



Escola da Magistratura do Rio de Janeiro

Análise do IPVA: aspectos gerais e controvertidos.

Luciana de Oliveira Torres

Rio de Janeiro

2011

LUCIANA DE OLIVEIRA TORRES

Análise do IPVA: aspectos gerais e controvertidos

Artigo Científico apresentado à Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof. Guilherme Sandoval
Prof^a Katia Silva
Prof^a Mônica Areal
Prof^a Néli Feztener
Prof. Nelson Tavers

Rio de Janeiro

2011

ANÁLISE DO IPVA: ASPECTOS GERAIS E CONTROVERTIDOS

Luciana de Oliveira Torres

Graduada pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: O Estado obtém receita para sua manutenção através do pagamento de tributos, como o IPVA. Ocorre que, muitas vezes na ânsia de arrecadar, estipula normas que violam flagrantemente a Constituição Federal que traz em seu bojo uma série de limitações ao poder de tributar. O presente trabalho tem por finalidade a análise dos aspectos gerais e controvertidos do imposto sobre a propriedade de veículo automotor estabelecendo um paralelo entre a Lei do Ipva do Estado do Rio de Janeiro e a Constituição Federal de 1988.

Palavras chave: Ipva. Limitações ao Poder de Tributar. Constitucionalidade. Regras. Lei. Rio de Janeiro.

Sumário: 1. Aspectos Gerais do Ipva. 2. Aspectos Polêmicos do Ipva. 2.1. Da prescindibilidade ou não da lei complementar. 2.2. Conceito de veículo automotor. 2.3. A base de cálculo do Ipva. 2.4. Legalidade ou não das sanções em caso de não pagamento do Ipva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A finalidade precípua do Estado é possibilitar a vida em sociedade através da busca da paz social mediante a resolução de conflitos.

Para tanto, cria-se um complexo de normas reguladoras da conduta humana¹ ao qual todos devem se submeter, inclusive o próprio Estado.

Da submissão estatal às leis por ele editadas é que surge a idéia de Estado de Direito que, segundo Manunz, “é aquele cuja finalidade consiste na consecução e manutenção da justiça, na própria esfera estatal e na esfera que possa ser influenciada pelo Estado”¹.

Assim, para que exista propriamente o Estado de Direito há a necessidade da prevalência da idéia de justiça que se concretiza através da instituição de princípios e normas que visam proteger o cidadão dos arbítrios do Estado.

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 5º um rol exemplificativo dos direitos e garantias fundamentais, sendo que em se tratando de matéria tributária, a proteção contra os abusos do Estado encontra-se consubstanciada nos limites ao poder de tributar elencados nos artigos 150 a 152 da Constituição da República Federativa (CRFB/88).

A proteção dos cidadãos em relação ao poder de tributar é imprescindível, até porque o Estado, para a consecução de suas finalidades, necessita de recursos financeiros sendo que o principal meio de obtenção é através da criação de tributos.

O poder de tributar está instituído na CRFB/88 através do qual se estabelece a competência tributária dos entes federativos, quais sejam, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹ ROTHMANN, Gerd. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Público*. Rio de Janeiro. V.19, p.370.

A competência tributária, por ser uma manifestação da autonomia da pessoa política, encontra seus limites na Carta Magna de sorte que qualquer estipulação que viole os limites do poder de tributar deve ser tida como inconstitucional e por isso banida do ordenamento jurídico.

Diante dessas considerações iniciais, o presente trabalho tem por finalidade fazer uma análise crítica ao imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA).

Primeiramente trazendo os aspectos gerais do referido imposto para posteriormente abranger os pontos mais polêmicos entre eles, necessidade ou não de lei geral, incidência sobre aeronaves e embarcações, licitude ou não da exigência do pagamento do IPVA para obtenção do licenciamento anual, entre outros.

1. ASPECTOS GERAIS SOBRE O IPVA

O imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) tem sua origem na taxa rodoviária única (TRU) que era cobrada anualmente pela União sendo a receita partilhada entre os Estados cujo destino era a manutenção das rodovias.

Apesar do *nomen iuris* de taxa, na realidade, tratava-se, desde aquela época, de imposto, pois incidia sobre a propriedade do veículo automotor baseando-se no valor e na origem do mesmo.

Foi instituída pela EC 17/85 à Constituição Federal de 1967, sendo esse o motivo pelo qual o Código Tributário Nacional (CTN) não o menciona, pois este é anterior à criação do imposto, afinal o CTN data de 25 de Outubro de 1966.

A supracitada emenda vedava expressamente a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre utilização dos veículos, o que era muito criticada pela doutrina, pois considerava-se tal menção pleonástica. Hugo de Brito Machado² esclarece que a vedação era dispensável “já que o fato gerador está sempre ligado à atuação estatal, não se compreendendo mesmo uma taxa sobre o uso de um veículo particular”.

A EC nº 03/93 incluiu o IPVA, agora com esta nomenclatura, à CRFB/88 e atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para sua instituição determinando que a receita obtida deva ser compartilhada com o Município conforme artigo 155, III combinado com artigo 158, III.

No Estado do Rio de Janeiro, é disciplinado pela Lei 2.877 de 22 de Dezembro de 1997.

A doutrina, levando em conta as peculiaridades de cada espécie tributária, propõe diversas classificações como forma de melhor se entender o regime jurídico ao qual eles se submetem. Especificamente em relação ao IPVA, pode se classificá-lo como:

a) Imposto estadual, vez que cabe ao Estado a atribuição constitucional para a instituição do tributo independente do produto da receita estar ou não sujeito a repartição, pois conforme já mencionado anteriormente, é dever do Estado repassar 50% das receitas provenientes da arrecadação do IPVA;

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. p.330. São Paulo: Malheiros, 2009.

- b) Imposto privativo, pois não se admite a sua delegação quer expressa, quer tácita;
- c) Imposto fiscal, haja vista que se destina precipuamente a arrecadar, ou seja, carrear recursos para os cofres públicos. Em determinadas ocasiões, o IPVA tem finalidade extrafiscal quando destina-se a intervir numa situação econômica ou social;
- d) Imposto direto, pois não admite translação do seu encargo econômico-financeiro e
- e) Imposto real, vez que incidem objetivamente sobre coisas, no caso, sobre a propriedade de veículo automotor diferentemente do imposto pessoal que leva em conta a característica do sujeito passivo, ou seja, sua capacidade econômica.

Em virtude do IPVA ser um imposto real e não pessoal é que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reputou inconstitucional o estabelecimento de alíquota mais gravosa para veículo importado conforme se verifica através do julgado abaixo³:

RMS 9867 / RJ
RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA
1998/0038527-4
Mandado de Segurança. Tributário. IPVA. Alíquota Diferenciada. Veículo Automotor Importado. C.F., Artigos 150, I e II, e 152. CTN, artigo 97. Lei Estadual nº 948/85 (art. 5º). 1. O Estado-membro não tem competência para fixar alíquotas diferenciadas para o cálculo do IPVA incidente na operação regularizadora do licenciamento de veículo automotor de procedência estrangeira. 2. Precedentes jurisprudenciais. 3. Recurso provido

O IPVA, como todo imposto, é formado por quatro elementos: elemento objetivo, subjetivo, temporal e espacial.

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RMS 9867*. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Publicado no DOU de 24 de fevereiro de 2002.

O elemento objetivo, por sua vez, comporta a hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota.

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor, sendo que a lei estadual do Rio de Janeiro 2.877/97 em seu parágrafo 1º do artigo 1º amplia o conceito de veículo automotor, pois considera como tal qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa fonte de energia natural.

Esse conceito fornecido pela lei do IPVA/RJ diverge do apresentado pelo Anexo I do Código Brasileiro de Trânsito, fato que trouxe polêmica a respeito da possibilidade do IPVA poder ou não incidir sobre aeronaves ou embarcações, sendo que tal controvérsia será analisada em momento oportuno, bastando, por ora, se entender quais são as hipóteses de incidência.

O conceito de propriedade é aquele fornecido pelo Código Civil não podendo o Direito Tributário alterar a definição de institutos cujo conceito já está consagrado no direito privado.

Nesse sentido, somente a propriedade de veículo automotor que geraria a exação não se admitindo a equiparação com qualquer outro direito real a fim de se ampliar as hipóteses de tributação.

Todavia, o entendimento restritivo do direito de propriedade é minoritário, prevalecendo na doutrina e jurisprudência um conceito mais amplo no qual se admite, por

exemplo, que a posse havida por meio de arrendamento mercantil, alienação fiduciária ou aquisição com reserva de domínio sejam fatos geradores aptos ao IPVA. Nesse sentido⁴:

RESP 868246/DF RECURSOESPECIAL 2006/0151197-8

II - No tocante à solidariedade, in casu, entre arrendante e arrendatário, ao pagamento do IPVA, verifica-se que a figura do arrendante equivale a de possuidor indireto do veículo, posto ser-lhe possível reavê-lo em face de eventual inadimplemento, uma vez que somente com a tradição definitiva poderia ser afastado o seu direito real alusivo à propriedade, ou não haveria razão para a cláusula "com reserva de domínio", que garante exatamente o seu direito real. III - Nesse contexto, não se deve confundir contribuinte do tributo com responsável pelo pagamento, uma vez que a segunda figura, notadamente quando se relaciona com o instituto da solidariedade, apenas reforça a proteção ao crédito tributário, viabilizando sua realização para o Erário Público. IV - Outrossim, percebe-se que o inciso III do § 8º da Lei nº 7.431/85 prevê solidariedade entre o alienante e o adquirente, nos casos em que aquele não providencia a comunicação da alienação ao órgão público encarregado do registro do veículo. Em outras palavras, se até mesmo no contrato de compra e venda direta, que importa na sua conclusão em transferência da propriedade, há a possibilidade do Estado buscar a satisfação do crédito tributário diretamente do alienante desidioso, pode a solidariedade alcançar aqueles que ostentam a qualidade de possuidor indireto, equivalente, in casu, à expressão "titular do domínio", para fins de responsabilização pelo pagamento do tributo

Porém, se a relação de propriedade se desfizer por algum motivo como destruição do veículo automotor ou no caso de perda ou roubo, não poderá haver cobrança independente da comunicação ou não da autoridade fiscal, pois não se admite tributação sobre fato fictício.

Se o veículo subtraído é retomado pelo dono, restabelecendo-se a propriedade, surge novamente o dever de recolher o tributo.

Para se verificar a desconstituição ou não do dever de pagamento do tributo, deve-se analisar o período em que o proprietário teve frustrado seu direito de propriedade. Se foi por um curto período, não há que se falar em ausência do dever de recolher. Se, porém, for por um período prolongado passando de um exercício ao outro não será devido o recolhimento.

A base de cálculo, de acordo com o artigo 8º da lei estadual nº 2.877/97, irá variar se o veículo for novo ou usado. Sendo novo, incidirá sobre o valor venal que será o preço comercial tabelado pelo órgão competente ou, na sua falta, o preço constante no documento

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP 868246*. Relator: Min. Francisco Falcão. Publicado no DOU de 18 de dezembro de 2006.

fiscal emitido pelo revendedor. No caso de veículo usado, a autoridade fazendária edita anualmente tabela contendo o valor a pagar levando em conta o valor médio de mercado.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a simples correção da tabela do IPVA não viola o princípio da legalidade cerrada e nem os outros insculpidos na CRFB.

A alíquota, em virtude da ausência de estipulação da CRFB/88, pode ser estabelecida livremente pelos Estados, advertindo-se que essa liberdade é relativa, já que é vedada a utilização do tributo como forma de confisco conforme artigo 150, IV da CRFB.

A Emenda Constitucional (EC) 42/03 acrescentou o parágrafo 6º ao artigo 155 para estabelecer que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal a fim de se evitar a guerra fiscal. Tal disposição é amplamente criticada pela doutrina, pois deveria ter-se estabelecido uma alíquota máxima e não mínima como foi feito.

Por fim, há de se ressaltar a impossibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas segundo a procedência do veículo, primeiro porque se trata de um imposto real e segundo porque a CRFB no artigo 152 veda expressamente a diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Vale explicitar que a seletividade prevista no parágrafo 6º, inciso II do artigo 155 da CRFB não é uma exceção à vedação da tributação diferenciada para veículos estrangeiros, mas sim diferenciação de alíquotas com base no tipo e na utilização do veículo, ou seja, situações e fundamentos completamente distintos.

O elemento subjetivo se divide em sujeito ativo e passivo. O sujeito ativo é, em regra, aquele que tem a competência tributária para estipular o tributo, ou melhor dizendo, aquele que vai receber a receita tributária. É o Estado ou Distrito Federal onde se registrar/licenciar o veículo.

O sujeito passivo é o contribuinte do IPVA, ou seja, as pessoas físicas ou jurídicas proprietárias de veículo automotor, presumindo-se a propriedade no caso daquele cujo nome o veículo está licenciado na repartição competente.

De acordo com o artigo 131, inciso I do Código Tributário Nacional o adquirente do veículo é responsável por sucessão, logo sujeito passivo do IPVA referente ao imposto devido anteriormente a aquisição e não pago.

Nesse sentido encontra-se o artigo 3º, parágrafo único da Lei nº 2.877/97 estabelecendo-se ainda a não possibilidade da alegação do benefício de ordem.

O elemento temporal está disciplinado no artigo 1º, parágrafo 2º da Lei 2.877/97 que determina que se tem como ocorrido o fato gerador em 1º de janeiro de cada exercício ou quando o veículo for encontrado no Estado do Rio de Janeiro sem comprovante de pagamento do imposto. Em se tratando de veículos novos, considera-se ocorrido o fato gerador na data da sua primeira aquisição pelo consumidor final ou na data do desembaraço aduaneiro se for veículo novo ou usado importado do exterior pelo consumidor final.

Por fim, o elemento espacial/territorial é o que determina o local aonde deve ser cobrado o imposto. Em virtude da ausência de lei complementar surgem divergências entre as leis estaduais em relação a esse tópico.

Gladson Mamede⁵ afirma que:

o legislador constituinte, ao disciplinar que 50% do produto arrecadado com a tributação será destinado 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.

Como se sabe, os Estados podem fixar as alíquotas que quiserem desde que respeitem o princípio do não confisco, bem com a estipulação do Senado Federal no tocante às alíquotas mínimas.

⁵ MAMEDE, Gladson. *IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2002, p.107.

Nesse sentido, é muito comum a diferença entre as alíquotas de IPVA de um Estado para outro, como por exemplo, no Espírito Santo a alíquota do IPVA é de 2%, ao passo que no Rio de Janeiro é de 4%.

Em virtude disso, é muito comum que pessoas que têm sua residência em um Estado, registrem seu veículo em outro buscando obter uma economia em relação ao IPVA.

A questão que se impõe a saber é se haverá sonegação fiscal?

A resposta é não, pois a hipótese de incidência é a propriedade e não a circulação do veículo. Trata-se, na verdade, de hipótese de elisão fiscal que nada mais é que a utilização pelo contribuinte de meios lícitos para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa. É o planejamento tributário que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.

O que pode ocorrer é que, se para obtenção do registro em outro Estado, forjou-se um domicílio, haverá a realização da conduta tipificada no artigo 299 do Código Penal, qual seja, o crime de falsidade ideológica.

Nesse sentido, entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁶:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA Nº 105.491 - PR (2009/0100658-9)

A hipótese consiste em definir o Juízo competente para a apreciação da conduta de declaração falsa de endereço com vistas a pagar, a menor, o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). A declinação do Juízo que primeiro foi incumbido da apreciação do Inquérito teve como fundamento o fato de que a declaração falsa imputada aos investigados - falsidade ideológica (art. 299 do CPB) - ocorreu em outra comarca que não aquela em que tramitava a investigação policial. 9. Os autos, porém, indicam que a falsidade não teve outra finalidade que não a frustração do pagamento de tributo cujo sujeito ativo era o Estado de São Paulo. 10. De fato, para a consecução do fim almejado, era imprescindível o falso. Só por ele seria possível o registro do veículo no órgão de policiamento de trânsito de unidade da Federação diferente daquela em que o investigado tem domicílio. 11. Assim, é de se aplicar o entendimento desta Corte quanto à absorção do falso pelo fato praticado em detrimento da ordem tributária em razão do qual foi executado. Nesse sentido: PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CRIME MEIO NECESSÁRIO PARA A SONEGAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE AÇÃO PENAL TENDENTE A APURAR EXCLUSIVAMENTE O CRIME MEIO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA. 1. Nos casos em que a falsidade ideológica ocorreu com a finalidade exclusiva de pagar tributo a menor, tem-se que ela é o crime meio para a

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *CC 105491*. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no DOU de 08 de setembro de 2008.

consecução do delito fim de sonegação fiscal. (...). 3. Ordem concedida para trancar a ação penal em relação às pacientes

Se há, porém, domicílio no local, não há qualquer irregularidade do registro do veículo em localidade diversa da circulação.

2. ASPECTOS POLÊMICOS DO IPVA

O IPVA, assim como os outros impostos, possui pontos polêmicos que geram divergências tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais no tocante a legalidade de algumas disposições.

É necessário, ao se interpretar as regras referentes a ele, ter-se bastante cautela para que se impeçam as invasões arbitrárias do poder público no domínio privado especialmente em virtude do particular ser a parte mais vulnerável da relação jurídica.

As divergências consistem basicamente em saber se há ou não necessidade de lei complementar, o conceito de veículo automotor, a base de cálculo do IPVA e, por fim, a legalidade ou não das sanções em caso de não pagamento do referido imposto.

2.1 DA PRESCINDIBILIDADE OU NÃO DE LEI COMPLEMENTAR

O artigo 146, III da CRFB determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária especialmente sobre definição de tributos e seus respectivos fatos geradores, bases de cálculos, contribuintes e outras especificações.

A previsão constitucional tem por finalidade dar mais segurança jurídica ao contribuinte ao exigir que a União edite lei complementar de forma a traçar as linhas gerais do procedimento tributário para se impedir a violação à isonomia, bem como as limitações ao poder de tributar. Além disso, também tem por objetivo resolver conflitos e pontos obscuros que possam gerar dúvidas àqueles que tem o poder de criar o tributo.

Um exemplo muito elucidativo é o elemento territorial relativo ao IPVA. Em virtude da ausência de lei complementar traçando normas gerais para aplicação desse imposto, há bastante contradição entre as leis estaduais o que gera muitas dúvidas entre os contribuintes e conseqüentemente insegurança jurídica, pois o direito é um sistema jurídico que não tem espaço para antinomias, pois ainda que sejam aparentes, existe a necessidade de se fazer uma interpretação de forma a estancar toda e qualquer contradição.

Segundo o Ministro Joaquim Barbosa⁷, a observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas de forma a vincular todos os entes federados e administrados.

Nesse contexto surge a dúvida se os Estados poderiam estipular o IPVA mesmo diante da ausência de lei complementar estipuladora de normas gerais.

Apesar de parte da doutrina entender que não poderia haver criação de IPVA enquanto não advier lei complementar, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a lei estadual pode instituir imposto com base no artigo 34, parágrafo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional de forma a se permitir que eles exerçam competência concorrente plena quanto as normas gerais não existirem. Caso a lei federal seja editada, as normas estaduais editadas na competência plena terão sua eficácia suspensa no que lhe for contrários nos termos do artigo 24, §4º da CRFB/88.

Nesse sentido é a decisão do STF⁸:

RE	236931	embargos	/	SP	-	SÃO PAULO
EMBARGOS		NO	RECURSO			EXTRAORDINÁRIO
Relator(a):		Min.		MAURÍCIO		CORRÊA
Julgamento:	14/08/2000					

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 433352*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Publicado no DOU de 28 de maio de 2010.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 236931*. Relator: Min. Maurício Corrêa. Publicado no DOU de 14 de agosto de 2000.

DECISÃO: A Primeira Turma desta Corte, por unanimidade de votos, não conheceu do recurso extraordinário interposto pelos autores, por entender que não tem cabimento a alegação de que a Lei nº 6.606/89, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 7.002/90 e 7.644/91, é incompatível com as normas dos artigos 24, § 3º; 150, II e IV, e 146, III, a, da Constituição Federal, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o artigo 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989.

2.2 CONCEITO DE VEÍCULO AUTOMOTOR

O segundo ponto polêmico é relativo ao conceito de veículo automotor.

O artigo 155, inciso III da CRFB refere-se à propriedade de veículo automotor, mas o artigo 1º, parágrafo 1º da lei 2.877/97 prescreve que, para efeito do IPVA, veículo automotor é qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

No mesmo sentido da CRFB está o anexo I do Código Brasileiro de Trânsito que fornece um conceito diverso do da lei Estadual do Rio de Janeiro, entendendo como veículo automotor aquele que circula por seus próprios meios e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas ou para tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. A expressão engloba os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Assim, surgiu a divergência se poderia ou não ser cobrado IPVA relativo às embarcações e aeronaves.

Os Estados sustentam a teoria que o conceito de veículo automotor deve ser estendido de forma a abarcar as aeronaves e embarcações, pois onde a lei não distinguiu não é lícito ao intérprete fazê-lo. Todavia, apenas o Ministro Marco Aurélio⁹ concordou com essa tese, prevalecendo no STF o entendimento de que o conceito de veículo automotor não abrange as embarcações e aeronaves. Sustentam que a aeronave, por exemplo, existe para

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 134509*. Rel: Min. Gilmar Mendes. Publicado no DOU de 01 de fevereiro de 2008.

voar no espaço aéreo e não para trafegar no Estado ou no Município. Segundo Ricardo Alvarenga¹⁰ “ quando em terra, apenas faz manobras em áreas aeroportuárias que não pertecem nem ao Estado e nem ao Município, mas sim à União, motivo pelo qual é sua a competência”⁴.

Roberto Ferraz explica que do ponto de vista gramatical não restam dúvidas que as categorias dos aviões e das embarcações aquáticas são abrangidas pelo conceito manifestado pela expressão “veículos automotores”, eis que certamente são meios de transportes auto propulsados. Ocorre que nem sempre o significado semântico indica a melhor interpretação da norma devendo-se fazer uma análise histórica, teleológica e sistemática, razão pela qual as embarcações e aeronaves estão excluídas da expressão “veículos automotores” que parece só compreender carros, caminhões, ônibus e motocicletas.

Segue a transcrição do julgado do STF que firmou o entendimento prevalecente:¹¹

Informativo 462 - RE 379572/RJ

É inconstitucional a incidência do IPVA sobre embarcações. Com base nesse entendimento, o Tribunal, por maioria, proveu recurso extraordinário para declarar a não-recepção do inciso II do art. 5º da Lei 948/85, do Estado do Rio de Janeiro - v. Informativo 441. Adotou-se a orientação fixada pela Corte no julgamento do RE 134509/AM (DJU de 13.9.2002), no sentido de que o IPVA é sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única - TRU, cujo campo de incidência não inclui embarcações e aeronaves. Vencidos os Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio que negavam provimento ao recurso por considerar que o IPVA incide também sobre embarcações.

2.3 BASE DE CÁLCULO DO IPVA

O terceiro ponto polêmico diz respeito à base de cálculo do IPVA tanto em relação aos veículos novos quanto em relação aos veículos usados.

¹⁰ ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na propriedade de Aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 29, p.65/70, fev. 1998.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 379572. Relator: Min. Gilmar Mender. Publicado no DOU de 05 de agosto de 2005.

Em relação aos veículos novos, sabe-se que a base de cálculo do IPVA conforme determinação do artigo 6º da Lei n. 2.877/97 é o valor venal do veículo sendo que o artigo 8º considera que no caso de veículo novo o preço comercial tabelado pelo órgão competente ou na sua falta o valor constante no documento fiscal emitido pelo revendedor.

Ocorre que, como se sabe, boa parte do valor do veículo automotor é composta de impostos como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade Industrial (IPI), sendo bastante criticado pela doutrina o fato da base de cálculo do IPVA ser o valor venal do veículo, ou seja, valor final composto pela incidência dos referidos impostos.

A base de cálculo deveria ser o valor do veículo sem a incidência dos impostos, pois aí não haveria a ocorrência de imposto sobre imposto, fato que configura um verdadeiro abuso por parte do poder público denotando o total desrespeito aos princípios constitucionais e às limitações ao poder de tributar especialmente no que tange à vedação ao confisco.

Apesar do conceito de confisco ser indeterminado e de não existir uma definição exata para se delimitar o que se considera uma tributação confiscatória ou não, sabe-se que toda e qualquer tributação deve ser regida pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, afinal o objetivo da existência dos tributos é sustentar o Estado e não levar o contribuinte a miserabilidade.

Assim, é certo que a cobrança do IPVA fundada numa base de cálculo a qual já incide outros impostos inclusive um deles também de origem estadual, qual seja, ICMS, onera em muito o contribuinte que já tem que arcar com forte carga tributária sobre seu patrimônio, além de outros gastos referentes às necessidades imprescindíveis dos veículos automotores o que torna a sua propriedade extremamente dificultosa de ser mantida.

O STF no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010/ Distrito Federal explicitou a tese de que o caráter confiscatório deve ser analisado levando em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte exigidos por uma mesma pessoa política.

Na realidade, trata-se claramente de uma decisão meramente política, pois caso se admitisse o exame do caráter confiscatório levando-se em conta a carga tributária total que incide sobre determinado contribuinte, fatalmente chegaria-se a conclusão do efeito confiscatório o que iria obrigatoriamente acarretar em uma diminuição da incidência de tributos, fato que não é nada interessante para o poder público.

Quanto à base de cálculo dos veículos usados, a questão discutida na doutrina é se sua estipulação da maneira como é feita pela maioria dos Estados não fere os princípios da legalidade e anterioridade.

O artigo 7º da Lei n. 2.877/97 determina que a base de cálculo dos veículos usados será estipulada mediante tabela que é emitida anualmente por meio de resolução.

Ocorre que o Código Tributário Nacional em seu artigo 97 determina que somente a lei pode estabelecer todos os elementos da obrigação tributária, ou seja, definição da sua hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo.

Dessa forma, para maior parte da doutrina, esse artigo consagra o princípio da tipicidade da tributação que significa dizer que não basta simplesmente a exigência de lei formal e material para a criação do tributo, pois para que haja verdadeiro respeito ao Estado de direito, há a necessidade de uma lei instituidora que encerra um tipo fechado, ou seja, que defina todos os elementos da obrigação tributária de modo a não se permitir que nenhum deles seja preenchido pela Administração.

Dito isso, pergunta-se: as tabelas que fornecem as bases de cálculo dos veículos usados, editadas por meio de resolução anual violam o artigo 97 do CTN?

Para uma corrente minoritária formada por Leandro Paulsen a resposta é negativa, ou seja, não viola o princípio da tipicidade tributária, pois o que cabe à lei é somente os aspectos abstratos da obrigação tributária e não a definição em concreto que ocorre em momento posterior à edição da lei. Logo, o estabelecimento de tabelas por parte de Fisco pode ser feito por ato infralegal, sendo uma forma de se operacionalizar o lançamento.

A corrente majoritária, no entanto, entende que há flagrante violação do artigo 97 do CTN o fornecimento das bases de cálculos dos veículos usados mediante resolução estando tanto a jurisprudência do STF quanto do STJ nesse sentido.

O raciocínio jurisprudencial é o que se a lei estadual determina a fixação da base de cálculo através de resolução é porque, na realidade, quem fixa a base de cálculo é a resolução e não a lei estadual.

Desse modo, há clara violação ao artigo 97 do CTN, só se admitindo mediante resolução a mera atualização da base de cálculo mediante correção monetária.

2.4 LEGALIDADE OU NÃO DAS SANÇÕES EM CASO DE NÃO PAGAMENTO DO IPVA

Os artigos 25 e 27 da Lei n. 2.877/97 estipulam sanções para o caso do não pagamento do IPVA, quais sejam, a não possibilidade de realizar o licenciamento anual ou qualquer modificação nos assentamentos cadastrais e o recolhimento do veículo para lavratura do auto de infração.

A grande dúvida é no tocante à legalidade dessas disposições. Poderia mesmo a lei estadual prever tais sanções?

A resposta é não! Conforme já mencionado, é legítima a estipulação de tributos desde que se respeite a competência tributária fixada pela CRFB/88.

Ocorre que o poder de tributar não é ilimitado, tendo sido fixada uma série de normas que visa proteger o contribuinte dos abusos perpetrados pelo poder público na ânsia de arrecadar.

Essas normas protetivas encontram-se elencadas na CRFB/88, posto que qualquer estipulação em sentido contrário, ainda que mediante lei, estará eivada de inconstitucionalidade, já que todo o ordenamento jurídico, para ser considerado válido, deve buscar compatibilidade com as normas constitucionais, visto que a CRFB/88 ocupa o topo da escala hierárquica na codificação pátria.

Neste contexto, a CRFB/88 veda meios coercitivos indiretos de cobranças também amplamente conhecidos como sanção política.

Trata-se de uma limitação ao poder de tributar que apesar de não estar expressa no texto constitucional deflui diretamente do princípio da legalidade tributária.

A vedação à sanção política também decorre do princípio do devido processo legal, relacionando-se intimamente com os direitos fundamentais de propriedade e liberdade.

Os meios coercitivos indiretos de cobrança são conceituados como a imposição ou limitação de ordem administrativa, ainda que estabelecidas em lei, que obstem o exercício de direitos das pessoas físicas e jurídicas com a finalidade de forçá-las a quitação dos tributos.

Apesar de o STF refutar veementemente qualquer tentativa de sanção política. O poder público insiste em editar leis que invariavelmente serão consideradas inconstitucionais.

Em relação ao impedimento de obter o licenciamento anual em caso de não pagamento do IPVA, trata-se obviamente de pura sanção política, pois, como se sabe, não é permitido o veículo circular sem o documento de licenciamento anual estando sujeito a apreensão em caso de não apresentação do documento pelo condutor.

Logo, se com o não pagamento do IPVA, não se pode obter esse documento imprescindível à circulação, na prática, indiretamente, está se tolindo o direito de propriedade do veículo automotor, pois ou se paga o IPVA ou não se pode circular com o veículo.

Apesar do direito de propriedade não ser absoluto, essa forma de limitação não é legítima. O Fisco não pode limitar direitos como forma de forçar o contribuinte a pagar tributo, pois ele conta com o processo fiscal que é dotado de regras especiais de forma a possibilitar o rápido recebimento da exação.

Dessa forma, não é legítimo ao Fisco cobrar através de sanções políticas quando existe um processo executivo fiscal, no qual se assegura a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte, respeitando, assim, os princípios constitucionais.

O STF, sob o argumento de considerar essa prática uma forma de cobrança por via oblíqua que desrespeita o devido processo legal, vem afastando constantemente as disposições que permitem tal prática o que se pode verificar através da leitura dos entendimentos sumulados números 70, 323 e 547.

Súmula 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividade profissionais.

CONCLUSÃO

A estipulação da cobrança do IPVA pelos Estados membros e Distrito Federal afigura-se como legítima, vez que deriva diretamente do permissivo constitucional, sendo de extrema importância, já que é uma das formas de obtenção de receita pelo Estado, dependendo disso para sua manutenção.

Apesar da inexistência de lei complementar da União regulando as normas gerais, é lícito aos Estados, conforme própria determinação da CRFB/88, editar normas gerais que terão sua eficácia suspensa quando da edição superveniente da mencionada lei complementar, a fim de possibilitar a perfeita estipulação do IPVA.

No tocante aos outros aspectos polêmicos, conclui-se pela inconstitucionalidade das regras que as prevêm, vez que o Fisco, numa tentativa de arrecadar cada vez mais, desrespeita de forma aberta as limitações ao poder de tributar estipuladas na CRFB como forma de proteger o contribuinte da ferocidade do poder público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RMS 9867*. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Publicado no DOU de 24 de fevereiro de 2002.

_____ ; Superior Tribunal de Justiça. *RESP 868246*. Relator: Min. Francisco Falcão. Publicado no DOU de 18 de dezembro de 2006.

_____ ; Superior Tribunal de Justiça. *CC 105491*. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Publicado no DOU de 08 de setembro de 2008.

_____ ; Supremo Tribunal Federal. *RE 433352*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Publicado no DOU de 28 de maio de 2010.

_____ ; Supremo Tribunal Federal. *RE 236931*. Relator: Min. Maurício Corrêa. Publicado no DOU de 14 de agosto de 2000.

_____ ; Supremo Tribunal Federal. *RE 134509*. Rel: Min. Gilmar Mendes. Publicado no DOU de 01 de fevereiro de 2008.

_____ ; Supremo Tribunal Federal. *RE 379572*. Relator: Min. Gilmar Mender. Publicado no DOU de 05 de agosto de 2005.

ALEXANDRINO, Marcelo e Paulo, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no Supremo Tribunal Federal*. 15.ed. SP: Método, 2009.

ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na propriedade de Aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 29, p.65/70, fev. 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Ed. Forense. Rio de Janeiro: 2009

EMYDGIO JUNIOR, Luiz F. da Rosa.. *Manual de Direito Tributário*. Ed. Renovar. São Paulo: 2009

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. p.330. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAMEDE, Gladson. *IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2002, p.107.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e jurisprudência* 12.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ROTHMANN, Gerd. "O princípio da legalidade tributária". *In Revista de Direito Público*. Rio de Janeiro. V.19, p.370.