVA experimentada no Estado do Paraná. Extraído da Lei paranaense nº 14.260, de 2003, que estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o que segue:

“Art. 2º. O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor e será devido anualmente. § 1º. Ocorre o fato gerador do imposto:

a) na data da primeira aquisição de veículo automotor novo por consumidor final;

b) na data do desembarço aduaneiro, em relação a veículo automotor importado do exterior por consumidor final, diretamente ou por meio de terceiros;

c) na data do arremate em leilão de veículo automotor que se encontrava ao abrigo do disposto no artigo 13;

d) na data da incorporação de veículo automotor ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

e) no primeiro dia de cada ano, em relação aos veículos automotores adquiridos em anos anteriores;

f) na data da emissão, pela empresa montadora, da nota fiscal relativa à saída de veículo automotor, cuja montagem, em local diverso do estabelecimento fabricante do chassi, haja sido encomendada por consumidor final.

g) na data do arremate em leilão de veículo automotor novo;

§ 2º. Considera-se ocorrido o fato gerador, tratando-se de veículo automotor usado:

- a) que não se encontrava sujeito à tributação, na data em que se der o fato ensejador da perda da imunidade ou da isenção;
- b) transferido de outra unidade federada, no primeiro dia do ano subsequente.

§ 3º. Para os efeitos desta lei, considera-se:

- a) novo, o veículo automotor sem uso, até a sua saída promovida por revendedor ou diretamente do fabricante ao consumidor final;
- b) consumidor final, a pessoa física ou jurídica proprietária de veículo automotor destinado ao uso próprio ou em sua atividade empresarial.

§ 4º. O disposto na alínea 'e' do parágrafo 1º deste artigo não se aplica a veículo automotor destinado à revenda cuja propriedade seja de fabricante, revendedor ou de importador e que nunca tenha pertencido a consumidor final.

§ 5º. Em relação a veículo automotor registrado, matriculado ou inscrito neste Estado, o imposto incide independentemente do local de domicílio do proprietário.

Art. 3º. A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo automotor, observando-se:

I - no caso de veículo novo, o valor total constante do documento fiscal de aquisição, incluído o dos opcionais e acessórios;

VI - no caso de veículos automotores adquiridos em anos anteriores, o valor médio de mercado constante na tabela de valores venais para cálculo do IPVA, publicada por ato do Poder Executivo, ressalvado o contido nos §§ 7º e 8º, deste artigo, observando-se marca, modelo, espécie e ano de fabricação.

Art. 4º. As alíquotas do IPVA são:

I - 1% (um por cento) para:

a) ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná - DETRAN/PR, ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná - SEFA/PR, na categoria aluguel ou espécie carga, conforme classificação do Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN;

b) veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil;

c) veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV).

II - 3,5% (três e meio por cento) para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR.

Art. 10. O IPVA terá seu vencimento na data da ocorrência do fato gerador de que trata o artigo 2º.

Art. 11. O IPVA deverá ser pago:

I - na hipótese da alínea 'e' do parágrafo 1º do artigo 2º, sem acréscimos legais, nas datas fixadas em Instrução da Sefa/PR;

II - nas hipóteses das alíneas 'a', 'b', 'c', 'd', 'f' e 'g' do § 1º, e da alínea 'a' do § 2º, ambos do art. 2º desta Lei, no prazo de até trinta dias da data da aquisição, do desembaraço aduaneiro, da arrematação em leilão, da incorporação do veículo ao ativo permanente, da saída do veículo automotor montado sob encomenda do consumidor final em local diverso do estabelecimento fabricante do chassi ou da perda da imunidade ou da isenção, respectivamente.

§ 1º. O local, a forma e o calendário de pagamento do IPVA, atendendo os prazos definidos nesta lei, serão fixados em Instrução da Secretaria da Fazenda, devendo o recolhimento ser efetuado junto à rede bancária autorizada pela Sefa/PR."

18. Como se percebe de célere mirada de olhos, potencial discriminação atentatória da isonomia seria inerente ao próprio modelo de tributação do IPVA na unidade federada em comento, que em muitos aspectos converge ao adotado por outros Estados e pelo Distrito Federal. Logo, **não consigo chegar à conclusão neste feito de que o objeto impugnado infringiu o art. 150, inc. II, do Texto Constitucional.**

IV. Dispositivo

19. Diante do quanto exposto, **conheço da ação direta de inconstitucionalidade e, no mérito, julgo-a improcedente.**

20. Em prol de clareza, sumario a presente manifestação judicial nas seguintes teses:

I - No caso de um tributo sujeito duplamente à anterioridade de exercício e à noventena, a lei que institui ou majora a imposição somente será eficaz, de um lado, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação e, de outro, após decorridos noventa dias da data de sua divulgação em meio oficial. Logo, a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente, e não sucessivamente.

II - Não há desvio de finalidade no caso de lei ordinária alterar o aspecto temporal do IPVA para viabilizar, a um só tempo, o respeito à garantia da anterioridade, inclusive nonagesimal, e viabilizar a tributação dos veículos automotores pela alíquota majorada no exercício financeiro seguinte ao da publicação desse diploma legal. Afinal, a finalidade da legislação é lícita e explícita.

III - O princípio da igualdade tributária não resta ofendido na hipótese de um veículo automotor novo submeter-se a alíquota distinta de IPVA em comparação a outro automóvel adquirido em anos anteriores no lapso referente aos 90 (noventa) dias da noventa, em certo exercício financeiro. Sendo assim, pela própria sistemática de tributação do IPVA posta na legislação infraconstitucional, não se cuida de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**

Relator

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/10/2021