

UNIVERSIDADE ESTADUAL VALE DO ACARAÚ
Curso de Especialização em Finanças
Públicas e Direito Tributário

Flávio Henrique Marques Ferreira Lima

PAGAMENTO PROPORCIONAL DO IPVA
NA HIPÓTESE DE PERDA DA POSSE DE VEÍCULO

FORTALEZA - 2008

Flávio Henrique Marques Ferreira Lima

**PAGAMENTO PROPORCIONAL DO IPVA
NA HIPÓTESE DE PERDA DA POSSE DE VEÍCULO**

Artigo apresentado à Universidade Estadual Vale do Acaraú como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas e Direito Tributário

Orientadora: Prof.^a MSc. Sandra Maria Aguiar de Figueiredo

PAGAMENTO PROPORCIONAL DO IPVA NA HIPÓTESE DE PERDA DA POSSE DE VEÍCULO

Flávio Henrique Marques Ferreira Lima¹

- **Resumo:**

Perda da posse de veículo automotor em razão de sinistro, roubo, furto ou outro motivo que descaracterize a posse. A Lei estadual n.º 12.023, que disciplina a cobrança do IPVA no Estado do Ceará, não prevê a cobrança proporcional do imposto nessa hipótese. O IPVA é exigido integralmente, qualquer que seja o mês em que ocorra a perda da posse. Os princípios fundamentais do Direito devem prevalecer sobre as regras particulares contidas nas leis, quando estas não observam os critérios de justiça e equidade. Aplicação do princípio da proporcionalidade, de acordo com a marca distintiva do pensamento jurídico contemporâneo, que consiste na ênfase dada ao emprego de princípios jurídicos, em superação ao legalismo do positivismo normativista defendido por Kelsen. Alguns Estados da Federação já adotaram em suas legislações a cobrança proporcional do IPVA, prevendo inclusive os procedimentos da administração tributária quando a posse do veículo é recuperada. Conclusão no sentido de que o Estado do Ceará poderia adotar a cobrança proporcional do IPVA no caso aqui estudado, visto que a perda da receita tributária decorrente dessa medida seria de pequeno valor.

- **Palavras-chave:** IPVA. Pagamento proporcional. Perda da Posse. Sinistro. Roubo.

- **Introdução:**

Este trabalho tem como objetivo sustentar a tese de que, ocorrendo a perda da posse de veículo automotor em virtude de sinistro, roubo, furto ou qualquer outro motivo que descaracterize a posse, no decorrer de determinado exercício, o IPVA relativo a este deveria ser pago de forma proporcional ao número de meses em que o contribuinte proprietário deteve a posse do veículo. A maior parte das Secretarias de Fazenda das unidades da Federação, inclusive a do Ceará, exigem o pagamento integral do IPVA relativo ao exercício, qualquer que seja o mês em que ocorra a perda da posse do veículo, sob o argumento de que o fato gerador do IPVA configura-se no primeiro dia do exercício. Pretende-se mostrar que não estão sendo observados por tais Secretarias os princípios fundamentais de justiça e da proporcionalidade.

¹ Bacharel em Economia pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Finanças Públicas e Direito Tributário – Universidade Vale do Acaraú (UVA).
e-mail: flaviohm@sefaz.ce.gov.br

A questão será analisada à luz dos princípios gerais do Direito, que devem prevalecer sobre as regras das leis quando estas não os observarem. Apresentados os dispositivos da legislação tributária do Ceará referentes à matéria, procurar-se-á mostrar a sua inconsistência diante desses princípios, justificando-se, assim, a iniciativa de alguns Estados em adotar a modalidade do pagamento proporcional, de forma a cumprir a justiça fiscal e a harmonia da relação fisco-contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 (CF-88) prevê, no inciso III do seu art. 155, a competência dos Estados e Distrito Federal para instituírem o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que, como o próprio nome diz, incide sobre a propriedade de veículo automotor.

MAMEDE (2002, p. 50) relata que o Conselho Nacional de Administração Fazendária (CONFAZ) chegou a discutir, em reunião realizada em meados de 1999, a inclusão do termo “posse” no art. 155, III, da CF-88, em razão da dificuldade na definição da hipótese de incidência do IPVA, diante da existência de diversas figuras limitadoras da propriedade, como, por exemplo, o arrendamento mercantil (*leasing*) e a alienação fiduciária em garantia.

O mesmo autor (2002, p. 60), ao tratar da hipótese de incidência do IPVA, assinala:

O sinal de riqueza que o legislador elevou à condição de hipótese de incidência do tributo não foi um ato (circular, prestar serviço, produzir), mas um fato: a propriedade. A relação obrigacional não nasce da modificação, mas da conservação de uma situação jurídica por um (ou em um) determinado período.

O aspecto temporal tem, no que toca ao IPVA, uma relevância maior do que naqueles outros impostos [ICMS, ISSQN e IPI]. Por haver tributação sobre a existência e/ou conservação de uma relação jurídica duradoura (a propriedade), o IPVA depende da periodicidade do exercício financeiro [...]

A Lei n.º 12.023, de 20 de novembro de 1992, disciplina o IPVA no Estado do Ceará, estando regulamentada pelo Decreto n.º 22.311, de 18 de dezembro de 1992. O §1.º do art. 1.º da Lei n.º 12.023 preceitua que o fato gerador do IPVA ocorre no dia 1.º de janeiro de cada exercício, sendo esta a regra geral, cujas exceções, nos casos de veículo novo adquirido durante o exercício, veículo importado e veículo originário de outro Estado sem que tenha sido pago o imposto, seguem regras específicas definidas no citado artigo. Tais regras particulares servem de referencial para este trabalho, visto que, nos dois primeiros casos,

preceituam o pagamento do imposto de forma proporcional ao número presumido de meses em que o contribuinte terá a posse do veículo, no caso, os meses restantes do exercício.

A propósito, o §5.º do art. 8.º (abaixo transcrito) do Decreto n.º 22.311 (Regulamento do IPVA) prevê o pagamento proporcional do IPVA relativo a veículos novos ou importados, registrados no Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN) a partir do mês de fevereiro.

“Art. 8.º (...)

§ 5.º O registro inicial de veículos automotores, quando feito a partir do mês de fevereiro, inclusive, determinará uma redução correspondente a tantos doze avos do valor do imposto, quantos forem os meses vincendos.”

O art. 8.º da Lei n.º 12.023 prevê que a Secretaria da Fazenda do Ceará dispensará o pagamento do imposto quando ocorrer perda total do veículo por furto, roubo, sinistro ou outro motivo que descaracterize seu domínio ou posse, segundo normas estabelecidas em legislação específica, em especial a Instrução Normativa n.º 151/92, de 18 de dezembro de 1992. Este ato normativo, em seus arts. 8.º e 9.º, prevê a dispensa do IPVA, mas somente a partir do exercício seguinte àquele em que ocorrer a perda da posse por qualquer motivo. A regra não é diferente na maioria das unidades da Federação, dentre elas o Estado de São Paulo.

Pretende-se mostrar que o §1.º do art. 1.º da Lei n.º 12.023 está sendo interpretado pela administração tributária de forma literal, isolada, sem considerar a totalidade do sistema normativo-tributário e os princípios gerais do Direito.

A determinação da ocorrência do fato gerador do IPVA no primeiro dia do exercício constitui uma ficção jurídica, com o fim de simplificar os mecanismos de tributação e arrecadação do imposto. A propriedade do veículo no dia da ocorrência do fato gerador é presumida como existente durante todo o exercício. Na verdade, o que constitui a hipótese de incidência é a propriedade (ou posse) do veículo por todo o exercício.

MAMEDE (2002, pp. 150-1) esclarece o sentido dessa ficção jurídica, concluindo pela legitimidade do pagamento proporcional do IPVA no caso da perda da posse do veículo antes de findo o exercício.

Diferentes são as situações em que se verificam lesões irreparáveis (ou de difícil reparo) no gozo do direito de propriedade do veículo

automotor. A hipótese de incidência do IPVA é justamente a existência da relação de propriedade de veículo automotor; danificada esta, seja porque destruído o veículo (um sinistro em que perca as qualidades mínimas necessárias para que seja reputado e utilizado como veículo automotor), seja porque subtraída a coisa, não haverá base fática para a exação, ou seja, nenhum fato em concreto corresponderá ao protótipo normativo, não se formando a relação tributária. Porém, **a exação do IPVA faz-se para o futuro**, vez que atribuída à lei instituidora a propriedade de designar um momento de aferição no qual se reputa realizado o fato gerador. Nessa senda, **considera-se consumado o fato gerador em 1.º de janeiro, e a propriedade do veículo automotor havida naquele dia é presumida como existente em todo o exercício que se inicia**, constituindo por completo a obrigação tributária (e, via de consequência, o crédito tributário a favor do sujeito ativo da relação). Importa verificar se com o pagamento efetuado e tendo havido, posteriormente, comprometimento irreparável à relação de propriedade, **faz jus o contribuinte à repetição dos valores recolhidos a título de tributo, na proporção do tempo em que não gozou da propriedade.**

A entrega ao legislador de um poder para fixação do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, incluindo **o poder de pressupor a ocorrência por inteiro da relação tributada** (no caso, o gozo da propriedade de veículo automotor por todo o exercício fiscal), **não constitui autorização para a constituição de bases fictícias para a relação tributária.** O poder de presumir que a relação havida em 1.º de janeiro persistirá por todo o exercício busca apenas facilitar a tributação, não permitindo a constituição de fantasias fiscais.

[Grifos nossos.]

AMARO (2007, pp. 267-8), ao classificar os fatos geradores dos tributos em instantâneos, periódicos e continuados, inclui no rol destes últimos o IPVA. No entanto, silencia sobre a possibilidade de não se completarem todos os elementos do fato gerador, inclusive o temporal, como acontece no caso da perda da posse do bem no decorrer de um exercício.

O fato gerador do tributo chama-se *continuado* quando é representado por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais. Esse fato tem em comum com o instantâneo a circunstância de ser aferido e qualificado para fins de determinação da obrigação tributária, num determinado *momento do tempo* (por exemplo, todo dia “x” de cada ano); e tem em comum com o fato gerador periódico a circunstância de incidir *por períodos de tempo*. É o caso dos tributos sobre a propriedade ou sobre o patrimônio. Os impostos sobre a propriedade territorial e sobre a propriedade de veículos automotores incidem uma vez a *cada ano*, sobre a mesma propriedade. [...] O fato gerador dito continuado considera-se ocorrido, tal qual o fato gerador instantâneo, num determinado dia, sem indagar se as características da situação se alteraram ao longo do tempo; importam as características presentes no dia em que o fato gerador se considera ocorrido. [...]

Paulo de Barros Carvalho, invocando o apoio de Geraldo Ataliba e de outros prestigiosos juristas, critica a classificação dos fatos geradores em função do tempo de sua ocorrência, sustentando que todos os fatos geradores são *instantâneos* [...]

O autor não externa a opinião de que constitui uma ficção jurídica a aferição e qualificação do fato gerador dos impostos sobre o patrimônio (entre eles o IPVA) como ocorrido em determinado dia “x” do ano, tal como pensa MAMEDE (2002), acima citado.

O IPVA, tal como o Imposto sobre Transmissão Causa-Mortis ou Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), também de competência dos Estados e do Distrito Federal, possui uma particularidade. Além de não estar previsto no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), por ter sido criado em 1985, por meio da Emenda Constitucional n.º 27/85, não é regulado por lei complementar, tal como determina o art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desse modo, a definição de fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuinte do IPVA, entre outros critérios, está contida nas leis ordinárias estaduais.

As unidades da Federação celebraram no CONFAZ, até o presente, apenas quatro Protocolos sobre o IPVA, com as seguintes disposições:

- 1) Protocolo IPVA n.º 01/1986, que dispõe sobre uniformização do valor e de normas relativas ao IPVA. Verifica-se que as disposições deste Protocolo estão sendo observadas pelos Estados, tendo sido atendidos, portanto, os objetivos da norma.

Cláusula primeira. Os Estados e o Distrito Federal acordam em envidar esforços no sentido de obter a uniformização do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, a nível nacional, observadas as normas constantes deste Protocolo.

Cláusula segunda. Para alcançar a uniformização pretendida, além dos princípios enumerados na Cláusula seguinte, serão apresentada, anualmente, tabela-modelo de valor do IPVA para os veículos automotores terrestres, aéreos, aquáticos ou anfíbios, que servirá de parâmetro às tabelas utilizadas em cada unidade federada.

§ 1.º Para determinação da base de cálculo da tabela-modelo poderão ser aplicados os coeficientes do Anexo I sobre o valor de mercado dos veículos fabricados no ano anterior ao que referir o imposto.

§ 2.º O valor de mercado previsto no parágrafo anterior, será pesquisado no mês de novembro de cada exercício, por representantes das regiões geográficas do país, e aprovado por Protocolo IPVA.

§ 3.º A tabela-modelo recomendada para o exercício de 1987 é a constante do Anexo II.

Cláusula terceira. Ficam propostos os seguintes princípios em relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA:

- a) o veículo nacional novo, sem uso, terão como base de cálculo o preço comercial na data da aquisição, constante do documento da transmissão da propriedade, ou o preço, não inferior ao de mercado, tabelado pela autoridade competente;
- b) o veículo estrangeiro terá como base de cálculo do imposto, relativo ao exercício de seu internamento, o valor constante dos documentos do desembarço aduaneiro;
- c) o imposto do exercício será devido na unidade federada onde o veículo usado estiver registrado no dia 1º de janeiro. Somente com o pagamento integral do imposto o veículo poderá ser transferido para outra unidade;
- d) o imposto dos veículos novos ou importados será cobrado proporcionalmente aos meses restantes do exercício da compra ou do desembarço;
- e) os veículos movidos a álcool deverão sofrer tributação idêntica aos de gasolina. Para tanto, recomenda-se que os benefícios de redução de base de cálculo ou alíquotas deverão ser gradativamente eliminados;
- f) o devedor fiduciário será o responsável pelo imposto do veículo adquirido com alienação fiduciária em garantia;
- g) no caso do veículo cedido pelo regime de arrendamento mercantil, o contribuinte do imposto será a empresa detentora da propriedade.
- h) o prazo de pagamento do IPVA deverá ocorrer no primeiro semestre do exercício;
- i) o pagamento deverá, de preferência, ser efetuado em cota única.

Cláusula quarta. Este Protocolo entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Brasília, DF, 9 de dezembro de 1986.

2) Protocolo IPVA n.º 01/1987, que dispõe sobre tabela-modelo de valores do IPVA referentes ao exercício de 1988, sem importância para o presente trabalho, por serem suas disposições de caráter transitório.

3) Protocolo IPVA n.º 01/1988, com disposições semelhantes às do Protocolo anterior.

4) Protocolo IPVA n.º 01/1992, que estabelece legislação uniforme relativamente ao IPVA, no tocante a fato gerador, alíquotas, base de cálculo, isenções e nomenclatura. Este Protocolo supre lacunas do Protocolo IPVA n.º 01/1986, que também dispunha sobre normas gerais do IPVA, de modo que vale transcrever aqui suas disposições.

Os Estados de Alagoas, Bahia, **Ceará**, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, neste ato representados pelos respectivos Secretários de Estado da Fazenda ou Finanças, reunidos na 67ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 25 de junho de 1992;

Considerando a necessidade de aperfeiçoar a cobrança do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, terrestres, aéreos e aquáticos, visando a uniformização das respectivas legislações, e tendo em vista as diferenças de valores cobrados, o que vem ensejando significativas perdas desse imposto para os Estados, resolvem celebrar o seguinte

PROTOCOLO

Cláusula primeira. Os Estados signatários deste Protocolo acordam em adotar as providências necessárias a que suas legislações sejam uniformizadas, relativamente à aplicação e cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incidente sobre a propriedade de veículos automotores, em especial, no tocante ao fato gerador, alíquotas, base de cálculo, isenções e nomenclatura utilizada.

Parágrafo único. Para o cumprimento do disposto nesta Cláusula, os Estados encaminharão, até 15 de outubro de 1992, projeto de lei às respectivas Assembléias Legislativas.

Cláusula segunda. Para os efeitos da Cláusula anterior, as Unidades da Federação comprometem-se em adotar os seguintes procedimentos:

I – efetuar intercâmbio de informações cadastrais relativamente a contribuintes, inclusive quanto à alterações de domicílio;

II – reunir-se, periodicamente, para analisar os resultados;

III – elaborar , em conjunto, tabela de valores para a cobrança a ser aplicada no exercício seguinte;

IV – adotar outras providências que se fizerem necessárias ao implemento da uniformização, objeto deste Protocolo.

Cláusula terceira. Este Protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Brasília, DF, 25 de junho de 1992.

Em razão das disposições deste último Protocolo IPVA, celebrado em 25 de junho de 1992, o Estado do Ceará editou a Lei n.º 12.023, de 20 de novembro de 1992, que foi logo regulamentada por meio do Decreto n.º 22.311, de 18 de dezembro do mesmo ano.

É de se notar que, desde o ano de 1992, não foi mais celebrado no CONFAZ nenhum Protocolo sobre o IPVA. Não há uma uniformidade rigorosa no que diz respeito às legislações dos Estados. Há diferenças quanto a hipóteses de isenção, alíquotas e penalidades, que não chegam a abalar a relativa uniformidade de legislação pretendida pelos Protocolos IPVA 01/1986 e 01/1992.

Na nossa ótica, a Lei n.º 12.023, ao não prever a cobrança proporcional do IPVA no caso de perda da posse do veículo durante determinado exercício, torna-se, de certo modo, injusta, por não considerar o princípio da justiça. DINIZ (2006, pp. 403-4) delinea os fundamentos filosóficos desse princípio.

“(…) a norma jurídica deve ser sempre uma tentativa de realização de valores (utilidade, liberdade, ordem, segurança, saúde etc.), visando

á consecução de fins necessários ao homem e à sociedade. Realmente, se a norma jurídica objetiva atingir um certo propósito, ela é um meio de realização desse fim, encontrando nele sua justificação. Sua finalidade é implantar uma ordem justa na vida social.

A justiça, apesar de não se identificar com qualquer desses valores, é, diz Miguel Reale, condição primeira de todos eles, a condição transcendental de sua possibilidade como atualização histórica. Ela vale para que todos os valores valham. A justiça, que compendia todos os valores jurídicos, é a *ratio juris*, ou seja, a razão de ser ou fundamento da norma, ante a impossibilidade de se conceber uma norma jurídica desvinculada dos fins que legitimam sua vigência e eficácia. Além disso, é preciso não olvidar que a justiça deve respaldar o exercício do poder que elabora a norma, legitimando-o; isto é assim porque a norma jurídica traduz interesses e ideologias do órgão legiferante. A justiça exige que todos os esforços legais se dirijam no sentido de atingir a mais perfeita harmonia na vida social, possível nas condições de tempo e lugar.

NADER (1998, pp. 137-8), ao considerar as leis à luz da teoria jusnaturalista, em contraposição ao positivismo normativista defendido por Kelsen, sugere o procedimento que o aplicador da lei deve adotar no caso de leis injustas.

Entendemos que não cabe ao aplicador do Direito, em princípio, abandonar os esquemas da lei, sob a alegação de seu caráter injusto. Alguns resultados positivos poderão ser alcançados mediante os trabalhos de interpretação do Direito objetivo. Uma lei injusta normalmente é um elemento estranho no organismo jurídico, a estabelecer um conflito com outros princípios inseridos no ordenamento. Ora, como o aplicador do Direito não opera com leis isoladas, mas as examina e as interpreta à luz do sistema jurídico a que pertencem, muitas vezes logra constatar uma antinomia de valores, princípios ou critérios entre a lei injusta e o ordenamento jurídico. Como este não pode apresentar contradição interna, há de ser sempre uma única voz de comando, o conflito deverá ser resolvido e, neste caso, com prevalência da índole geral do sistema.

O autor refere-se à interpretação sistemática das leis considerando o sistema jurídico no qual estão inseridas, podendo-se chegar à conclusão, muitas vezes, de que há uma contradição de valores e, sobretudo, de princípios entre a lei injusta e o ordenamento jurídico. Como este não pode apresentar contradições internas, devem prevalecer os princípios fundamentais do Direito sobre as regras da lei.

No caso do presente trabalho, além da não-observância do princípio da justiça, estaria também sendo ferido o princípio da proporcionalidade. Nota-se também que a cobrança integral do imposto, no caso sob estudo, não é lógica e razoável.

A importância dos **princípios** no pensamento jurídico contemporâneo, fazendo com que a Ciência do Direito tenha superado o legalismo estrito do positivismo normativista do qual Kelsen foi o maior representante, é estudada amplamente por GUERRA FILHO (2003), em artigo publicado no Portal Mundo Jurídico, do qual transcrevemos o excerto abaixo.

A exata compreensão do significado do princípio da proporcionalidade requer uma transformação do próprio modo de se conceber a tarefa da ciência jurídica, **agora diversamente da mera interpretação e aplicação de normas jurídicas com a estrutura de regras**. As regras trazem a descrição de dada situação, formada por um fato ou uma espécie (a *fattispecie* a que se referem os italianos) deles, enquanto nos princípios há uma referência direta a valores. **Daí se dizer que as regras se fundamentam nos princípios**, os quais não fundamentariam diretamente nenhuma ação, dependendo para isso da intermediação de uma (ou mais) regra(s) concretizadora(s). Princípios, portanto, têm um grau incomensuravelmente mais alto de generalidade (referente à classe de indivíduos à que a norma se aplica) e abstração (referente à espécie de fato a que a norma se aplica) do que a mais geral e abstrata das regras. Por isso, também, poder-se dizer com maior facilidade, diante de um acontecimento, ao qual uma regra se reporta, se essa regra foi observada ou se foi infringida, e, nesse caso, como se poderia ter evitado sua violação. Já os princípios são “determinações de otimização” (*Optimierungsgebote*), na expressão de ROBERT ALEXY, que se cumpre na medida das possibilidades, fáticas e jurídicas, que se oferecem concretamente - o que já nos remete, de imediato, ao princípio da proporcionalidade.

[...]

A marca distintiva do pensamento jurídico contemporâneo, que se faz notar em autores como JOSEF ESSER e RONALD DWORKIN, antes do já referido ROBERT ALEXY, **repousa precisamente na ênfase dada ao emprego de princípios jurídicos**, positivados no ordenamento jurídico, quer explicitamente — em geral, na Constituição —, quer através de normas onde se manifestam de forma implícita — como é aquela do princípio protetor — quando do tratamento dos problemas jurídicos. **Com isso, dá-se por superado o legalismo do positivismo normativista**, para o qual as normas do direito positivo se reduziriam ao que hoje se chama “regras” (*rules, Regeln*) na teoria jurídica anglo-saxônica e germânica, isto é, normas que permitem realizar uma subsunção dos fatos por elas regulados (*Sachverhalte*), atribuindo a sanção cabível. **Princípios, por sua vez, se encontram em um nível superior de abstração, sendo igualmente hierarquicamente superiores, dentro da compreensão do ordenamento jurídico como uma “pirâmide normativa” (*Stufenbau*)**, e se eles não permitem uma subsunção direta de fatos, isso se dá indiretamente, colocando regras sob o seu “raio de abrangência”. Ao contrário dessas também, se verifica que os princípios podem se contradizer, sem que isso faça qualquer um deles perder a sua validade jurídica e ser derogado. **É exatamente numa situação em que há conflito entre princípios, ou entre eles e regras, que o princípio da proporcionalidade (em sentido estrito ou próprio) mostra sua grande significação, pois**

pode ser usado como critério para solucionar da melhor forma o conflito, otimizando a medida em que se acata um e desatende o outro. Esse papel lhe cai muito bem pela circunstância de se tratar de um princípio extremamente formal e, à diferença dos demais, não haver um outro que seja o seu oposto em vigor, em um ordenamento jurídico digno desse nome.

[...]

A idéia de proporcionalidade revela-se não só um importante — o mais importante, por viabilizar a dinâmica de acomodação dos diversos princípios — princípio jurídico fundamental, mas também um verdadeiro *topos* argumentativo, **ao expressar um pensamento que, além de aceito como justo e razoável**, de um modo geral, **é de comprovada utilidade no equacionamento de questões práticas**, não só do direito em seus diversos ramos, como também em outras disciplinas, sendo grande exemplo a filosofia, sempre que se tratar da descoberta do meio mais adequado para atingir determinado objetivo.

Da mesma forma como em sede de teoria do direito os doutrinadores pátrios apenas começam a se tornarem cientes da **distinção entre regras e princípios**, antes referida, também aos poucos é que estudiosos do direito constitucional e demais ramos do direito vão se dando conta da necessidade, intrínseca ao bom funcionamento de um Estado Democrático de Direito, de se reconhecer e empregar o princípio da proporcionalidade, o *Grundsatz der Verhältnismäßigkeit* dos alemães, **também chamado de “mandamento da proibição de excesso”** (*Übermaßverbot*), ao qual se encontra referência já em doutrinadores prussianos do século XVIII, como SVAREZ.

[Grifos nossos]

A lição de Guerra Filho (2003) aplica-se com justeza à questão central deste trabalho, visto que se configura uma situação — a cobrança não proporcional do IPVA no caso de perda da posse de veículo — em que há conflito entre os princípios de justiça e equidade e a regra decorrente da Lei n.º 12.023. Neste caso, o princípio da proporcionalidade mostra seu poder ao ser utilizado como critério para solucionar da melhor forma o conflito entre a regra e os princípios gerais do Direito, por traduzir a idéia do justo, sensato e razoável.

- ***A cobrança proporcional do IPVA em outras unidades da Federação.***

A Secretaria da Fazenda do Maranhão, por meio do Parecer n.º 123/2005, de 17 de março de 2005, manifestou-se de modo favorável ao pagamento proporcional do IPVA relativo ao ano de 2005, na razão de 2/12 (dois, doze avos), em razão de sinistro ocorrido com o veículo em 8 de fevereiro de 2005, ocorrendo perda total. O processo foi deferido com fundamento nos §§ 6.º e 7.º (abaixo transcritos) do Decreto n.º 20.685/2004, que regulamenta o IPVA naquele Estado.

“Art. 3.º A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 6.º Ocorrendo perda total do veículo, por sinistro, roubo, furto ou outro motivo que descaracterize sua propriedade, seu domínio ou sua posse, o imposto será calculado por duodécimo ou fração, considerada a data da comunicação pelo contribuinte à Gerência da Receita Estadual, Departamento Estadual de Trânsito ou ao Renavam, instruída com certidão do registro da ocorrência do fato, na Delegacia de Polícia Especializada, se na capital, nas demais localidades, na Delegacia de Polícia do Município onde ocorrer o fato.

§ 7.º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ainda a data da comunicação à Delegacia de Polícia Especializada, se na capital, nas demais localidades, à Delegacia de Polícia do Município onde ocorrer o fato.”

Na mesma linha de pensamento está a Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso. O Regulamento do IPVA desse Estado, aprovado pelo Decreto n.º 1.977, de 23 de novembro de 2000, estabelece, no §3.º do seu art. 14, o seguinte:

“Art. 14. (...)

(...)

§ 3.º Em caso de furto ou roubo, de sinistro com perda total do veículo, poderá a Secretaria de Estado de Fazenda autorizar o pagamento proporcional do IPVA referente aos meses já decorridos do ano, corrigido monetariamente e acrescido de juros e multa de mora previstos na legislação, quando for o caso.”

Em parecer emitido pela Gerência de Legislação Tributária da Superintendência Adjunta de Tributação, em Cuiabá-MT, aos 9 de outubro de 2002, a auditora responsável expõe as razões do deferimento do pagamento proporcional do IPVA em um caso de sinistro com perda total do veículo:

À luz dos dispositivos transcritos, conclui-se que o fato gerador do imposto é a propriedade do veículo, e que o imposto é devido proporcionalmente ao número de meses do ano que o contribuinte detenha a sua propriedade.

De acordo com o Boletim de Ocorrências, o veículo em questão teve avarias de grande monta, e a empresa seguradora procedeu ao pagamento da indenização, fazendo constar no recibo a ocorrência de perda total.

Havendo perda total do veículo, deixa de ocorrer o fato gerador do imposto, em razão da inexistência do bem.

Em outras palavras, destruído o veículo, objeto da propriedade, não há mais a incidência do imposto, porquanto ser o seu fato gerador justamente a propriedade de veículo automotor.

Por outro lado, a Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná expediu a Instrução SEFA n.º 24/2007 – IPVA, de 26 de dezembro de 2007, com efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2008, prevendo o pagamento proporcional do IPVA no

caso da perda da posse de veículo. Essa Instrução Normativa disciplina dispositivos da Lei n.º 4.260, que dispõe sobre o tratamento tributário conferido ao IPVA no Estado do Paraná. Reproduzimos abaixo os dispositivos da Instrução SEFA n.º 24/2007 que preceituam o pagamento proporcional do IPVA, havendo no item 2.1.9, inclusive, a previsão dos procedimentos adotados na hipótese de recuperação do veículo pelo proprietário.

“2.1.8. No caso de perda total do veículo automotor, por sinistro, roubo, furto, extorsão, estelionato ou apropriação indébita, será devido o imposto na razão de 1/12 (um doze avos) por mês ou fração, contados até a data da ocorrência do fato, desde que haja comprovação do evento mediante a apresentação de documentos emitidos à época da sua ocorrência pelos órgãos competentes;

2.1.9. na hipótese do subitem anterior, caso o veículo venha a ser recuperado, o imposto do exercício em que ocorrer a recuperação será devido na razão de 1/12 (um, doze avos) por mês ou fração, contados a partir daquele em que tenha sido expedido o Auto de Entrega pelo órgão competente, ficando dispensada a cobrança do imposto relativo ao período em que o veículo esteve fora da posse direta de seu proprietário;”

- **Conclusão:**

Na pesquisa à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça não foi encontrada decisão concernente ao caso de que trata o presente trabalho. Todavia, é possível que existam ações tramitando no Poder Judiciário com vistas ao pagamento proporcional do IPVA, especialmente no caso de roubo ou furto de veículos, visto que esses crimes visam com muito mais frequência veículos de valor elevado.

Uma objeção da administração tributária do Estado do Ceará quanto à previsão em lei do pagamento proporcional do IPVA, no caso de perda de posse de veículo, seriam os procedimentos a adotar quando há a recuperação da posse pelo proprietário. Argumenta-se que haveria dificuldades, do ponto de vista operacional, para cobrar a parcela do imposto que fora dispensada.

Entretanto, tal dificuldade foi superada, por exemplo, pela Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná, que na Instrução SEFA n.º 24/2007 – IPVA, transcrita parcialmente acima, prevê que o IPVA do exercício em que ocorrer a recuperação do veículo será devido na razão de 1/12 (um, doze avos) por mês ou fração, contados a partir do mês em que tenha sido expedido o Auto de Entrega pelo

órgão competente, até o final do exercício, ficando dispensado o imposto relativo ao período no qual o veículo esteve fora da posse direta de seu proprietário.

Como foi ressaltado neste trabalho, os princípios gerais do Direito, sobretudo os da justiça, eqüidade e proporcionalidade, que devem orientar, juntamente com os princípios fundamentais previstos na Constituição Federal, o sistema normativo tributário, levam-nos à conclusão de que a lei disciplinadora do IPVA poderia prever, sem prejuízo relevante para a receita tributária, o pagamento proporcional do imposto na hipótese de perda da posse de veículo automotor em virtude de sinistro, roubo, furto ou qualquer outro motivo que descaracterize a posse. Além disso, no caso de o IPVA já ter sido pago integralmente, o valor que foi recolhido a mais, além do correspondente ao calculado proporcionalmente ao número de meses em que o contribuinte deteve a posse, poderia ser restituído.

A boa relação fisco-contribuinte que deve sempre prevalecer, com justiça e razoabilidade, especialmente quando não há infração por parte do contribuinte, aponta para a cobrança proporcional do IPVA, que é a medida mais lógica e sensata. Devem ainda ser levados em conta os prejuízos morais e financeiros por que passam os proprietários de veículos sinistrados ou roubados, que recebem, ao solicitarem à administração tributária o pagamento proporcional do imposto, ou a sua restituição parcial, no caso de já terem efetuado o pagamento, o ônus adicional da denegação de seu pedido.

Nesse sentido, como conclusão da pesquisa aqui realizada, o presente trabalho pretende sugerir à administração tributária estadual a adoção do critério da proporcionalidade na cobrança do IPVA, na hipótese de perda da posse de veículo, haja vista a implementação de tal regra em alguns Estados, que já vislumbraram a sua adequação aos princípios gerais do Direito e o seu caráter lógico e justo, contribuindo para a harmonia da relação fisco-contribuinte.

• **Referências Bibliográficas:**

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988.
- CEARÁ. Legislação estadual. Lei n.º 12.023, de 20 de novembro de 1992.
- _____. Legislação estadual. Decreto n.º 22.311, de 18 de dezembro de 1992.
- CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Legislação Tributária, Protocolos IPVA. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>> Acesso em 20 fev. 2008.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. O Princípio da Proporcionalidade em Direito Constitucional e em Direito Privado no Brasil (artigo publicado em 2003). Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br> Acesso em 25 fev. 2008.
- MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MARANHÃO. Legislação estadual. Decreto n.º 20.685/2004.
- NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 16. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- PARANÁ. Legislação estadual. Instrução SEFA n.º 24/2007 – IPVA.