



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MANUELA BELO AMAZONAS**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES EM EMBARCAÇÕES E  
AERONAVES**

Salvador

2015

**MANUELA BELO AMAZONAS**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES EM EMBARCAÇÕES E  
AERONAVES**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador

2015

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**MANUELA BELO AMAZONAS**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES EM EMBARCAÇÕES E  
AERONAVES**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2015

Ao meu pai do coração, Tadeu, por me mostrar sempre que o exemplo é o melhor discurso, a minha eterna gratidão.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar volto-me a Deus, “porque Dele, por Ele e para Ele são todas as coisas”, a Ele seja dada toda honra e glória. Agradeço por ter me dado força, saúde e perseverança para cursar esses cinco anos de faculdade com a mesma determinação que iniciei essa trajetória.

Agradeço a minha família, por sempre me proporcionar as melhores experiências e oportunidades possíveis, pelo amor e carinho incessantes, além do apoio incondicional.

Regracio aos professores que fizeram parte da minha carreira acadêmica, principalmente a minha orientadora, professora Daniela Borges, que me contagia com seu amor pelo Direito Tributário, transmitindo com graciosidade que o esforço e a dedicação são elementos essenciais para qualquer atividade que você venha a desenvolver na vida.

Por fim, mas não menos importante, eu agradeço aos meus queridos amigos que acompanharam minha luta para conclusão deste trabalho, em especial a minha amiga Ilaira, quem muito me ajudou com incentivos e correções, registro aqui o meu imenso carinho.

“Sejam as leis claras, uniformes e precisas, porque interpretá-las, quase sempre, é o mesmo que corrompê-las”.

Voltaire

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar a abrangência do critério material do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, a fim de analisar a possibilidade de sua incidência em embarcações e aeronaves, haja vista a divergência entre as Leis Estaduais que instituíram o referido imposto. Para tanto, será estudado primordialmente como ocorre o surgimento de um tributo no ordenamento jurídico brasileiro, estabelecendo a importância do marco de competência constitucional e o papel da lei complementar. Em seguida, são trazidos os pressupostos essenciais para o estudo do critério material do IPVA, sendo eles os princípios e métodos hermenêuticos de interpretação aplicáveis ao caso. Ademais, será abordado o contexto histórico de criação do imposto, comparando-o com o cenário atual que se insere a tributação dos veículos automotores. A partir disso serão exploradas as principais características do IPVA, inclusive no que tange a expressão “veículos automotores” que compõe o seu critério material, e das partículas “embarcações” e “aeronaves”, cerne desta discussão. Por fim, perpassa-se por diversas leis estaduais que instituíram o imposto, assim como pelas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores; Embarcações; Aeronaves; Critério material; Veículos Automotores.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFAVEA	Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores
art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC.	Emenda Constitucional
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
Min.	Ministro
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
RE	Recurso Extraordinário
STN	Sistema Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
TRU	Taxa Rodoviária Única
TRF	Taxa Rodoviária Federal



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	11
<b>2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMPORTÂNCIA HERMENEUTICA</b>	14
2.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
<b>2.1.1 O poder de tributar e o marco de competência constitucional</b>	14
<b>2.1.2 O papel da lei complementar</b>	24
2.2 A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL	29
<b>2.2.1 Métodos de interpretação</b>	32
2.2.1.1 Método Literal ou Gramatical	32
2.2.1.2 Método Histórico	34
2.2.1.3 Método Exegeta e Sistemático	36
2.2.1.4 Método Teleológico	37
<b>2.2.2 Princípios</b>	38
2.2.2.1 Legalidade	40
2.2.2.2 Capacidade Contributiva	43
<b>3 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES</b>	47
3.1 CONTEXTO HISTÓRICO	47
<b>3.1.1 O IPVA como sucessor lógico da Taxa Rodoviária Única</b>	49
<b>3.1.2 Contexto contemporâneo</b>	51
3.2 CARACTERÍSTICAS	55
<b>3.2.1 Marco da competência na Constituição Federal de 1988</b>	55
<b>3.2.2 Critério material</b>	57
3.3 A DEFINIÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES	60
<b>3.3.1 Conceitos</b>	61
<b>3.3.2 Embarcações e aeronaves</b>	62
3.4 DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO FINANCEIRO ARRECADADO	65
3.5 DEMAIS CONSIDERAÇÕES	66
<b>4 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NAS EMBARCAÇÕES E AERONAVES</b>	71
4.1. POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL	71
<b>4.1.1 Análise das leis estaduais que instituíram o imposto</b>	71

<b>4.1.2 Decisões do Supremo Tribunal Federal</b>	75
<b>4.1.3 Efeitos: Controle de constitucionalidade difuso</b>	79
<b>4.2. POSSIBILIDADE DE INCIDENCIA</b>	84
<b>5 CONCLUSÃO</b>	94
<b>REFERÊNCIAS</b>	96



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar criticamente a abrangência do critério material do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), à luz do marco de competência estabelecido pela Constituição Federal, abordando os fundamentos principiológicos e metodológicos aplicáveis, a fim de determinar a viabilidade da incidência sobre as embarcações e aeronaves.

A emenda constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, sobrepôs ao artigo 23 da revogada Constituição Federal de 1967 o item III, que outorgou a competência para os estados instituírem o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Posteriormente, a Assembléia Constituinte de 1988 manteve a referida competência, conforme expressa previsão no artigo 155, inciso I, alínea c.

Com a devida autorização constitucional, os estados membros da federação buscaram promulgar suas próprias leis de regulação sobre o IPVA. Alguns estados, a exemplo da Bahia, São Paulo e Rio de Janeiro, incluíram na hipótese de incidência deste imposto, além dos veículos automotores terrestres, as embarcações e aeronaves.

Tendo em vista que o conceito de tributo não se limita a previsão expressa do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), mas sim decorrência do Sistema Tributário Nacional previsto na Lei Maior, tem-se que o tributo é uma relação jurídica de natureza obrigacional (obrigação de DAR), em moeda corrente ou cujo valor que nela possa exprimir – o crédito tributário tem natureza pecuniária-, obrigatória, que não constitua sanção de ato ilícito, destinada a pessoa jurídica de Direito Público ou para uma finalidade pública.

Desse modo, entre o rol de tributos apresentados na Constituição está o imposto, caracterizado como uma obrigação que tem por fato gerador situação independente de atividade específica estatal, relativa ao contribuinte. Em outras palavras, basta ocorrer o fato gerador para o imposto ser exigido.

A partir da compreensão do fato gerador como um fato ou acontecimento social capaz de gerar obrigação tributária, torna-se imperioso a existência de uma lei que o anteceda, prevendo-o como fato hábil a ensejar a incidência tributária.

Nesse cenário, a Constituição determina as premissas sobre as quais podem ser instituídos os tributos, concedendo, assim, o poder para determinado ente federativo instituir o imposto.

Dessa forma, sendo o marco de competência constitucional para a instituição do IPVA a propriedade de veículo automotor, o cerne da questão gira em torno da abrangência da expressão veículo automotor.

Esse tema começou a ser discutido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) pela 2ª Turma no bojo do Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM, que deliberou por unanimidade afetar o julgamento ao Plenário. Somente quatro anos a Corte Suprema deliberou sobre o assunto, analisando a constitucionalidade da norma de forma incidental.

Assim, a celeuma doutrinária acerca do tema não se esgotou, o que enseja a justificativa do presente trabalho. A doutrina e a jurisprudência se dividem, conforme será demonstrado, argüindo diversas interpretações a serem dadas ao marco de competência constitucional.

Os Estados-membros da Federação divergem entre si, ao passo que alguns instituíram o IPVA sobre veículos terrestres, outros sobre quaisquer espécies de veículos sejam terrestre, aquático ou aéreo. Daí evidencia-se o enfoque jurídico da pesquisa.

Ademais, é importante trazer a lume que além do IPVA ser um imposto eminentemente fiscal, o que denota o seu principal objetivo de arrecadar dinheiro para os cofres públicos, ele é regido pelo princípio da capacidade contributiva, que orienta a tributação de signos representativos de riqueza de modo a refletir a capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição da República Federativa do Brasil instituiu a ordem econômica como meio assecuratório dos ditames da justiça social e da dignidade da pessoa humana, o que implica no dever-poder do gestor em visar o bem coletivo para fins liberais. Em outras palavras, a Carta Magna institui um Estado social que trata de princípios liberais, garantindo a atividade econômica.

Neste diapasão, a tributação se insere dentre as escolhas políticas e mostra-se como uma das principais receitas derivadas arrecadadas pelo Estado para financiar as despesas públicas, principalmente no que se refere ao bem-estar da população

brasileira. Compreende-se, portanto, a importância da receita arrecadada pelos tributos para manutenção do Estado nos moldes propostos pela Constituição, garantindo um rol de Direitos Fundamentais, tais como a segurança, saúde e educação.

Deste modo, torna-se inegável a importância social, em termos de contribuição para a sociedade, da arrecadação proveniente do IPVA. Com os recursos arrecadados permite-se aos estados-membros da federação e os municípios – considerando que a receita é repartida 50% para o Estado instituidor do imposto e 50% para o município que o veículo está licenciado, conforme Art. 158, III, CF- financiar e prover bens e serviços à população.

No que se refere à importância teórica, tangenciando a contribuição do presente trabalho no campo jurídico, tem-se a relevância da interpretação e aplicabilidade das normas e princípios de matéria tributária, trazidos pela Constituição e legislação infra legal. A análise do fato gerador, hipótese de incidência e do aspecto material do IPVA, bem como do seu marco de competência constitucional, aliados a leitura principiológica, principalmente no que aborda o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, proporciona o debate e o questionamento quanto à posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Outrossim, prescindindo questionamentos, é incontestável a importância da hermenêutica no ordenamento jurídico hodiernamente. A análise integrativa dos dispositivos constitucionais ao determinar a incidência do IPVA sobre as embarcações e aeronaves é de suma importância para sustentar a constitucionalidade do Sistema Tributário Nacional.

Logo, o presente trabalho passará a discorrer sobre os pressupostos básicos para análise da abrangência das embarcações e aeronaves no critério material do IPVA, objetivando estabelecer qual o caminho deveria ser adotado pelos Estados-membros da Federação.

## **2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMPORTÂNCIA HERMENEUTICA**

A *priori*, cumpre ressaltar que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontestável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada e disciplinada pelo Direito)” (CARRAZZA, 2012, p. 565).

O Estado Democrático de Direito impõe limites ao ente federativo através do texto constitucional. A competência tributária é o instrumento presente na Constituição Federal que deve delimitar o campo de liberdade do legislador infraconstitucional ao estabelecer um imposto, servindo como baliza à instituição e cobrança deste.

Daí advém à importância de se esclarecer qual a competência outorgada na Constituição Federal para os estados-membros da Federação, no que diz respeito à criação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

### **2.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Conforme determina Baleeiro (2013, p. 1091), “a concreção das normas tributárias se inicia na Constituição, passa pelas leis complementares de normas gerais e se completa na lei ordinária, reguladora da espécie impositiva”.

Passa-se, portanto, ao estudo da norma tributária hábil a ensejar a cobrança do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos automotores no ordenamento jurídico brasileiro.

#### **2.1.1 O Poder de tributar e o marco de competência constitucional**

Oriundo de tempos remotos, o complexo de normas fundamentais que estrutura, organiza e define as atividades em uma sociedade é elemento intrínseco a qualquer organização estatal.

Conforme apontam os estudos de Sahid Maluf (2010, p.211), “a existência de um sistema constitucional calcado em leis básicas remonta aos tempos antigos, destacando-se as leis de Creta, elaboradas por Minos, e as leis de Licurgo e Solon”.

Em outras palavras, qualquer que seja a época ou lugar em que houver organização estatal, haverá um conjunto normativo que diz respeito à forma que a sociedade se apresenta.

As normas jurídicas, na experiência de Norberto Bobbio (2008, p. 23), “não passam de uma parte da experiência normativa. Além das normas jurídicas, existem preceitos religiosos, regras morais, sociais, costumeiras”.

Nota-se, portanto, que ademais as normas de cunho social, que regulam a vida do ser humano, existem outros instrumentos que normatizam as outras relações do homem, seja com a divindade ou consigo mesmo. Todo ser humano pertence a diferentes grupos sociais e cada grupo se constitui e se desenvolve através de um conjunto ordenado de regras e de condutas (BOBBIO, 2008, p. 23-24).

Convém notar, outrossim, que “as normas através das quais uma conduta é determinada como obrigatória (como devendo ser) podem também ser estabelecidas por atos que constituem o fato do costume” (KELSEN, 2009, p. 10).

Neste cenário, tem-se o nascimento da constituição como resultado do conjunto de valores sociais e da vontade política que emanado povo e de sua soberania. A constituição é, por conseguinte, o instrumento normativo através do qual se objetiva disciplinar a vida e a convivência humana em coletividade.

É importante observar que “uma constituição real e efetiva a possuíram e a possuirão sempre todos os países, pois é um erro julgarmos que a Constituição é uma prerrogativa dos tempos modernos” (LASSALLE, 2008, p. 25).

Em análise por um viés sociológico, pode-se afirmar que a constituição deve ser entendida como o conjunto de forças dominantes que operam em determinada comunidade. Sendo assim, a constituição não seria meramente o escrito pelo homem em uma folha de papel, mas o resultado de variadas opiniões sociais.

No espectro formal, a constituição é uma forma de aperfeiçoar o acesso aos comandos necessários e intrínsecos a organização estatal, já que implica em estabilidade e racionalização do poder (BRANCO, 2011, p. 65-66).



Já sob o prisma político, a constituição é vista como o resultado das opções adotadas pelo povo, no que tange principalmente a forma de existência e organização. Igualmente, no sentido jurídico, a constituição é lida como a lei pura, espelhando o fundamento de validade às outras normas.

Ferdinand Lassalle (2008, p. 6) traz como resposta jurídica ao conceito de constituição, a premissa de que esta é “a lei fundamental proclamada pela nação, na qual baseia-se a organização do Direito Público do país”.

Isto é, a Constituição é o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico, com status de norma suprema. Explica Hans Kelsen (2009, p. 215-217) que o Direito é tido como uma ordem sistemática de normas que rege a conduta dos homens, e o que baseia a unidade de um conjunto de normas é o fundamento de validade de outra norma. Um sistema jurídico é formado quando as regras que o compõe podem ser direcionadas a uma mesma norma que fundamente a sua validade.

A Constituição encarada como a Lei das Leis é a seleção de normas que cria juridicamente um Estado, apontando deveres e exercícios às pessoas (CARRAZZA, 2012, p. 268).

De acordo com Sahid Maluf (2010, p. 219):

A constituição, pela sua natureza superior, justifica bem o nome que se lhe dá de leis das leis. Ela contém os princípios basilares da ordem social, política, econômica e jurídica. Esses princípios, essencialmente dogmáticos, orientam e disciplinam a conduta dos governantes e dos particulares. A eles se subordinam necessariamente as leis e os atos do governo.

Neste cenário em que a constituição organiza o próprio poder do Estado, admite-se que esta deve ser a lei que preexiste as demais, sendo indubitável importância para congruência de um sistema normativo.

A constituição, segundo José Afonso da Silva (2011, p. 99), “se coloca no vértice do sistema jurídico do País, ao qual confere validade, e que todos os Poderes estatais só são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção em que por ela distribuídos”.

Desse modo, interpreta-se a Constituição como a lei orgânica de um Estado e da sua comunidade, que define as bases de sua organização, e como tal, suas regras existem como forma de expansão dos princípios ali preconizados. As demais leis, denominadas infraconstitucionais, devem ser aplicadas e interpretadas nos moldes dessa lei maior.

Em sua obra, Hans Kelsen (2009, p. 04) arremata com a ideia de que “a norma que empresta ao ato o significado de um ato jurídico (ou antijurídico) é ela própria produzida por um ato jurídico, que, por seu turno, recebe a sua significação jurídica de outra norma”. De modo que, se entende que a constituição seria a norma que empresta juridicidade as demais normas em um sistema.

Paulo Gustavo Gonet Branco (2011, p. 75) converge ao afirmar que a constituição se diferencia das demais normas de um sistema jurídico, por sua posição hierárquica superior.

Nessa linha de raciocínio, elucida Sahid Maluf (2010, p.213) que um Estado é fruto de uma organização jurídica que fita atender os anseios primordiais do seu povo, devendo ser conduzido pela vontade soberana da nação. Essa vontade seria compendiada na pretensão da maior parte de uma população, manifestando-se por intermédio do poder constituinte. O referido poder elaboraria um código, compilando preceitos que limitam o governo, em sua forma e conjuntura (MALUF, 2010, p.213).

Com efeito, o Poder Constituinte é o poder político fundamental e supremo, por meio do qual um grupo expressa a sua vontade soberana destinada a elaborar uma Constituição com a qual se estabelecerá uma nova ordem política: É o poder que constitui os demais poderes em uma ordem jurídica.

No dizer sempre expressivo de José Afonso da Silva (2011, p. 44), “o poder emana do povo e em seu nome é exercido”. Isso se dá porque este poder é capaz de criar normas organizacionais de um Estado, delimitando seus poderes e fixando-lhe competência. Através deste poder, outorga-se ao Estado seus deveres e direitos face ao povo.

Como bem salienta Sahid Maluf (2010, p. 201):

A Constituição, lei fundamental do Estado, provém de um poder soberano (a nação ou povo, nas democracias) que não podendo elaborá-la diretamente, em face da complexidade do Estado moderno, o faz através de representantes eleitos e reunidos em Assembleia Constituinte.

Segundo Paulo Gustavo Branco (2011, p. 117), o supracitado poder é a autoridade máxima reconhecida pelo constitucionalismo, com impacto para consagrar e manter a vigência de determinado texto normativo.

Por tais razões, no Brasil, o Poder constituinte, com autoridade para “constituir e reconstituir ou reformular a ordem jurídica estatal” (MALUF, 2010, p.201), outorgou

aos entes federativos, na Carta Magna, a competência para instituição dos impostos ali descritos, em regra, através da promulgação de lei ordinária.

Assim sendo, a assembleia constituinte de 1988, com o objetivo de organizar os ditames da ordem jurídica nacional, determinou que os Estados-Membros da República Federativa do Brasil teriam competência para instituir diversas espécies tributárias referidos em seu próprio texto.

Pode-se afirmar, então, que a autorização constitucional para os entes federativos instituírem impostos é resultado do poder soberano exercido pela assembleia constituinte em 1988, conferindo plena legitimidade ao texto da Carta Magna. Ou seja, a Constituição “que regula a produção de normas gerais, pode também determinar o conteúdo das futuras leis” (KELSEN, 2009, p. 249), em virtude da supremacia.

Como bem explica Aliomar Baleeiro (2013, p. 05),

É essencial à estrutura federal de Estado a repartição de competência, de modo que cada ordem jurídica parcial, que somente vale dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado, possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado[...] Portanto, é da essência do Estado Federal a distribuição de competência entre os entes estatais que o compõe.

Em suma, a repartição de competência é regida pela Constituição Federal. Conforme Hugo de Brito Machado (2012, p. 28), “o instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado”.

Acrescenta Sacha Calmon Navarro (2010, p. 60) que são as pessoas políticas que exercem o poder de tributar, sendo titular da chamada competência impositiva da Constituição Federal. Assim sendo, “o poder de tributar originariamente *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação” (COELHO, 2010, p. 60).

A competência de tributar, segundo esclarece Marcelo Guerra (2004, p. 82), é indelegável, sendo impossível que o ente federativo atribua a outro ente federativo a faculdade de criar, majorar e extinguir tributos que a constituição lhe outorgou competência.

Desta forma, por força da competência legislativa para tributar, os entes federativos podem expedir regras jurídicas que inovam o ordenamento positivo (CARVALHO, 2011, p. 269).

Convém esclarecer que o que está previsto na Constituição Federal é a competência dos Estados-Membros para instituírem tributos. Se este mandamento constitucional vai ser convertido ou não em lei, criando de fato a espécie tributária depende do ente federativo que recebeu a competência.

Elucida Sacha Calmon (2010, p. 61) que “a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação)”.

Isto quer dizer que, o marco de competência constitucional não cria, no mundo fenomênico, a espécie tributária. O texto da lei maior autoriza que determinado ente o faça, dentro dos limites e condições que ele estabelece.

Na lição de Marcelo Viana Salomão (1996, p. 52) extrai-se que “a Constituição em matéria tributária foi extremamente minuciosa, e com isso a competência outorgada por ela aos entes tributantes só pode, e deve, ser exercida dentro dos estritos limites que a própria Constituição estabeleceu”.

O próprio legislador infraconstitucional esclarece, no artigo 6º do Código Tributário Nacional, que:

Art. 6. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Em síntese, a competência tributária é uma prerrogativa que o legislador incumbe às pessoas políticas de direito interno, consubstanciada na possibilidade de criar normas jurídicas - tributos (CARVALHO, 2011, p. 270).

Em virtude dessas considerações, extrai-se que o marco de competência constitucional é o norte interpretativo que culmina a aplicação da lei em sentido geral.

Portanto, o que se percebe é que o legislador constituinte não delega ao legislador infraconstitucional a escolha do fato que será tributado, mas pelo contrário,

determina que a sua conduta deva ter como baliza os termos e ditames por ele estabelecidos (SALOMÃO, 1996, p. 52-53).

Em suma, Marcelo Guerra Martins (2004, p. 81) defende que a instituição de impostos não é ilimitada, tampouco indiscriminada. Ao revés, o poder constituinte originário se preocupou em outorgar diversas garantias aos contribuintes, balizando o poder estatal, impondo limites a serem observados, sob pena de ser considerado inconstitucional.

Neste cenário, o marco de competência seria a regra originária para o estabelecimento de uma espécie tributária. Veja-se: “a Constituição [...] reduziu cada tributo a um arquétipo normativo ou regra-matriz, que o legislador é obrigado a levar em conta quando cria *in abstracto* a exação” (CARRAZZA, 2012, p. 802)

Acrescenta Ricardo Cunha Chimenti (2003, p. 31) que a instituição de um tributo é ato político, que perpassa pela opção legislativa de escolha na descrição de hipótese de incidência, seu sujeito ativo e passivo, bem como a base de cálculo e alíquota.

No aspecto tributário ao qual se limita o presente trabalho, o legislador constituinte estabeleceu um sistema denominado de Sistema Tributário Nacional (STN) a fim de reger as relações entre a Fazenda Pública/Fisco e os cidadãos/contribuintes.

No entendimento de Kiyoshi Harada (2013, p.315), o Sistema Tributário Nacional seria o conjunto de normas oriundas da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 (CF/88), pertencentes ao ramo do Direito Tributário, inserido no ordenamento jurídico, formado por conjunto uno e sistematizado por normas subordinadas aos princípios fundamentais, mutuamente harmônicos, que organiza os elementos que constituem o Estado, que é a própria Constituição.

Dentro desse sistema, encontra-se a previsão no artigo 155, inciso III, de que “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] propriedade de veículos automotores”, objeto precípuo deste trabalho.

Desse modo, vale dizer que a função do legislador estadual *in casu*, “passa a ser a definição de critérios que apontem, que mensurem perfeitamente o valor dos fatos que, se praticados, dão nascimento a uma obrigação tributária” (SALOMÃO, 1996, p. 53).

Com efeito, os limites do legislador estadual, bem como os limites de toda a competência tributária, segundo Roque Carrazza (2012, p. 564) “estão perfeitamente traçados e bem-articulados, de tal sorte que não podem haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias”.

Neste caso, segundo Marcelo Guerra Martins (2004, p. 81) o estado seria o detentor do poder de tributar, podendo criar, majorar e extinguir tributo, a partir da faculdade que lhe é conferida pela atual Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988.

É importante trazer à baila que a Constituição Federal de 1988 é tida como rígida, o que significa dizer, nas palavras de Paulo Bonavides (2013, p. 87), que a mudança do texto constitucional implica em um processo específico e distinto da criação das leis ordinárias.

A rigidez ou flexibilidade de uma constituição, nos ensinamentos de Paulo Gustavo Branco (2012, p. 70) é aferida de acordo com os requisitos necessários para alteração do seu texto. A rigidez implica em “exigência de procedimento especial, solene, dificultoso [...] para que se vejam alteradas pelo poder constituinte de reforma [...] É atributo que se liga muito proximamente ao princípio da supremacia da constituição” (BRANCO, 2012, p. 70).

De fato, a Carta Magna elege um sistema rígido para sua alteração, razão pela qual todas as suas determinações espelham um comando hierarquicamente superior, a ser obedecido nas posteriores edições dos demais atos normativos.

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins (1990, p. 341) esclarecem que o sistema nacional de tributação “é, desde a Emenda Constitucional n. 18/65, um sistema rígido, vale dizer, a par da competência concorrente, têm os entes federativos competência exclusiva em relação aos impostos discriminados na Constituição”.

Logo, a repartição da competência para a instituição das espécies tributárias deve ser realizada nos moldes eleitos pelo poder constituinte de 1988, para ser considerada como válida pelo ordenamento jurídico pátrio.

Assim, a supracitada repartição dota-se de rigidez, impedindo que os estados-membros da federação inovem ao instituir determinada espécie tributária.

Do mesmo modo, destaca-se como reflexo da supremacia do texto constitucional, aliada à sua forma rígida, a impossibilidade de alteração dos seus comandos por conceitos e institutos do direito privado, bem como por leis infraconstitucionais. Veja-se no posicionamento de José Afonso da Silva (2015, p. 48):

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem todo governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.

As considerações acima expostas demonstram que todos os comandos devem ser interpretados e analisados sob a ótica da hierarquia constitucional, tornando impossível que o inverso ocorra. Ou seja, que a partir de um ato infraconstitucional se faça uma análise dos dispositivos constantes na Constituição Federal.

Em outras palavras, qualquer ato normativo, seja jurídico ou administrativo, deve ser congruente com a ordem eleita como superior pelo legislador constitucional, devendo servir como baliza a sua interpretação, jamais podendo ocorrer o inverso.

Por esta razão, entende-se como incoerente que um instituto de direito privado, ou uma norma infraconstitucional, sirva para delimitar ou aumentar o campo de abrangência de uma norma constitucional.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional traz a previsão expressa de que a lei tributária infraconstitucional é incapaz de redefinir os contornos criados pelo direito privado constantes na Carta Magna ou nos outros dispositivos normativos. Veja-se:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Outrossim, Luciano Amaro (2012, p. 125) converge nesta linha de raciocínio ao aduzir que a problemática da mudança, pela norma tributária, de conceitos que definam a competência tributária, não se restringem ao dispositivo normativo acima citado. Como reflexo do princípio que impede a modificação da definição da competência por lei através da qual essa competência é exercitada, tem-se que também a lei instituidora de tributo é incapaz de “promover a alteração do conceito

léxico de palavras utilizadas por norma superior para definição da competência” (AMARO, 2012, p. 125).

Dessa forma, os conceitos de direito privado presentes no marco de competência constitucional não podem ser alterados pela lei tributária que efetivamente instituir o imposto.

Paulo de Barros (2015, p. 154) em sua obra doutrina que “nossa constituição é da categoria das rígidas, o que significa dizer que para sua alteração existe um procedimento mais solene e complexo do que o exigido para elaboração das leis ordinárias”.

Diante o exposto, observa-se que a ordem jurídica limita o campo da tributação outorgados aos entes federativos. Aliomar Baleeiro (2010, p. 2) explica que “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Ademais, impende destacar que essas limitações, impostas pelo Estado Democrático de Direito, para que seja assegurada a segurança ao contribuinte, refletem a escolhas políticas optada pelo legislador constitucional.

Em outras palavras, quer-se dizer que o modelo estatal adotado na Carta Magna implica em direitos e garantias a serem ofertados à população.

No entendimento de Pedro Leonardo Caymmi (2007, p. 35), tem-se que no Brasil, em virtude do modelo democrático de direito adotado, o Estado deve atuar com “subordinação aos comandos emanados de si mesmo”.

Manoel Gonçalves (1997, p. 18) esclarece que o Estado de Direito é sinônimo de Estado constitucional, na medida em que o poder é regrado pela Constituição escrita e rígida, determinando o conteúdo das futuras leis a serem editadas.

O Estado Democrático de Direito oferece, portanto, estabilidade aos jurisdicionados, através da hierarquia imposta pela Lei Maior. No caso em tela, vê-se como reflexo desse modelo a imposição de moldes para a instituição de tributos, a partir do marco de competência constitucional.



### 2.1.1 O papel da lei complementar

Cumpra observar preliminarmente que, a inclusão da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu devido ao fato de ter o legislador constitucional apurado que não seria perspicaz que certas matérias ficassem subordinadas à rigidez constitucional, exigindo a elaboração de emendas constitucionais, tampouco à flexibilidade da legislação ordinária (AMARAL, 2013, p. 99).

Dispõe o artigo 59, inciso II da Lei Maior que “o processo legislativo compreende a elaboração de: II- leis complementares”. Havendo, portanto, expressa previsão na Carta Magna para elaboração dessa espécie legislativa.

Na lúcida lição de Marcelo Guerra Martins (2004, p. 97),

A diferença entre a lei complementar e a lei ordinária pode ser enfocada sob dois aspectos: formal e material. Sob o ponto de vista formal, a lei complementar, nos moldes do art. 69 da Constituição, é aquela votada (e, por óbvio, aprovada) pela maioria absoluta. Assim sendo, o quórum para aprovação deste tipo de norma corresponde à metade mais um dos membros do Congresso Nacional. Sob o ponto de vista material a lei complementar é aquela que tem por conteúdo (objeto) a complementação da Carta Magna.

Dessa forma, a lei complementar fixa um quórum para sua aprovação que é maior, quando comparado ao estabelecido para aprovação da lei ordinária, vez que o legislador constituinte estabeleceu que os assuntos ali tratados são de maior valor no ordenamento jurídico.

Por conseguinte, extrai-se que “a utilização da lei complementar não é decidida pelo Poder Legislativo. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte” (COELHO, 2010, p. 81).

Salienta Paulo de Barros (2011, p. 261) que, em regra, as matérias reservadas para o campo da lei complementar estão expressas, apesar de existir no texto constitucional a referência à lei desacompanhada da expressão complementar.

Logo, pode-se afirmar que a lei complementar comporta matérias de grande apreço no ordenamento jurídico pátrio, refletindo o zelo da assembleia constituinte em resguardar a sua produção.

Nessa seara é que o texto constitucional consagra, no inciso III do artigo 146, o cabimento de lei complementar para estabelecer normas gerais em legislação tributária. *In verbis*: “Art. 146. Cabe a lei complementar: III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como [...] fatos geradores, base de cálculo e contribuintes”.

A partir dessa premissa, Marcelo Viana (1996, p. 41) sustenta que a edição de lei complementar é instrumento de criação para novos tributos e alterações que envolvam fato gerador, base de cálculo ou contribuintes. Acrescenta ainda que “este dispositivo determina que compete à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies” (SALOMÃO, 1996, p. 41).

No dizer de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 259), “preceituou o legislador constitucional que toda matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar”.

Ainda quanto ao cabimento de lei complementar, José Cretella Júnior (1999, p. 15) esclarece que todo o disposto nos artigos 146, 147 e 148 da Constituição Federal é matéria a ser disposta por essa espécie legislativa.

Nessa medida, o conteúdo da lei complementar abrangerá a explicação do marco de competência presente na constituição, apresentando claramente e minuciosamente a espécie tributária.

Antônio Carlos Amaral (2013, p. 106) aduz que, “ao tratar do estabelecimento de normas gerais, a matéria se projeta na estipulação dos parâmetros normativos a serem seguidos pelo legislador ordinário”.

Assim, a lei complementar deverá estipular as noções básicas, os ditames interpretativos, que orientam a efetiva criação da espécie tributária por lei ordinária.

Sobre esse tema, Sacha Calmon (1992, p. 129) explica que

A edição das normas gerais de direito tributário são veiculadas pela União, através do Congresso Nacional mediante leis complementares (Lei Nacional) que serão observadas pela ordem jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios, salvo a sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna (§3º) até e enquanto não sobrevinha a solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, paralisa as legislações locais, no que lhe forem contrárias ou incongruentes (§4º)

Consoante noção consolidada<sup>1</sup>, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172 de 1966 é anterior a atual constituição federal. Motivo pelo qual, em que pese se tratar de lei ordinária fora recepcionado como lei complementar, atendendo as exigências do novo sistema jurídico nacional.

O ordenamento pátrio admite que se uma lei respeitou os tramites legislativos necessários à época de sua edição, ela deverá ser recepcionada ainda que a nova constituição preveja outra forma para sua elaboração. Assim, tem-se que o CTN foi elaborado a luz da Constituição Federal de 1946 que não previa o instrumento da Lei Complementar (CARREGAL, 2014, p. 2).

Em outras palavras, a constituição federal de 1988 prevê diversas matérias que deverão ser tratadas exclusivamente por lei complementar. Ocorre que, o código que compila essas matérias, por ser anterior a esta determinação, é uma lei ordinária. Para solucionar tal impasse, o legislador constituinte recepciona a Lei nº 5.172 com status de lei complementar.

Saindo de linhas gerais e caminhando para o tema deste trabalho, impende observar que o supracitado Código não trata do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

A criação do IPVA ocorre com a emenda constitucional nº 27/85, que outorga aos Estados-Membros da federação a competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Esclarece Marcelo Viana Salomão (1996, p. 42) que, “o Sistema Tributário Nacional naquela época não continha a exigência hoje estampada no art. 146, III, ‘a’”.

Assim, o Código Tributário Nacional não trata do IPVA, nem tece as linhas gerais devidas ao tema. Apesar disso, até o presente momento não foi editada nenhuma lei complementar que verse sobre o supracitado imposto.

Nessa linha, Roberto Ferraz (2005, p. 107) afirma que:

A superveniência de texto constitucional exigindo lei complementar para matérias anteriormente regulada por lei ordinária não constitui óbice à validade da norma que, sem conflitar materialmente com o novo regime, foi validamente editada no sistema constitucional anterior, sendo assim recepcionada com eficácia de lei complementar.

---

<sup>1</sup>STF- Recurso Extraordinário nº 214206/AL. Publicado no DJ 29-05-1998.

Destarte, tornou-se dispensável a edição de uma lei complementar versando sobre o IPVA, pois, conforme lição de Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra Martins (2013, p. 873), “pelo princípio da recepção, um veículo legislativo que não era previsto em ordenamento anterior, se exigido pela nova ordem, não resulta na eliminação dos comandos normativos anteriores”.

Explica Sacha Calmon (2010, p. 86) que “as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)”.

Entretanto, o marco de competência é dispositivo de eficácia contida, ao passo que a lei complementar serviria apenas para apresentar normas gerais tributárias. Assim, resta evidente que o marco de competência constitucional não pode ser interpretado como norma de eficácia limitada.

Em suma, apesar de a atual Constituição Federal dispor que cabe à lei complementar disciplinar fato gerador, contribuinte e base de cálculo dos impostos previstos constitucionalmente, nenhuma lei complementar versa sobre normas relativas ao IPVA.

Entretanto, em consonância ao exposto no capítulo referente ao marco de competência constitucional, a norma de competência trazida no bojo da Constituição Federal de 1988 não tem eficácia limitada. O que significa dizer que o ente federativo pode legislar em face da ausência de lei complementar, na medida em que o poder constituinte o autoriza a instituir o imposto através da lei ordinária. Assim, o papel da lei complementar de esboçar as linhas gerais aplicáveis em matérias tributárias é dispensável no que tange ao IPVA.

Em virtude dessas considerações, conclui-se que não há que se falar em necessidade de lei complementar para a instituição do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos automotores.

Ademais, o próprio legislador constituinte prevê no artigo 24 que inexistindo lei federal sobre normas gerais, cabe aos Estados legislarem supletivamente. Veja-se:

Art. 24 Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I- direito tributário, financeiro [...] §3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. §4º A superveniência

de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Assim entendeu o Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 208.059-4, de relatoria do Ministro Néri da Silveira, cuja decisão, por maioria, esclareceu que “deixando a União de editar normas gerais, incide o parágrafo 3º, do art. 24, da Constituição Federal. Nesse sentido, também, o disposto no parágrafo 3º, do art. 34, do ADCT. Precedentes desta Corte”.

Por tais razões, o ente federativo estadual, na figura de seu legislador, tem competência para instituir o IPVA, legislando plenamente sobre o referido imposto.

Os limites que lhe serão impostos encontram-se na Carta Magna, estando espelhados nos princípios gerais do direito tributário, associados com o marco de competência do artigo 155, inciso III.

Explica Marcelo Guerra Martins (2004, p. 347) que “inexistindo lei nacional (complementar), é possível ao Estado-Membro e ao Distrito Federal exercer a competência legislativa plena, inclusive no que se tratar de norma de direito tributário”.

Por conseguinte, tem-se o seguinte quadro: A Constituição Federal outorga a competência para os entes federativos instituírem impostos, a lei complementar deverá estabelecer normas gerais para a incidência desses impostos e a lei ordinária deverá instituí-los efetivamente.

Neste diapasão, faz-se necessário mencionar que a superveniência de Lei Federal sobre o tema suspende a eficácia da Lei Estadual naquilo que lhe for contrário, conforme o parágrafo 4º da Carta Magna. Assim consigna Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1997, p. 191):

Prevalência do direito federal. Havendo o Estado exercido a competência supletiva a ele deferida pelo §3º, a superveniência a lei federal que edite normas gerais sobre a matérias tem, por decorrência, a perda da eficácia da lei estadual, ‘no que for contrário’ ao prescrito na legislação federal. E isto tanto se aplica a normas gerais que haja o Estado promulgado como, segundo é óbvio, às normas de complementação destinadas a atender peculiaridades suas, claro que incompatíveis com as estipulações gerais da lei federal.

No presente caso, dada ausência de lei complementar sobre o IPVA, os estados têm competência plena para legislar, com fulcro no artigo 24 da Lei Maior.

É importante salientar que, quando se fala em legislar plenamente, estar-se referindo ao fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Não há limite específico para sua atribuição, devendo, contudo, respeitar ao marco de competência constitucional e, sobretudo aos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional.

Por fim, tendo em vista que inexistente lei complementar que defina as normas gerais sobre o IPVA, cabe aos estados disciplinarem a questão (MARTINS, 2004, p. 349).

## 2.1 A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

A hermenêutica significa, nas palavras de Lenio Streck (2014, p.261), “teoria ou arte de interpretação e compreensão de textos, cujo objetivo precípua consiste em descrever como se dá o processo interpretativo-compreensivo”.

Outrossim, Richard E. Palmer (2006, p. 19) conceitua a hermenêutica como “o estudo da compreensão, essencialmente a tarefa de compreender textos”. Em outras palavras, a hermenêutica trabalha com critérios para interpretar determinado texto.

Ricardo Maurício Freire (2008, p. 96) acrescenta que “a hermenêutica é, seguramente, um tema essencial para o conhecimento. Tudo o que é apreendido e representado pelo sujeito cognoscente depende de práticas interpretativas”.

Assim, tem-se que interpretar significa “identificar ou determinar (=compreender) a significação de algo” (GRAU, 2006, p. 25).A interpretação não é ato simples ou singular (PALMER, 2006, p. 21), devendo ser a atividade meio para buscar a significação das palavras, ao passo que “a linguagem molda a visão do homem e seu pensamento”, conforme elucida Richard Palmer (2006, p.21).

Portanto, a interpretação é uma “operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito” (KELSEN, 2009, p. 386).

Verifica-se, portanto, que a interpretação do direito se revela essencial para o estudo das normas que compõem o ordenamento jurídico. De acordo com Eros Roberto Grau (2006, p. 26), a interpretação no campo do direito faz-se necessária não só em virtude da linguagem ambígua e imprecisa dos textos positivados, mas também

porque interpretar é ato inerente a aplicação de uma norma. Assim, a norma é o “conjunto de interpretações” (GRAU, 2006, p. 27).

Sobre a essência da interpretação, Hans Kelsen (2009, p. 387) relata que “quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita de fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas”.

Paulo Barros Carvalho (1978, p. 222) sobre a hermenêutica do direito tributário esclarece que “interpretar o direito é declarar o verdadeiro conteúdo, sentido e alcance das expressões de direito, dos comandos jurídicos”.

De acordo com Ricardo Maurício Freire (2010, p. 26) “ao disciplinar a conduta humana, os modelos normativos utilizam palavras-signos linguísticos que devem expressar o sentido daquilo que deve ser. A compreensão jurídica dos significados que referem os signos demanda o uso de uma tecnologia hermenêutica”.

A interpretação da norma jurídica deve ser feita a partir de todas as premissas que formam o sistema jurídico que ela habita, motivo pelo qual “a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição” (GRAU, 2006, p. 44).

Assim, “para aplicar-se o direito, é preciso interpretá-lo” (CARVALHO, 1978, p. 224), de forma que é tarefa do jurista, aplicador do direito, buscar o real significado das normas extraídas do ordenamento jurídico.

Hans Kelsen (2009, p. 388) chama de “relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica” a relação entre a Constituição e a lei, de forma que o escalão superior “determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar”.

Ocorre que essa determinação nunca é completa, ao passo que “em todos os casos de indeterminação, intencional ou não, do escalão inferior, oferecem-se várias possibilidades à aplicação jurídica” (KELSEN, 2009, p. 390).

Portanto, essa margem de discricionariedade do aplicador do Direito, em verdade, consiste na determinação dos signos prelecionados pelo legislador constitucional.

Sobre a chamada “moldura da norma” apresentada por Hans Kelsen, Eros Roberto Grau (2009, p. 36) aduz que

Por isso inexistem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem, para os problemas jurídicos. O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo – e tal deve ser enfatizado –, a interpretação do direito realiza-se não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o quê bastaria ao intérprete ser alfabetizado.

Dessa forma, salienta-se para importância da Constituição Federal no processo de interpretação. Conforme defende Margarida Maria Lacombe Camargo (2003, p. 101), apesar das inúmeras críticas que Kelsen recebeu referentes ao seu método de conhecimento jurídico imune à moral e justiça, tem-se que a construção piramidal e em escalas do ordenamento jurídico é bastante acertada.

A ênfase que deve ser dada à Constituição no processo interpretativo é decorrente da sua posição no ápice do ordenamento jurídico, vez que é instrumento de validação de todo o sistema, efetivando a unidade e harmonia da ordem (CAMARGO, 2003, p. 101).

Segundo Carlos Maximiliano (2011, p. 254), “é força não seja a lei fundamental casuística, não desça a minúcias, catalogando poderes especiais, esmerilhando providências”, necessitando, dessa forma, para o efetivo exercício dos seus mandamentos de um processo interpretativo.

Em outras palavras, tendo a interpretação como a “fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar” (KELSEN, 2009, p. 390).

Portanto, a interpretação de uma norma não leva, necessariamente, a mesma solução, motivo pelo qual existem caminhos diversos para se interpretar uma norma, dentro da “moldura que representa o direito”, na expressão de Kelsen.

Neste cenário, torna-se imperioso o estudo dos métodos de interpretação para problematizar e compreender o sentido da norma jurídica em análise no presente trabalho, na medida em que “o desafio hermenêutico seria tematizar reflexivamente a realidade que está por detrás da linguagem humana” (SOARES, 2008, p. 100).



### 2.1.1 Métodos de interpretação

Como bem relata Johnson Barbosa Nogueira (1982, p. 58), “muito dificilmente vamos encontrar uma exposição coincidente a respeito dos métodos e escolas interpretativos”. Esse desencontro que ocorre em virtude de diversos fatores, entretanto, não impede a análise dos principais caminhos para interpretar um texto no campo jurídico.

Hans Kelsen (2009, p. 391) aduz que “não há absolutamente qualquer método segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como ‘concreta’”.

Em outras palavras, o posicionamento de Kelsen (2009, p. 392) é no sentido de que todos os métodos de interpretação “conduzem sempre a um resultado apenas possível, nunca a um resultado que seja o único correto”.

Em que pese a gama de métodos interpretativos passíveis de aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, no presente trabalho vão ser objeto de comentário apenas os métodos: gramatical ou literal, histórico, teleológico e sistemático, devido a sua importância como meio de análise da possibilidade de incidência do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores em embarcações e aeronaves.

Por fim, faz-se mister elucidar que o marco de competência da CF/88 será analisado a posteriori partindo dos métodos abaixo descritos, partindo do pressuposto de que “por ser a Constituição também uma lei, que tem apenas mais força do que as outras às quais sobreleva em caso de conflito, contribuem para a inteligência da mesma os processos e regras de Hermenêutica” (MAXIMILIANO, 2011, p. 248).

#### 2.2.1.1 Método literal ou gramatical

O primeiro método interpretativo que se tem notícia histórica é o método gramatical, “utilizado pelos juristas para conhecer o direito, sem que houvesse necessidade de uma prévia teorização” (NOGUEIRA, 1982, p. 61). O referido método se traduz no estudo da origem e validade do conhecimento extraído da semântica das palavras.

Nas palavras de Paulo Carvalho (1978, p. 226) “o método literal seria aquele mediante o qual o interprete leva em consideração a literalidade do texto, isto é, cinge-se à construção gramatical da lei em que se expressa o comando, procurando extrair conclusões declaratórias”.

Dessa forma, socorre-se “a sinônimos, etimologia, a exemplos fraseológicos e textos paralelos” para extrair o sentido da norma (NOGUEIRA, 1982, p. 60). Em verdade, não havia uma problemática acerca da interpretação, de modo que a significação dos textos estava na fiel tradução das suas palavras.

Sintetiza Margarida Maria Lacombe (2003, p. 137) que “por intermédio da estrutura gramatical, e pelo conteúdo dos termos técnicos, encontrar-se-ia a vontade do legislador reconhecida como a máxima expressão da vontade geral”.

Ao explicar o brocardo “*verba cum effectu, sunt accipienda*”, Carlos Maximiliano (2011, p. 204) salienta que

‘Não se presumem, na lei, palavras inúteis’. Literalmente: ‘Devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia’. As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis. Pode uma palavra ter mais de um sentido e ser apurado o adaptável à espécie, por meio do exame do contexto ou por outro processo; porém a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva. Esse conceito tanto se aplica ao Direito escrito, como aos atos jurídicos em geral, sobretudo aos contratos, que são leis entre as partes. Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma.

Outrossim, José Eduardo Soares (2013, p. 168) explica que o supracitado método “considera as próprias palavras do texto legal, o entendimento vernacular e a literalidade, a construção gramatical, o significado semântico [...] considera o apego à letra do texto de lei”.

Sobre o tema,

O STF posicionou-se no sentido de que ‘o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados os institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam – conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força dos estudos acadêmicos, quer, no caso do Direito, pela atuação dos pretórios (MELO, 2013, p.168).

Entretanto, este método revelou-se insuficiente para o estudo no âmbito jurídico, na medida em que despreza e desconhece os princípios vetores que norteiam o funcionamento do sistema jurídico (CARVALHO, 1978, p. 227).

Assim, com o decurso do tempo, a ineficácia do método literal para interpretar o direito ensejou a sistematização que ocorreu no início do século XIX. É o surgimento da chamada fase metódica científica na interpretação do direito. Nesse cenário, o método exegético se estabelece com a codificação napoleônica, determinando que a lei seria sinônimo da intenção do legislador (NOGUEIRA, 1982, p. 60), conforme será analisado adiante.

#### 2.2.1.2 Método Histórico

O método histórico, por sua vez, “examina tendências legislativas e condições subjetivas e objetivas que cercaram a edição de um comando” (CARVALHO, 1978, p. 228).

Esclarece Margarida Maria Lacombe (2003, p. 73) que

O historicismo insere-se no movimento da reação cultural contra a filosofia das luzes. O predomínio da razão e seus amplos poderes conferidos pelo Iluminismo, bem como a força das deduções abstratas que daí advém, devem, segundo o historicismo, ceder lugar às verdades oriundas de manifestações espontâneas e concretizadas sobre a realidade.

Extraí-se, portanto, que o método histórico de interpretação é fruto de uma mudança no pensamento filosófico vivida no século XIX, no qual atua em prol de instituições enraizadas no decurso do tempo, sedimentadas pelo costume (CAMARGO, 2003, p. 74).

Conforme leciona Carlos Maximiliano (2011, p. 112), “o Direito inscreve-se na regra enunciada, que, aliás, não comporta exceções: para o conhecer bem, cumpre familiarizar-se com os fastos da civilização”.

Quer-se dizer com isso que, para este método, a norma é fruto do contexto que lhe circunda, sendo impreterível a análise dos institutos culturais e sociais construídos na história de determinado local.

Assim, os pensadores do método de interpretação histórico defendem que as instituições históricas são cânone para leitura das normas vigentes, arguindo usos, costumes e entendimentos sedimentados como o caminho hermenêutico adequado.

José Eduardo Soares (2013, p. 169) aduz que o referido método “objetiva esclarecer o sentido da norma por um trabalho de reconstituição de seu conteúdo original, encontrando os documentos atinentes à elaboração da lei, procurando a intenção real do legislador e as circunstâncias histórico-sociais do momento”.

Nas palavras de Carlos Maximiliano (2011, p.113), “o legislador é um filho do seu tempo; fala a linguagem do seu século, e assim deve ser encarado e compreendido”.

Ocorre que, é inerente a posição do magistrado, assim como a do legislador, alcançar as transformações sociais. Caso contrário, estaria sendo vedado qualquer avanço das políticas públicas que ficaram estanques ao contexto que surgiram.

Ou seja, “considerando que o Direito é um produto lento da evolução e que o que vigora hoje germinou no passado, seria oportuno conhecer o elemento histórico, que, todavia, pode conduzir a um perigo extremo, mediante apego exagerado ao passado” (MELO, 2013, p. 169-170).

Em que pese reconheça-se a importância dos elementos históricos que originam a norma, está na essência do Direito, como ciência humana que é, acompanhar as disposições sociais e econômicas que lhe são contemporâneas. Motivo pelo qual, o presente método se mostrou insuficiente como instrumento de significação das normas, devendo ter o seu uso moderado.

Nesse sentido, “a massa dos fenômenos cresce [...] de sorte que muitos existem sem equivalente nos tempos pretéritos e prevalecem outros cuja mutações contínuas atingiram um grau tal que se tornou difícil reconhecer as raízes múltiplas de todo definitivo” (MAXIMILIANO, 2011, p. 114).

Logo, a utilização do método histórico para interpretação do texto constitucional deve ser ponderada, devendo sua aplicação estar devidamente fundamentada e coerente com a realidade fática que lhe circunda. Em outras palavras, o método em comento não pode ser utilizado indistintamente.

### 2.2.1.3 Método Sistemático e Exegeta

O método exegeta defende a busca pela intenção do legislador que editou a lei, para que essa intenção seja o norte interpretativo para se extrair o sentido de uma norma.

Nas palavras de Margarida Maria Lacombe (2003, p. 66), “a atividade do jurista deveria ser a mais objetiva e neutra possível. Em nenhum momento o juiz deve colocar sua índole à mercê da interpretação da lei de forma a desfigurar a verdadeira ‘vontade do legislador’”.

Assim, a Escola da Exegese pretendia fixar na vontade do legislador o norte interpretativo das normas que compunham um ordenamento, estabelecendo a leitura integrada de seus mandamentos.

Destarte, o método sistemático é aquele que avalia o ordenamento jurídico como um único organismo. Geraldo Ataliba (1978, p. 243) declara que “estamos todos de acordo: a única interpretação é a sistemática, ou seja, a que leva em consideração o sistema”.

Constata-se nesse método a intenção de análise do ordenamento jurídico como um sistema uno e harmônico, transcendendo a significação isolada de seus artigos (CAMARGO, 2003, p. 67).

De acordo com Carlos Maximiliano (2011, p. 104) “por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma”.

Outrossim, Eros Grau (2006, p. 131) afirma que “a interpretação do direito é interpretação do direito, e não textos isolados, desprendidos do direito. Não se interpretam textos de direito, isoladamente, mas sim o direito, no seu todo [...] Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”.

Em outras palavras, esse método reúne todas as preposições que regem o sistema jurídico, determinando que a norma deve ser extraída a partir do conjunto de valores que dele emana. Faz-se a leitura do ordenamento de forma congruente, de tal modo que “a compreensão da realidade ou do fato que ocorre na vida real é pressuposto de interpretação” (CARVALHO, 1978, p. 244).

Dessa forma, na medida em que o método sistemático avalia o ordenamento jurídico como “um todo harmônico, coerente”, o papel do intérprete é analisar a norma “neste contexto múltiplo de preceitos inseridos num conjunto orgânico” (MELO, 2013, p. 171).

Acrescenta José Eduardo Soares (2013, p. 174) que “pressuposto inarredável para o hermeneuta é conhecer o ordenamento jurídico, sua estrutura e alicerces, os princípios fundamentais da pirâmide jurídica plasmados na Constituição”.

#### 2.2.1.4 Método Teleológico

O método teleológico tende “a acentuar a finalidade da norma”, perseguindo o objetivo final com que aquela norma fora produzida (CARVALHO, 1978, p. 228). Busca-se a chamada “razão de ser” do texto normativo.

Dessa forma, “a lei, uma vez sancionada, desprende-se do legislador e passa a ter um certo sentido, uma existência própria, que é a subsistência de uma significação no que ela enuncia” (NOGUEIRA, 1982, p. 61).

José Eduardo Soares (2013, p. 170) explica que o método teleológico “ênfatiza a finalidade da norma, o resultado colimado pelo legislador, convertendo em realidade o objetivo ideado”.

Em outras palavras,

A interpretação deve ser pautada pelo escopo que atenda às finalidades objetivadas, regulando os comportamentos almejados, preservando instituições (Direito Civil), valores fundamentais (Direito Penal), democracia (Direito Eleitoral). Na esfera tributária, consistiria na observância do binômio direitos e garantias individuais/indisponibilidade do crédito tributário, sendo vedado perseguir exclusivamente fins arrecadatórios, que se verificassem totalmente divorciados os princípios e normas constitucionais (MELO, 2013, p. 170).

Nesse sentido, o método teleológico, também chamado de finalista, busca concretizar a *ratio legis*, sendo este o caminho defendido por Savigny.

### 2.1.2 Princípios

“A doutrina tributária sempre se empenhou em desenhar o esquema lógico da relação tributária enquanto fenômeno jurídico” (MARINS, 2015, p. 25). A ideia de princípio, como bem salienta Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 287) revela uma aspiração aos pontos comuns que dão unidade a uma ciência. No Direito Tributário, os princípios eclodem como resultado da atividade do legislador, sugerindo valores a serem utilizados na aplicação das normas positivadas (SCHOUERI, 2015, p. 287).

Elucida Roque Carrazza (2012, p. 47) que o “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito, e por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas”.

O ordenamento jurídico brasileiro é um conglomerado de princípios e diretrizes básicas, eleitos com o fito de reger as relações interpessoais. No ramo tributário, assim como nos demais ramos do Direito, a fonte para o jurista encontra-se tanto no texto efetivamente compilado, quanto no conjunto valorativo socialmente eleito como fundamental àquela ordem.

Desta forma, nota-se que o princípio funciona como vetor de interpretação e orientação, auxiliando o discernimento do aplicador do direito ao aplicar as regras de determinado sistema jurídico.

Sacha Calmon (2015, p. 135) aduz que “os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição”.

No âmbito tributário, a Constituição Federal limita o poder de tributar através de regras e princípios presentes na própria constituição (MARTINS, 2004, p. 82). É o que a doutrina denomina de “limitações ao poder de tributar”. Em outras palavras, o legislador tributário utiliza-se dos princípios como balizador da execução de atos infraconstitucionais.

Os princípios atuam na função de garantia de direitos fundamentais aos contribuintes. Neste sentido, pode-se afirmar que eles “traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto,

cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, §4º, da CF)” (COELHO, 2015, p. 162).

Acrescenta Aires Barreto (2009, p.29) que “a preservação dos direitos individuais importa limitar, inafastavelmente, o campo de atuação dos entes político-constitucionais”.

Por estarem elencados na Constituição, os princípios são dotados de certa hierarquia quando comparados com as normas infraconstitucionais, devendo “guardar harmonia com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico” (CARRAZA, 2012, p.35).

É importante ressaltar que “o que torna a tarefa do jurista complexa é o reconhecimento da existência de vários princípios atuando no sistema [...] ao jurista cabe sopesar os princípios, numa atividade de ponderação” (SCHOUERI, 2015, p. 288).

Neste sentido, deve ser reconhecida a pluralidade de princípios existentes no ordenamento pátrio, de forma que a atuação dos princípios deve ser harmônica, exigindo a ponderação dos interesses aplicáveis ao caso concreto.

Inúmeros são os princípios que norteiam a aplicação na norma tributária. No que tange ao IPVA, por exemplo, aplicam-se os princípios da legalidade, irretroatividade, isonomia, vedação ao confisco, anterioridade do exercício financeiro, anterioridade nonagesimal (mitigada a base de cálculo que é exceção a noventena) e capacidade contributiva.

Entretanto, o presente trabalho concentra os estudos naqueles ligados diretamente a possibilidade de incidência do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores em embarcações e aeronaves.

Dessa forma, passa-se ao estudo dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, ao passo que essas premissas influem de forma direta e significativa na análise constitucional do critério material do IPVA.



### 2.2.2.1 Princípio da legalidade

O Artigo 150, inciso I, em consonância com o que está previsto no Artigo 5º, inciso II, ambos dispositivos da Constituição Federal, estabelece que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Ives Gandra Martins (2013, p. 29) elucida em seus ensinamentos que:

O Sistema Tributário na Constituição de 1988 foi plasmado de forma a permitir a captação melhor dos verdadeiros contornos superiores que o esculpem [...] Estou convencido de que o atual sistema, como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil.

Portanto, há no Brasil um cenário concessivo de prerrogativas ao contribuinte, de forma a criar determinada proteção aos inúmeros benefícios inerentes ao Estado, como Fisco.

Sintetiza Pedro Leonardo Summers Caymmi (2007, p. 78) que é intrínseca a atividade de tributação a modelação ao direito a propriedade e a liberdade financeira dos cidadãos. Logo, como forma de garantir uma margem de segurança para a população, o poder constituinte elegeu como o meio adequado para criação e majoração de tributos, a lei em sentido estrito.

Misabel Abreu Machado Derzi (2013, p. 943), em nota de atualização da obra de Baleeiro, explica que todos os entes que compõe a Federação- União, Estados, Municípios e Distrito Federal, detêm autonomia para legislar em matéria tributária, conforme a repartição de competências na Constituição.

Em outras palavras, quer-se dizer que “um tributo estará instituído e regulado, em norma apta a desencadear deveres, direitos e obrigações tributárias, se nascer de ato de vontade do Poder Legislativo da pessoa competente” (BALEIRO, 2013, p. 943).

O Brasil, como Estado Democrático de Direito, concentra no legislativo a exclusividade para a produção de normas jurídicas, criando para todas as pessoas, obrigações e direitos, restringindo ou condicionando situações (CARRAZZA, 2012, p. 269).

Assim, o Sistema Tributário Nacional estabelece que as fontes primárias do direito tributário sejam fontes formais, o que significa que elas devem advir do direito positivado. Efetivamente, a lei é considerada a única fonte formal para estabelecer uma hipótese de incidência apta a ensejar a cobrança de qualquer espécie tributária. Os demais instrumentos normativos, como decretos e portarias, servem para instrumentalizar, ou seja, operacionalizar, o que fora disposto em lei no sentido estrito.

Sacha Calmon (2010, p. 178) aduz que “o princípio da legalidade exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente de Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa e suficiente)”.

Portanto, qualquer deliberação ou estipulação em matéria tributária está vinculada a produção pelo poder legislativo, legitimamente eleito pelo povo. Em outras palavras, a edição da lei é condição *sine qua non* para a normatização das espécies tributárias.

Esse modelo para implantação ou majoração de um tributo, no dizer de Pedro Caymmi (2007, p. 79) “deve obedecer a estruturas lógico-objetivas, necessárias para evitar a arbitrariedade da tributação”.

Sacha Calmon (2010, p. 181) explica que nenhum tributo, salvo exceções, pode ser criado ou alterado sem lei. A legalidade formal “depõe nos parlamentos, ou seja, no Poder Legislativo, a competência para instituir os tributos” (COELHO, 2010, p. 173).

Assim sendo, a legalidade do direito tributário está na incumbência de elaboração de regras formais pelos representantes que situam as casas legislativas, fornecendo a população uma margem de segurança jurídica.

No dizer de Roque Carrazza (2012, p. 267), “a lei é o ato normativo primário por excelência, uma vez que, obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova inauguralmente a ordem jurídica”.

O legislador constitucional prevê de forma clara a necessidade de lei no direito tributário no artigo 150, inciso I da Carta Magna. Desta forma, a necessidade da lei nasce como uma limitação ao poder de tributar dos entes federativos.

Como bem salienta Ives Gandra (2013, p. 85), “o princípio da legalidade tem como signo fundamental a exigibilidade da expressa aprovação pelos cidadãos ou seus representantes”. Em outras palavras, o mandamento constitucional do artigo 150,

inciso I, reflete na identificação expressa da obrigação tributária em lei, que foi votada e apurada pelo órgão representante do povo, as casas do Legislativo (MARTINS, 2013, p. 86).

Nessa esteira, Geraldo Ataliba (2013, p. 200) esclarece que “a constituição exige que o legislador exauria a função instituidora de tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de nenhuma lacuna”. Por isso, deve a lei tributária ser completa, trazendo a hipótese fática que, ocorrida no mundo fenomênico, será passível de incidência de tributo.

Misabel Abreu Derzi (2010, p. 79), em nota de atualização da obra “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, de Aliomar Baleeiro, complementa que

As bases políticas das limitações ao poder de tributar vêm provavelmente da Idade Média, quando se desagrega a estrutura estatal e o rei perde força frente aos senhores feudais, os quais, por ‘vontade própria’, e não por imposição, anuem ao pagamento de tributos [...]

Por isso, o princípio da legalidade dos tributos, antes de afirma-se na Revolução Francesa e de manifestar-se enquanto princípio fundamental do Estado de Direito no constitucionalismo do século XIX, derivou primeiro, como registra OTTMAR BUHLER, do corporativismo medieval [...]

Conforme noção consolidada, o supracitado princípio é de vital importância para a congruência harmônica e sistemática das diversas normas que regem o sistema tributário pátrio.

Sintetiza Marcelo Guerra (2004, p. 90) que, “o princípio da legalidade é sem dúvida alguma o principal limite constitucional ao poder de tributar. É o direito individual insculpido no art. 5, II da CF e, no campo da tributação, está estabelecido no art. 150, I da Constituição Federal”.

Assim, é importante consignar que “o princípio da legalidade [...] reforçou o princípio da não surpresa, por meio da adoção do princípio da espera nonagesimal, que foi acrescido ao da anterioridade” (BALEEIRO, 2010, p. 99).

Por força do princípio da legalidade, nas palavras de Paulo de Barros (2011, p. 269), “a potência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato”.

Nessa linha, Misabel Abreu Derzi (2010, p. 98) explica que “a segurança jurídica, por exemplo, é tida como um direito em si mesmo”, sendo o princípio da legalidade um instrumento para sua concretização. *In verbis*:

A concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la [...]

Como limitação às fontes de criação jurídica, o *nullum tributum sine lege* significa, pois, que o tributo somente pode ganhar existência se estiver expressa e previamente indicado na lei, como ato próprio do Poder Legislativo.

E a lei, como fonte forma, é sempre compreendida no sentido temporal, como sua origem e fundamento. Sendo, necessariamente, o antecedente no tempo da obrigação tributária, tanto a anterioridade como irretroatividade da lei tornam-se, apenas, limites temporais ao âmbito de validade para aplicação das leis.

Em suma, o princípio da legalidade confere legitimidade ao direito tributário, na medida em que assegura segurança jurídica à produção de normas que inovam ou alteram situações jurídicas.

#### 2.2.2.1 Princípio da capacidade contributiva

A noção de capacidade contributiva está intimamente ligada com a ideia de justiça fiscal, mas sua definição encontra-se sob celeuma doutrinária, conforme leciona Regina Helena (2006, p. 22) em sua obra “Princípio da capacidade contributiva”.

O legislador constituinte consagrou a capacidade econômica do contribuinte como princípio no artigo 145, §1º da Carta Magna. Veja-se:

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dessa forma, temos a chamada capacidade contributiva objetiva, ou absoluta, e a chamada capacidade subjetiva, relativa ou pessoal. A primeira é uma aferição abstrata do fundamento jurídico para a instituição de um tributo, enquanto a capacidade relativa diz respeito à aptidão individual no caso concreto (BALEIRO, 2013, p. 1090).

O ordenamento jurídico pátrio, portanto, elege como hipótese de incidência capaz de ensejar a cobrança de determinados tributos<sup>2</sup>, somente fatos que indicam riqueza, seja potencial ou concreta. Em outras palavras, a tributação deve ser norteadada pela

<sup>2</sup> “O princípio da capacidade contributiva se aplica apenas aos impostos, entendidos como ‘o tributo cobrado sem vínculo com qualquer atividade estatal específica’. O próprio art. 145, §1º, da CF limita o princípio. As taxas e contribuições se subordinam a outros princípios. (LOBO, 2005, p. 309).

capacidade econômica do contribuinte, como forma de protegê-lo, concretizando a justiça social.

Regina Helena (2006, p. 26) esclarece que os sujeitos que detêm capacidade contributiva são aqueles que “(a) constituíam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riquezas, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e (c) estejam em situação de solvência”.

Outrossim, Paulo de Barros (2015, p. 174) doutrina que o poder econômico do sujeito passivo da relação tributária, o contribuinte, é a referência utilizada como critério pelo poder legislativo. O desafio consiste justamente na mensuração dessa capacidade econômica no caso concreto.

Ricardo Lobo (2005, p. 308) atenta para o fato da capacidade contributiva ser “um espaço aberto pelas liberdades individuais ao legislador para que, no processo democrático, institua a tributação justa”.

Ademais, hodiernamente, é cediço que a capacidade econômica do contribuinte está atrelada à renda, patrimônio ou consumo, na medida em que são índices da situação econômica de fácil aferimento pelo fisco (COSTA, 2003, p. 30).

A capacidade contributiva determina que o sujeito ou objeto que deve ser tributado mais é aquele que demonstre mais poder aquisitivo. Em outras palavras, quem tem maior capacidade contributiva deve ser mais tributado do que aquele que tem menor capacidade.

Sobre o tema, José Cretella Júnior (1999, p. 29) esclarece que

O imposto pode ainda ser graduado, levando o legislador, em conta, a capacidade econômica do contribuinte, denominando-se, nesse caso, imposto progressivo, definido como aquele em que a alíquota é fixada em percentuais variáveis e crescentes, conforme a faixa ou elevação de valor da matéria tributável.

O princípio em comento tem o fito de promover a preservação do mínimo existencial, na medida em que os impostos aumentam gradativamente de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, promove-se a justiça social.

Tem-se em vista que o mínimo existencial preservado pelo princípio supracitado, não pode ser analisada subjetivamente, mas deve ser observada objetivamente.

Assim, dentro de requisitos objetivos, o imposto deverá ser gradativo em razão da capacidade econômica do contribuinte.

Nas palavras de Roque Carrazza (2012, p. 96), o princípio da capacidade contributiva “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”, concretizando o que ele chama de “ideais republicanos”, tanto em termos econômicos, quanto sociais.

Quer-se dizer que o imposto deve ser elencado de forma a onerar financeiramente o contribuinte que irá sentir de forma menos agressiva a tributação em sua renda ou patrimônio. A redistribuição de renda é alcançada na medida em que as classes sociais com maior poder aquisitivo são mais tributadas que as classes baixas, e as despesas públicas são destinadas, prioritariamente, à promoção da igualdade e redução das desigualdades sociais.

Assim, atenta-se para o fato de que é o patrimônio auferido com a arrecadação dos impostos que custeia a atividade do Estado. As despesas estatais com os inúmeros deveres e responsabilidades que o ordenamento jurídico lhe impõe são financiadas pela sociedade através da arrecadação tributária.

Nas palavras de Eduardo Marcial Ferreira (2011, p. 74), “a simples existência do Estado requer um elevadíssimo custo, em face dos recursos humanos e materiais necessários à sua organização”.

Neste cenário pode-se afirmar que a arrecadação com os tributos, fato cogente para a população é reflexo da supremacia do interesse público ao particular. Logo, o princípio da capacidade contributiva assegura o direito de propriedade e impede uma tributação confiscatória (JARDIM, 2011, p. 240), limitando e balizando a atividade do legislador na busca de renda para custear o Estado.

Nesta linha Regina Helena (2003, p. 103) aduz que o princípio da capacidade contributiva se entranha com diversos direitos constitucionais, a exemplo do o direito de propriedade, manifestando a sua eficácia pela concretização do direito de não confisco e da função social da propriedade.

Convém elucidar que o supracitado princípio é de observância obrigatória pelo legislador tributário ao instituir os tributos elencados na Constituição Federal. Nesta linha, Hugo de Brito Machado (2012, p. 39) diz que “não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível

exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia”.

Nesta seara, torna-se indispensável trazer à baila a nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2013, p. 1092), a qual sintetiza com maestria o que fora até então explanado:

No sistema tributário nacional, os principais fatos-indícios de riqueza, potencialmente tributáveis [...] já estão definidos na Constituição, e preenchem, em tese, o conteúdo da capacidade econômico-subjetiva. Cabe ao legislador infraconstitucional positivo exercer a competência [...] por meio de adequada relação e compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e na espécie definida pelo fato-signo presuntivo de riqueza escolhido por aquelas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar essa relação, dentro da limitada margem de discricionariedade que lhe concede a Constituição.

Ante o exposto, desemboca-se no entendimento de que o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, cerne do presente trabalho, deve refletir o princípio da capacidade contributiva tanto na sua instituição pelo legislador estadual, na eleição da hipótese de incidência a ser tributada, quanto na aferição de alíquotas que reflitam o mandamento constitucional.

### 3 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é uma espécie tributária introduzida ao ordenamento pátrio através da Emenda Constitucional nº 27, de 28/11/85, que adicionou ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967 o item III, somando à competência estadual a possibilidade de tributar a propriedade de veículos automotores. Posteriormente, a Carta Magna de 5 de outubro de 1988 manteve essa competência dos Estados-membros no artigo 155, inciso III (ALVARENGA, 1998, p. 65).

Sobre o IPVA, Ives Gandra (1990, p. 357) citando Yoshiaki Ichihara explica que

A materialidade deste imposto é o mesmo do que previa o artigo 23, item III, da Constituição anterior, eliminando, todavia, a anterior vedação à cobrança de imposto ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. Na realidade, se não ampliou a competência, especificamente em relação a este imposto, a retirada de vedações possibilitou a incidência de outros tributos, desde que respeitadas as restrições do artigo 154, I, da CF. Este imposto incide sobre a 'propriedade de veículos automotores', entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação, e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens.

Veja-se, dessa forma, que a Carta Magna autoriza aos Estados-membros da Federação e ao Distrito Federal instituírem um tributo incidente sobre a propriedade de veículos automotores.

Rogério Vidal Gandra Martins (p. 867) aduz que “para compreender o perfil normativo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores à luz de nosso ordenamento constitucional vigente, é imprescindível uma breve análise histórico-legislativa desse tributo”.

Dessa forma, convém estabelecer qual cenário econômico ensejou a criação e instituição do IPVA na sociedade brasileira, para futura análise da abrangência do critério material do referido imposto.

#### 3.1 CONTEXTO HISTÓRICO

O ingresso da indústria automobilística no cenário econômico brasileiro, principalmente na década de cinquenta, século XX, agregou valor à indústria nacional, expandindo o mercado de consumo consideravelmente. Na medida em



que o automóvel foi inserido no contexto social, houve um aumento na demanda de serviços públicos para organização do tráfego, bem como para realização de obras de infraestrutura que permitissem a circulação dos automóveis. Assim, houve a necessidade estatal de realizar maior arrecadação, a fim de custear a nova realidade fática que se estabelecia (OLIVEIRA, 2009, p. 357).

Segundo Mário Schmidt (2005, p. 642), findo o ano de 1950, a dita classe média brasileira, aquela que ostentava relativo poder econômico, adentrou no universo do consumerista. A indústria automobilística tornou-se a mola-propulsora da economia nacional, principalmente com o ingresso das empresas Volkswagen, General Motors, Ford e Willys Overland, no Brasil.

A promoção do veículo automotor ocorreu com o auxílio estatal, que tinha o fito de estimular a indústria nacional em detrimento das importações, criando empregos e aumentando a produção de renda. Dessa forma, “o governo tinha de passar a imagem de que era o motor do progresso e da modernização” (SCHMIDT, 2005, p.357).

Por conseguinte, neste cenário em que o governo fomenta o consumo de automóveis, tornou-se imprescindível a criação de uma estrutura que suportasse a utilização em massa desses veículos.

Fez-se mister, assim, ao Estado melhorar as condições das vias, instalando sinalizações e melhorando as estradas. Para tanto o governo demandou uma verba que, até então, era destinada a outros fins.

Na tentativa de arrecadar dinheiro para prover as novas demandas com os automóveis é que surge o imposto do selo, sucedido pela Taxa Rodoviária Única, antecessor lógico do IPVA.

José Jayme de Macêdo Oliveira (2009, p. 357) explica que, no Brasil, “tivemos um imposto do selo (vinculado aos serviços de controle e licenciamento), taxas estaduais e federais sobre o registro e licença dos veículos e serviços específicos”.

Posteriormente, criou-se a Taxa Rodoviária Única, de competência da União, a qual será objeto de estudo em seguida.

Por fim, insta salientar que o IPVA nasce em um contexto histórico de “transferência de receitas da União Federal aos Estados e Municípios durante os anos de abertura

e fim da Ditadura Militar de 1964, que se estendeu até a constituinte de 1988” (FERRAZ, 2005, p. 110).

Logo, a criação da supracitada espécie tributária revela a necessidade de fornecer maior autonomia aos entes federativos através da captação de renda e patrimônio aos cofres públicos. Em outras palavras, para o desenvolvimento do país, era imprescindível que os Municípios e os Estados fossem dotados de receitas próprias, a fim de custear ações específicas em seus territórios.

### **3.1.1 O IPVA como sucessor lógico da Taxa Rodoviária Única**

Como retro citado, a criação do IPVA remete-se a texto anterior ao da Carta Magna de 1988, na medida em que veio substituir a chamada Taxa Rodoviária Única (TRU).

Explica Sacha Calmon (2015, p. 327) que o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) outrora existiu com a denominação de Taxa Rodoviária Única, modalidade de tributo que onerava os cidadãos com fulcro na atuação do estado através de vistorias aos veículos ou licenciamento dos mesmos, levando em consideração a capacidade contributiva do proprietário.

Sobre a evolução histórica do IPVA, Paulo Caliendo (2014, p. 1723), em obra coordenada por J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Mendes, Ingo Wolfgang e Lenio Streck, aponta a TRU a taxa de competência da União que antecedente ao IPVA, sendo essa taxa o sucessor de outras taxas que permeavam os cenários econômicos em 1946 e 1967. *In verbis*:

A Taxa Rodoviária Única é considerada um antecedente ao IPVA, tendo sido cobrada pela União como taxa de licenciamento de veículos automotores. Essa taxa, por sua vez, foi instituída em substituição a imposição de taxas federais, estaduais e municipais que grassavam no território nacional, sob a égide da CF/46 e da CF/67. A competência para instituir taxas rodoviárias municipais, estaduais e federais decorria da competência dos entes federativos em custear os serviços de manutenção e conservação das rodovias.

Nas palavras de Marcelo Viana Salomão (1996, p. 42), o IPVA “nasceu para substituir a malsinada TRU- Taxa Rodoviária Única, que era de competência da União Federal”. Pode-se visualizar, portanto, a edição do IPVA como sucessor lógico da TRU.

A Constituição Federal de 1967, conforme aduz Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra (2013, p. 867) em seus estudos, autorizava aos entes federativos exigirem taxas para custear diversos serviços prestados, a exemplo da construção de estradas. Assim, a União instituiu a Taxa Rodoviária Federal em 1968, impedindo que os Estados e Municípios cobrassem por esse serviço.

Segundo aponta Roberto Ferraz (2005, p. 108), a TRU era “devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional, cobrada previamente ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular”.

Ocorre que, em verdade, essa tributação não se revelava como uma efetiva taxa, na medida em que não era a contraprestação de um serviço público, específico e divisível, nem representava o exercício do poder de polícia.

As taxas são, nas palavras de Luciano Amaro (2012, p. 53), “tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível”.

Assim, a Taxa Rodoviária Federal não se configura como uma taxa, espelhando, com clareza, outra modalidade tributária, a saber: imposto.

Logo, “a Taxa Rodoviária Federal terminou sendo extinta em 1969 pelo Decreto-Lei n. 999, de 21 de outubro, o qual, por sua vez, institui a Taxa Rodoviária Única, na busca de viabilizar uma exação de menor complexidade e sem afronta ao ordenamento” (MARTINS, 2013, p. 869).

Em outras palavras, diante a flagrante violação que a Taxa Rodoviária Federal representava ao sistema jurídico nacional, criou-se a TRU como forma de impedir que os Estados e Municípios pudessem instituir outras taxas com essa finalidade.

Ocorre que, como retro citado, essa modalidade tributária não apresenta contraprestação estatal por um serviço público específico e divisível, motivo pelo qual as críticas referentes a TRF subsistiram a TRU.

Convém citar o posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi, presente na nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2005, p. 567):

O Decreto-lei n. 999, de 21-10-1969, instituiu a Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos em todo o território nacional (mesmo rodovias estaduais e Municipais). O tributo agredia, nesta parte, a competência de Estados e Municípios para fiscalizar e executar o serviço de licenciamento em suas próprias rodovias. A base de cálculo, igualmente, era o valor venal do veículo licenciado, a exação revestindo-se novamente do caráter de imposto sobre o patrimônio.

Nesta linha, conclui-se que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores veio substituir a TRU, de modo que se tornou inviável a cobrança de qualquer outra espécie tributária sobre a utilização de veículos.

Então, observa-se que “o IPVA foi criado para substituir a TRU; razão pela qual só foi instituído inicialmente (pelo menos no Estado de São Paulo) para atingir a propriedade de veículos terrestres (embora pudesse atingir qualquer veículo automotor)” (SALOMÃO, 1996, p. 44).

Na obra “comentários à Constituição do Brasil”, Ives Gandra (1990, p. 356) esclarece que a redação dada na Lei Maior é melhor que o texto antecedente, na medida em que essa redação “nunca chegou a ser compreendida pela inexistência de impostos sobre a utilização de veículo e pelo fato de as taxas não comportarem esse perfil, nem por contraprestação, nem por exercício do poder de polícia” (MARTINS, 1990, p. 356).

Entretanto, o cenário fático que ensejou a criação da TRU não se manteve, de forma que a alteração legislativa que outorgou competência para os estados criarem o IPVA contemplou uma nova realidade social.

### **3.1.2 Contexto contemporâneo**

De logo, é de suma importância registrar que o Direito é reflexo da realidade social que lhe cerca. Estudar o Direito é florear um ramo da ciência resultado da sociedade e das escolhas políticas por ela adotadas.

Neste cenário, o atual contexto econômico interfere diametralmente na análise dos termos inerentes a espécie tributária objeto de estudo do presente trabalho.

Enquanto que o contexto de criação do IPVA é permeado por um interesse estatal no desenvolvimento econômico e social do país, estimulando o consumo de

automóveis, hodiernamente tem-se uma rígida política fiscal que fita a estabilidade econômica.

Com os avanços tecnológicos e as políticas de concessão de benefícios fiscais para as empresas, o automóvel tornou-se um bem de consumo acessível para a população em geral.

Ocorre que esse processo de industrialização acelerado que se estabeleceu no Brasil, desaguou em uma urbanização, concentrada, desigual, favorecendo a criação das grandes metrópoles (PENA, 2013, p.1).

Dessa forma, a falta de planejamento urbano, característica da maioria das cidades brasileiras, associada com o crescimento exponencial demográfico criou zonas urbanas desorganizadas, nas quais o transporte público coletivo não é oferecido de forma satisfatória, seja pela falta de qualidade ou até mesmo pela indisponibilidade do serviço.

Conforme salienta o professor Rodolfo Alves Pena (2013, p.1), o desagrado com a prestação do serviço é latente. Em pesquisas obtidas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nos anos de 2011 e 2012, o transporte coletivo público foi avaliado como “péssimo ou ruim” por mais de 60% da população.

A Constituição Federal de 1988 adotou uma política de municipalização do transporte público, delegando aos municípios o cuidado e gerência sobre a sua prestação, o que ocasionou a privatização de grande parte das linhas de ônibus, por exemplo.

Posteriormente, com a lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, o Estado instituiu as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana, promovendo a integração de diversos meios de transporte e melhoria do acesso, conforme determina o artigo primeiro e seguintes da referida lei.

Ocorre que tais medidas não foram efetivas, podendo-se consignar, por exemplo, a ausência de metrô na maioria das cidades brasileiras.

Ao contrapasso, tem-se que as linhas de ônibus, privatizadas, geram quantias consideráveis de lucro para os seus sócios, em troca de uma prestação de serviço deficiente, em que pese haja o subsídio estatal para tornar as tarifas módicas.

Outrossim, a falta de segurança nas cidades e conseqüentemente no transporte público, evidenciada por inúmeros assaltos e tragédias corriqueiras, tornam essa opção de transporte perigosa.

Além do mais, nas zonas rurais, o automóvel representa hoje elemento indispensável para a realização proficiente das tarefas campestres, como agricultura e pecuária.

Em que pese subsistam propriedades rurais voltadas apenas para a subsistência familiar, dispensando assim mecanismos que aumentem a sua produtividade, via de regra, hodiernamente o veículo é mecanismo facilitador da realização de atividades, seja por minimizar o esforço, dando melhor qualidade de vida aos prestadores, seja por dar eficiência ao processo, aumentando os lucros.

Acentua-se, assim, que até mesmo no ambiente rural, a utilização do veículo automotor não se configura mais como objeto dispensável aos que ali exercem o seu labor.

Portanto, há de ser concluído que, atualmente, a propriedade de automóvel não demonstra riqueza, tão pouco representa um signo contributivo, devida latente necessidade que emergiu nos tempos modernos, seja pela falta de um transporte coletivo digno, ou pela eficiência do trabalho no campo.

Neste sentido, o anuário publicado em 2015 pela Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (ANFAVEA) acentua que “a indústria automobilística brasileira evolui a passos largos, fato que fica evidente nos processos produtivos, na tecnologia aplicada, na inovação e desenvolvimento e nos produtos que chegam aos consumidores”.

Logo, em contraste ao contexto de criação do IPVA, no qual o carro equivalia a “luxo”, cujo somente as classes abastadas detinham poder para adquirir, hoje, o carro faz-se necessário para que o indivíduo se locomova, exerça o seu labor e tenha uma qualidade de vida mínima.

Conforme a ANFAVEA (2015):

A elevação da renda da população indica que o licenciamento de veículos deverá atingir 7,4 milhões de unidades por ano em 2034, com conseqüente evolução da frota nacional de veículos: em 20 anos teremos 95,2 milhões de autoveículos circulando em nosso território. A relação destes dois fatores nos levará a uma taxa de motorização 2,4 habitantes por veículo – em 2013 esta taxa era 5,1. É natural refletir sobre onde estes novos veículos serão

inseridos se nas grandes metrópoles a questão da mobilidade é cada vez mais discutida. Eis que em levantamentos realizados entre 2007 e 2013 verificamos a formação de um novo mapa do Brasil para o setor, onde a concentração diminuiu e o crescimento se apresenta em todas as regiões brasileiras. Em todas elas é possível perceber o aumento nas vendas de automóveis no interior dos estados e não nas capitais, como se imagina em um primeiro momento. Surpreendem ainda mais os números quando analisamos o crescimento das vendas entre 2007 e 2013 de acordo com o número de habitantes nos municípios. Enquanto em São Paulo, única cidade com mais de 10 milhões de moradores, o crescimento foi de 6%, naquelas com até 5 mil habitantes, que totalizam 1.252 municípios, este volume cresceu 142%. Mais interessante ainda foi perceber que as cidades com maior aumento no licenciamento foram aquelas que receberam investimentos de grandes empresas, seja do setor automotivo ou não. Como exemplo disso temos Gavião Peixoto que faz parte da lista de cidades com até 5 mil habitantes, Itacemópolis e Itirapina, todas no interior do Estado de São Paulo. Tais dados comprovam que o Brasil não para de crescer. E a indústria automobilística trabalha para fazer sua parte e dar suporte a este crescimento. Seja no sentido de estar presente com suas redes de vendas por todo o País, oferecendo produtos cada vez mais tecnológicos, seguros e eficientes. Seja pelo fato de expandirmos nossas linhas de produção para 10 estados e 52 municípios, gerando empregos, renda e contribuindo para o desenvolvimento.

É importante salientar que a política de concessão de benefícios fiscais aliada à facilidade com que as empresas permitem o pagamento simplificou a compra de um automóvel, tornando-a viável as camadas menos favorecidas.

Em outras palavras, não só os preços dos carros se tornaram acessíveis à população, como a forma de pagamento também foi facilitada. O crescimento das linhas de crédito no país, por exemplo, é fruto não só do maior poder de compra da sociedade, mais também é uma forma de incentivar o ativo na economia nacional.

Segundo o levantamento da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores, realizado de janeiro a setembro de 2015, foi produzida a média de 211.649 veículos por mês, considerando auto veículos e máquinas agrícolas. Tal número demonstra a produção acentuada que se consolidou no cenário nacional.

Por fim, hodiernamente pode-se afirmar que o automóvel é um instrumento necessário à vida nos grandes centros urbanos, ou facilitador da atividade desenvolvida no campo.

Excetua-se dessa consideração o estado do Amazonas, no qual o transporte hídrico ganha grande importância em razão das suas bacias hidrográficas.

## 3.2 CARACTERÍSTICAS

Passa-se agora ao estudo das características específicas do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores que serão instrumento para análise da incidência do referido imposto na propriedade de embarcações e aeronaves.

### 3.2.1 Marco da competência na Constituição Federal de 1988

A instituição de um imposto perpassa por uma série de regras impositivas do nosso ordenamento jurídico. Pode-se afirmar que cada ente federativo possui determinada faculdade para instituir diversas espécies tributárias na Constituição Federal de 1988. A doutrina pátria chama essa faculdade de competência tributária, conceituada como “a aptidão para criar, in abstracto, o tributo”, nas palavras de Roque Carrazza (2012, p. 566).

A partir dessa competência, tem-se traçado o marco constitucional que será a regra matriz para criação de uma espécie tributária.

Conforme enuncia Luciano Amaro (2012, p. 121), “a Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”.

Nesse sentido, Gladston Mamede (p. 72) esclarece que a função precípua do legislador tributário consiste em selecionar na realidade fática, situações que demonstrem riqueza, as quais tolerem a incidência de encargos fiscais. Os contribuintes, titulares dos signos de riqueza eleitos pelo legislador, estão obrigadas a reverter determinada quantia ao Estado em virtude desse ato ou fato que foi elevado à condição de hipótese de incidência.

Dessa forma, o legislador constitucional atribuiu aos Estados a competência para instituir o IPVA, conforme se vislumbra no dispositivo abaixo:

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

Cabe, portanto, aos estados e ao Distrito Federal<sup>3</sup> instituírem o IPVA a partir de leis ordinárias que correspondam a moldura enunciada na Carta Magna.



Ademais, “a competência tributária é indelegável. Ao destinatário da competência é dado não exercê-la, ou fazê-lo parcialmente [...], mas não lhe é permitido transferir (ou delegar) a competência” (AMARO, 2012, p. 122).

Segundo o que fora explicado no tópico 2.1.2 O papel da lei complementar, o IPVA carece que Lei Complementar que preceitue as suas normas gerais. Assim explica Regina Helena Costa (2015, p. 401): “O Código Tributário Nacional não disciplina o IPVA, imposto que não existia na época em que o Código foi editado”.

Ocorre que, em que pese inexistir Lei Complementar neste sentido, a posição do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que estariam os Estado e o Distrito Federal aptos a instituírem o supracitado imposto, aplicando a competência legislativa concorrente estabelecida no Artigo 24 da CF/88<sup>3</sup>.

Na lição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 1875), coordenada por Paulo Bonavides, Jorge Miranda e Walber Moura, atenta-se para este ponto:

Questionou-se a abrangência do âmbito constitucional do imposto, bem como a impossibilidade de sua intuição até que fosse editada uma lei complementar que o definisse. O Supremo Tribunal Federal, todavia, decidiu ser desnecessária essa lei complementar.

Entende-se, desse modo, que a União deveria legislar sobre normas gerais do IPVA, devendo os estados-membros instituir efetivamente o imposto. Como não há norma geral sobre o assunto, os Estados têm competência legislativa plena para versar sobre a matéria, nos limites impostos pela Constituição.

Conforme salienta Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2011, p. 277), a carência de normas gerais resulta na outorga de legitimidade plena aos estados, a partir da leitura dos artigos 24, § 3º da Carta Magna, combinado com o artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Transitórias.

---

<sup>3</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

### 3.2.2 Critério material

Segundo Geraldo Ataliba (2013, p. 21) “a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: ‘entregue dinheiro ao estado’”. Neste sentido, a obrigação tributária nasce como dever do contribuinte de dar dinheiro aos cofres públicos, e, portanto, não constitui uma faculdade. A obrigação surge da imposição estatal ao sujeito passivo, no uso da sua soberania, daí advém o seu caráter compulsório.

A obrigação tributária, seja ela traduzida em imposto ou qualquer outra espécie de tributo, nasce a partir de um acontecimento anteriormente previsto por lei. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114 apresenta este acontecimento como o fato gerador do tributo. Veja-se: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Conforme salienta Luciano Amaro (2012, p. 283) “poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto ‘fato gerador’, que se emprega para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária”.

Geraldo Ataliba (2013) entende que a hipótese de incidência é uma previsão hipotética que acontece antes do fato gerador. Ou seja, o que o Código Tributário Nacional define como fato gerador, Ataliba chama de hipótese de incidência.

Neste cenário em que todas as normas tributárias são previsões hipotéticas, primeiro faz-se necessário que lei preveja que o acontecimento X irá ensejar cobrança do tributo Y. No Direito Tributário, a lei tem efeitos prospectivos em respeito ao princípio da irretroatividade, fundamento basilar do sistema tributário.

As únicas hipóteses que excetuam este princípio (em que a lei tributária pode ter efeito retroativo) são em casos que importe benefício ao réu, para crimes contra a ordem tributária, ou se tratando de lei que culmine em penalidade inferior e que traga normas exclusivamente interpretativas- aquelas que não implicam mudança na situação jurídica das partes.

O presente trabalho adota o posicionamento sobre o qual a hipótese de incidência é a previsão hipotética legal sobre a incidência de um tributo, enquanto o fato gerador

é um acontecimento social capaz de gerar obrigação tributária: É um fato porque é independente da vontade. Convém ainda esclarecer o fenômeno da subsunção, entendida como o momento abstrato em que uma fonte normativa repercute num acontecimento.

Em que pese parte significativa da doutrina defina fato gerador, em consonância com o Código Tributário Nacional, como uma situação material descrita em lei (AMARO, 2012, p. 289), esta pesquisa converge no posicionamento de Hugo Machado (2012, p. 130), *in verbis*:

A expressão 'hipótese de incidência', embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador, na verdade tem significado diverso. Bata-se ver que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento do fato [...] A expressão 'hipótese de incidência' designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão 'fato gerador' diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Igualmente, Geraldo Ataliba (2013, p. 55) explica que existem dois momentos lógicos que ocorrem em sequência no tempo. No primeiro, a lei tributária descreve um fato e diz que este é potencialmente apto para criar a obrigação. No segundo momento, tem-se o fato no mundo real, que se, e somente se, ele contiver todos os requisitos hipoteticamente previstos no primeiro momento, ocorre o fenômeno da subsunção, nascendo a obrigação de ordem tributária.

Na ocorrência do fato gerador nasce a obrigação de pagar o tributo. Então, logicamente, entende-se que o conseqüente da norma de incidência tributária ou mandamento é a obrigação de pagar o tributo.

Dessa forma, no caso em análise, tem-se que o fato gerador que enseja o nascimento da obrigação tributária é ser proprietário de veículo automotor.

Nesta seara, faz-se mister elucidar que a norma tributária que traz a hipótese de incidência tem requisitos mínimos legais. O tipo tributário previsto na lei tem que estabelecer tanto o antecedente, quanto o conseqüente.

O conteúdo mínimo necessário da lei para conter a Hipótese de Incidência é o aspecto/critério material ou objetivo, temporal e espacial. Na medida em que o cerne da problemática deste trabalho gira em torno do critério material, vai-se ater a ele.

O critério material é o núcleo do fato, é a conduta ou comportamento que gera a incidência do tributo. Ensina Geraldo Ataliba (2013, p. 106) que ele “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (hipótese de incidência) consiste; é a própria consistência material do fato”.

Neste cenário de hierarquia, ao estabelecer a hipótese de incidência e os demais requisitos obrigatórios, a lei deve estar em harmonia com o marco de competência previsto na Constituição Federal, para que seja considerada válida e legítima.

Ante o exposto, tendo em vista que o aspecto material é a descrição do fato em si, que está dentro do limite estabelecido pela Constituição Federal, o critério material do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores é ser proprietário de veículo automotor.

Em outras palavras, o fato gerador do IPVA é a “propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, que se considera como ocorrido: (a) na data de sua primeira aquisição (veículo novo- que não foi objeto de saída para o consumidor final); e (b) na data do seu desembarço aduaneiro (veículo de procedência estrangeira)” (PAULSEN, 2009, p. 277).

Paulo Caliendo (2014, p. 1723) converge nesse sentido ao indicar que “a hipótese de incidência do IPVA é a propriedade de veículo automotor. O texto constitucional não descreve de modo minucioso este fato jurídico, mas apenas delimita a competência constitucional dos Estados da federação em instituir este tributo”.

Conforme leciona Regina Helena Costa (2015, p. 401), “o aspecto material traduz-se em ‘ser proprietário de veículo automotor’. Por veículo automotor há que se entender veículo que tenha motor próprio, de qualquer espécie – terrestre, embarcação, aeronave”.

José Jayme Oliveira (2009, p. 358) consigna que “a lei, ao instituir o IPVA, não carece relacionar os tipos de veículos que serão tributados, na medida em que se exige apenas que sejam veículos automotores”.

Assim, o Estado efetua a cobrança com base na propriedade de veículo automotor, sendo este o estado de fato e de direito<sup>4</sup> necessário a ensejar a cobrança do tributo.

---

<sup>4</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

A celeuma encontra-se na abrangência do critério material do IPVA, no que tange as embarcações e aeronaves.

A extensão do critério material do IPVA é, em suma, o objeto precípua deste trabalho, que visa analisar a possibilidade de incidência sobre as embarcações e aeronaves.

Neste sentido, são analisados a seguir as definições referentes aos veículos automotores, bem como as de embarcações e aeronaves, para que se possa avaliar a efetiva possibilidade de incidência dentro do marco de competência constitucional.

No que se refere aos demais aspectos do IPVA, como o critério especial, temporal, base de cálculo, alíquotas, etc., por não tangenciarem a discussão principal, merecem apenas um breve comentário a ser realizado no item 3.5.

### 3.3 A DEFINIÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Explica Luís Roberto Barroso (2012, p. 386) que a linguagem “utiliza-se de signos que precisam ser interpretados. Tais signos, muitas vezes, possuem determinados sentidos consensuais ou de baixo grau de controvérsia”.

Ocorre que, infelizmente, nem todos os signos empregados na linguagem utilizada pelo legislador constituinte reportam a conceitos claros e sedimentados na ordem jurídica.

A Carta Magna além de utilizar diversas cláusulas abertas, também emprega conceitos indeterminados, permitindo ao aplicador do direito e ao legislador infraconstitucional determinar o sentido efetivo da norma.

Para análise da incidência do Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor em embarcações e aeronaves, objetivo do presente trabalho, enfrenta-se a necessidade de análise dos conceitos de “veículos automotores”, embarcações e aeronaves.

---

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

### 3.3.1 Conceitos

A expressão “automotor” refere-se a “automóvel”. De acordo com o renomado instituto Houaiss, é aquele “cujo movimento resulta de mecanismo próprio, sem intervenção de força exterior; movido a motor; qualquer veículo, movido a motor de explosão, ger. De quatro rodas, que se destina ao transporte de passageiros ou carga; carro”.

O professor Francisco da Silveira Bueno (2000, p. 103) define automóvel como “veículo movido por motor a explosão, por turbina a gás, por combustão interna ou por eletricidade”.

Nesse sentido, o dicionário Aurélio da Língua Portuguesa elege como automóvel tudo “que se locomove por seus próprios meios. Diz-se de veículo que se move mecanicamente, especialmente a motor de explosão” (FERREIRA, 2004, p. 233).

Igualmente, a Enciclopédia Saraiva do Direito (1978, p.218) apresenta automóvel como aquilo “que se movimenta por si. Veículo terrestre, que se move acionado por motor”.

Assim, quando empregado corretamente nos termos da norma culta da língua portuguesa, “automotor” reflete a capacidade de movimento próprio de um objeto.

Na obra “comentários à Constituição do Brasil”, cuja coordenação científica é atribuída a Canotilho, Gilmar Mendes, Ingo Wolfgang e Lenio Streck (2014, p. 1724), o veículo é determinado como “instrumento de transporte para coisas e pessoas”, enquanto que “automotor denota classe de veículos autopropulsados, ou seja, que são movimentados por motor próprio”.

O Código de Transito Brasileiro (Lei nº 9.503), no artigo 96, classifica os veículos quanto à tração, espécie e categoria, determinando o legislador que quanto à tração, os veículos podem ser automotores, elétricos, de propulsão humana ou animal. Desta forma, observa-se que o adjetivo automotor se caracteriza com a forma de tração de determinado veículo.

Ainda no que se refere a este diploma legal, nota-se que o anexo I traz a definição de automóvel como “veículo automotor destinado ao transporte de passageiros, com capacidade para até oito pessoas, exclusive o condutor”.

Igualmente, no que tange ao veículo automotor, a retro citada lei o conceitua como

Todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e

coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Contudo, a análise do termo “automotor” também pode ser feita de forma bipartida, como ocorre na lição de Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 30), trazendo que “auto” é uma partícula que indica que algo no sentido de “si mesmo”, enquanto “motor” pode se encaixar como “tudo o que dá movimento a um maquinismo”.

Por conseguinte, faz-se mister a análise do termo veículo. Veja-se:

Veículo. Qualquer meio usado para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro 2 viatura, especialmente as motorizadas; automóvel, carro 3 qualquer coisa capaz de conduzir algo; condutor 4 qualquer coisa capaz de transmitir, propagar, difundir algo (HOUAISS, 2001, p.)

Assim, “o vocábulo ‘veículo’ tem, em primeiro, o significado de ‘qualquer dos meios utilizados para transportar ou conduzir pessoas, objetos, etc., de um lugar para outro, especialmente os que são construídos pelo homem ou dotados de mecanismo’” (LEOPOLDI, 2003, p. 30).

Na lição de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 2041), a palavra “veículo” vem do latim *vehiculu*, o que quer dizer meio de transporte ou meio de locomoção, em especial os criados pelo homem.

Neste sentido, veículo deve ser entendido como “tudo o que transmite ou conduz” (BUENO, 2000, p. 792), sendo uma acepção ampla, eleita pelo legislador constituinte como capaz de ensejar a cobrança do tributo, como visto anteriormente.

### 3.3.2 Embarcações e aeronaves

O vocábulo “aeronave”, segundo o dicionário Houaiss (2007, p. 97), significa “qualquer aparelho capaz de se sustentar e se conduzir no ar e que tem como função transportar pessoas e/ou objetos”.

Aurélio Buarque de Holanda (2004, p. 59) atribui à “aeronave” a “designação genérica dos aparelhos por meio dos quais se navega no ar”.

No Brasil, tem-se que

A primeira definição legal de aeronave figurou no art. 5º do Decreto nº 14.050, de 5-2-1920, que deu nova organização à então existente Inspetoria Federal de Viação Marítima e Fluvial, passando a denominá-la Inspetoria Federal de Navegação e atribuindo-lhe o encargo dos serviços de navegação aérea, no que dependesse do Ministério da Viação e Obras

Públicas; ali podia-se ler: 'Fica entendido que a expressão aeronaves, empregada neste Regulamento, compreende: todo balão cativo, livre ou dirigível, aeroplano, hidroplano, hidro-aeroplano ou qualquer outro aparelho de aviação.

Atualmente, o artigo 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565, de 19 de dezembro de 1986) define aeronave como “todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas”.

Nesta linha de raciocínio, Ricardo Alvarenga (1998, p. 66) traduz o sentido de aeronave como um “aparelho, isto é, um sistema integrado, uma organização, um conjunto de mecanismos, uma máquina completa” capaz de “executar movimento em todas as direções, no espaço aéreo” e de “manter-se e locomover-se, transitar, e trafegar no espaço aéreo”, possibilitando o “transporte de pessoas ou coisas”.

Chama-se de o avião o aparelho de voo inventado por Santos Dumont, que permite a navegação no espaço aéreo (BRANCO, 1978, p. 519).

Dessa forma, depreende-se que aeronave é um veículo hábil a transportar mercadorias e/ou pessoas, através de reações aerodinâmicas no espaço aéreo.

Octanny Silveira da Mota (1977, p. 104) acrescenta que “a aeronave foi por Antonio Ambrosini considerada o objeto que dá vida à navegação aérea e ao direito que a regula, pois ‘em virtude da aeronave é que se pode falar de navegação aérea e de direito aeronáutico”.

No que se refere à embarcação, pode-se dizer que esta é “qualquer estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoal e/ou carga [...]; qualquer meio flutuante de pequeno porte” (HOUAISS, 2001).

Logo, de modo semelhante ao que ocorre que as aeronaves, as embarcações podem ser tidas como meios de transporte, veículos, com capacidade para realizar o transporte de coisas e/ou pessoas, através de um motor, em meio flutuante.

Em outras palavras, embarcação é a palavra que designa “toda construção destinada a navegar sobre água” (FERREIRA, 2004, p. 727).

A Lei nº 2.180, de 5 de fevereiro de 1954, que dispõe sobre o Tribunal Marítimo Brasileiro, determina em seu artigo 11 que “considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego”.



Pelo Decreto nº 87.648, de 24 de setembro de 1982<sup>5</sup>, que regulamentava o tráfego marítimo, o termo embarcação “abrange toda construção suscetível de se locomover n'água, quaisquer que sejam suas características” (artigo 10).

Ademais, o referido dispositivo legal ainda instituía, em seu artigo 16, como proprietário “a pessoa física ou jurídica em nome de quem a embarcação está registrada no registro de propriedade marítima, no Tribunal Marítimo e inscrita numa Capitania, Delegacia ou agência”.

José Lopes Zarzuela (1977, p.447) acrescenta que

O Projeto Inglês de Souza, no §1º do art. 1.146, considerou as embarcações fora do alcance do direito marítimo: “Não são navios as embarcações de tráfego do porto, saveiros, lanchas, escaleres, faluas, alvarengas e canoas, rebocadores de barra a dentro, barcos de pesca, salvo se forem armados e equipados como navios; as embarcações desarmadas que servem de pontões ou depósitos de gêneros; as canoas de regatas; as balsas, embora transportem mercadorias e passageiros. Essas embarcações reger-se-ão, nos contratos de que forem objeto ou a que devem lugar, pelas disposições relativas às coisas móveis e aos contratos em geral, exceto nos casos especificados no presente Código, observados os regulamentos especiais de saúde dos portos.

Helena Taveira Tôres (2002, p. 36), ao escrever sobre o regime tributário do transporte marítimo no Brasil, demonstra que a “navegação marítima opera-se por meio de navios e embarcações”, aduzindo que o “Código Comercial equiparou navio e embarcação, não fazendo maiores diferenças entre ambos e compreendendo-os como toda e qualquer construção suscetível de se locomover na água, quaisquer que fossem suas características” (TÔRES, 2002, p. 37).

Por fim, é importante destacar a inexistência de registro das embarcações e aeronaves nos Municípios.

Conforme informa a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), em seu sítio eletrônico, para saber quem é o proprietário de uma aeronave, basta solicitar o pedido de Certidão de Propriedade e Ônus Reais, que depende do pagamento da taxa de R\$27,65 (vinte e sete reais e sessenta e cinco centavos). O registro de uma aeronave deve ser realizado perante à Gerência Técnica do Registro Aeronáutico Brasileiro, por quem compra ou adquire os seus direitos, em até 15 (quinze) dias a contar da transação.

Portanto, vê-se que o registro de uma aeronave compete a uma agência reguladora de âmbito nacional, o que não impede, entretanto, que tais informações sejam repassadas aos municípios ou aos demais interessados em obtê-las.

---

<sup>5</sup> O referido dispositivo foi revogado em 1996 pelo Decreto nº 2.596, que silencia quanto a definição de embarcação, apenas separado os aquaviários em grupos.

Por sua vez, no que compete as embarcações, a Lei nº 7.652, de fevereiro de 1988, estipula que o registro da propriedade marítima, que tem por objeto a estabelecer a nacionalidade, validade, segurança e publicidade da propriedade, deverá ser realizado na Capitania dos Portos ou órgão subordinado, em cuja jurisdição for domiciliado o proprietário ou armador ou onde for operar a embarcação.

Ou seja, impõem-se as embarcações “a necessidade de Registro Marítimo, bem como de inscrição na Capitania dos Portos, fazendo com que os navios devam usar um ‘nome’ que os identifique, especialmente os que navegam em alto-mar” (TÔRRES, 2002, p. 37).

Ainda segunda a lei anteriormente mencionada, “ao proprietário da embarcação será expedida a Provisão de Registro da Propriedade Marítima ou o Título de Inscrição depois de ultimado o processo de registro ou de inscrição”, sendo presumidamente proprietário aquele “em cujo nome estiver registrada ou inscrita a embarcação, conforme o caso”, seja pessoa física ou jurídica (Artigo 5º, Lei 7652/88).

Daí provem as palavras proferidas por Francisco Rezek no julgamento do RE 134.509-8/AM, “navios e aeronaves não se vinculam, por nenhum ato registral, à célula que é o município. Sequer aos Estados, visto que existem capitânicas de portos que abrangem mais de uma unidade federada. E o registro aeronáutico é único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual”.

Entretanto, é importante mencionar que o registro gera uma publicidade necessária e indispensável à propriedade de determinado bem, seja no caso das aeronaves ou embarcações, o que não vincula que toda atuação relativa a este bem tenha que ser feita pelo órgão competente pelo registro, ou pela unidade federativa que lhe corresponder.

### 3.4 DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO FINANCEIRO ARRECADADO

Neste ponto, faz-se mister esclarecer qual é a destinação do produto financeiro arrecado com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Como bem descreve Aliomar Baleeiro (2012, p. 191), a tributação é tida como uma forma de receita derivada do Estado que fita financeira a sua atividade: “na

linguagem moderna e no conceito da Constituição brasileira, tributo é gênero de receitas ordinárias, tendo como espécie: a) taxas; b) a contribuição de melhoria; e c) os impostos”.

Em outras palavras, os impostos visam arrecadar dinheiro aos cofres públicos a fim de viabilizar a atividade da máquina estatal.

Nesse cenário, “o critério na repartição tributária decorre da vontade política do constituinte. Ao repartir, através do pacto político solene (Constituição), as atribuições que cada qual deve prestar, partilha os meios, ou seja, os recursos que irá buscar para atender a suas finalidades” (OLIVEIRA, 2014, p. 264). Dessa forma, as receitas podem ser obtidas originariamente ou através de transferências entre os membros da unidade federativa.

Explica Regis Fernandes (2014, p. 248), as receitas transferidas são aquelas “arrecadadas pela pessoa jurídica competente para tributação, mas a ela não pertencem, devendo ser transpassadas a outras pessoas jurídicas menores”.

No caso do imposto em tela, tem-se a competência estadual para sua instituição, entretanto há previsão constitucional para que metade do dinheiro obtido com a sua cobrança seja entregue ao município em que o veículo automotor tenha registro.

Assim consigna o artigo 158, inciso III, da Carta Magna. *In verbis*:

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.

Portanto, tem-se que a destinação do produto financeiro arrecadado com o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores pertence 50% ao Estado-membro que o instituiu e 50% para o Município onde o veículo é licenciado (MARTINS, 2013, p. 871).

### 3.5 DEMAIS CONSIDERAÇÕES

Passa-se agora a análise das generalidades que permeiam o estudo do IPVA, de forma a complementar o conteúdo trazido nos tópicos anteriores.

José Cretella júnior (1999, p. 168) acentua que o IPVA tributa a propriedade de veículos automotores, não a utilização deste, destacando que não há relatos de alguma espécie tributária incidente na utilização de veículos no Brasil.

Ou seja, a mera posse de veículo automotor não é suficiente para ensejar a incidência do Imposto, dada a falta de previsão constitucional para tanto.

Nesse sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Melo (2009, p. 277) esclarecem que “a simples posse de veículo (a título precário ou mera detenção), por si só, não representa o fato imponible do imposto, não se vinculando à propriedade do bem, uma vez que deve ocorrer a capacidade econômica (elemento ínsito ao proprietário)”.

O IPVA é um imposto cuja função é predominantemente fiscal, o que significa dizer que o seu papel precípua consiste na arrecadação de dinheiro aos cofres públicos.

Eventualmente, esse imposto também pode ser utilizado para regular a economia, induzindo determinados comportamentos aos contribuintes, revelando uma função extrafiscal, na medida em que se sabe que não há exclusividade quando se fala em função de um imposto.

Ademais, observa-se que o IPVA “se caracteriza como um imposto direto, enquadrando-se nos anseios da sociedade por uma tributação justa e transparente” (LEOPOLDI, 2003, p. 26). Em outras palavras, o retro citado imposto incide diretamente ao contribuinte que pratica o fato gerador, qual seja, ser proprietário de um veículo automotor.

Neste sentido, é importante salientar que “o IPVA é a modalidade de imposto sobre o patrimônio pessoal, direto e progressivo, em razão do valor do veículo de propriedade do contribuinte” (COÊLHO, 2015, p. 327).

Ives Gandra (1990, p. 356) explica que o IPVA é um “autêntico imposto patrimonial lato sensu sobre os veículos, como o IPTU é sobre a propriedade imobiliária”. Assim, pode-se concluir que o supracitado imposto tributa um específico patrimônio adquirido pelo contribuinte, como ocorre com as demais espécies tributárias, a exemplo do Imposto Predial Territorial Urbano, de competência municipal, que incide sobre a propriedade territorial urbana.

Igualmente, Rogério Gandra da Silva Martins (2013, p. 876) ensina que

O IPVA, além de ser um imposto patrimonial, é um imposto real e não pessoal. Nos impostos reais apenas se leva em conta para fins de tributação determinado bem individualmente considerado. Não se considera a pessoa do sujeito passivo nem a totalidade do seu patrimônio ou renda, mas unicamente o bem a ser tributado. Sempre que determinada manifestação de riqueza individualizada em um bem for regulada pela norma tributária, há um imposto real e não um imposto de caráter pessoal.

Logo, pode-se dizer que a obrigação tributária de pagar o IPVA é decorrente da propriedade de um bem, através do qual devem ser aplicados os princípios constitucionais descritos nos tópicos anteriores.

Tendo em vista que o aspecto temporal de um tributo “diz respeito ao momento em que se concretiza o fato gerador, no imposto sobre a propriedade [...] o fato gerador se perfaz sempre que alguém se tornar proprietário de veículo automotor” (JARDIM, 2011, p. 327).

Sobre o componente temporal, Regina Helena Costa (2015, p. 402) explica que o surgimento da obrigação tributária ocorre em 1º de janeiro de cada exercício financeiro para os veículos usados, via de regra.

No que tange aos veículos novos é considerado o surgimento da obrigação no dia de aquisição do veículo, em outras palavras, “data de compra do bem”. Enquanto que para os veículos importados é a data de desembarço aduaneiro do veículo (COSTA, 2015, p. 402).

Impende destacar que o momento de ocorrência do fato gerador não se confunde com a data de pagamento, ao passo que é cediço que a maioria dos Estados adotam políticas que efetivam o vencimento da obrigação de acordo com o final da placa dos veículos, autorizando inclusive o parcelamento da quantia devida.

Quanto ao critério pessoal, os “sujeitos ativos são os Estados-membros e o Distrito Federal. Sujeito passivo é o proprietário de veículo, na qualidade de contribuinte, bem como os terceiros, indicados como responsáveis nos termos da lei” (COSTA, 2015, p. 402).

Assim, define Leandro Paulsen (2009, p. 278) que

O contribuinte é o proprietário do veículo, podendo ser responsáveis: (I) o adquirente (em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores); (II) o titular do domínio e/ou possuidor a qualquer título; (III) o proprietário do veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto

Outrossim, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2011, p. 327) complementa que “o sujeito ativo é o titular da competência; portanto, os Estados e o Distrito Federal, com fulcro, a bem ver, no disposto no art. 155, III, da Constituição da República”.

No que se refere ao aspecto quantitativo, tem-se que “ a quantificação do IPVA se opera mediante a conjugação do valor sujeito à tributação, no caso a base de cálculo, com uma determinada alíquota” (JARDIM, 2011, p. 328).

Logo, “a base de cálculo, à evidencia, é o valor venal do veículo, assim entendido o valor de venda do bem para pagamento à vista em condições normais de mercado” (COSTA, 2015, p. 402).

Conforme determinam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 280) em sua obra, a base de cálculo é

O valor venal do veículo: a) no caso de veículo novo, será considerado o valor constante da nota fiscal e/ou documento de transmissão de propriedade, sendo proporcional ao número de meses de sua aquisição; (b) no caso de veículo de procedência estrangeira, para primeiro lançamento, será considerado o valor constante do documento relativo ao desembaraço aduaneiro (PAUSEN, 2009, p. 280).

Em consonância com tal entendimento, Eduardo Marcial (2011, p. 328) se posiciona no sentido de considerar que “a base de cálculo constitucional é o valor do veículo, o qual pode e deve ser aferido no plano subconstitucional por intermédio do valor de mercado do veículo”.

Portanto, quer-se dizer que a base de cálculo é o valor venal dos veículos, chamado de valor de mercado, mensurado através de uma tabela oficial publicada pelos Estados, normalmente por meio de decreto.

“Relembre-se, outrossim, que a fixação da base de cálculo do IPVA não se sujeita à observância do princípio da anterioridade especial de noventa dias (art. 150, §3º, in fine, CR)” (COSTA, 2015, p. 402).

Já as alíquotas podem ser diferenciadas conforme o tipo e utilização do veículo, conforme determina o parágrafo 6º do artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

Ou seja, “a alíquota é estabelecida em lei ordinária, que normalmente fixa percentuais distintos, tendo em vista a diversidade dos veículos” (PAULSEN, 2009, p. 281).

Em outras palavras, “a aludida diferenciação das alíquotas representa uma forma de seletividade e não progressividade, máxime porque as alíquotas são graduadas em função do tipo e utilização do veículo e não em virtude do seu valor” (JARDIM, 2011, p. 329).

É importante que não se perca de vista a ideia de que o IPVA é um imposto estadual, logo cada Estado da federação individualiza as regras deste tributo através das leis ordinárias que o instituem.

No Estado da Bahia, a título de exemplo, a Lei nº 6.348 de 17 de dezembro de 1991 é a que dispõe sobre as normas atinentes a incidência IPVA.

Assim, em cada localidade pode ser encontrado um aspecto temporal, pessoal e quantitativo diferente. Neste ponto, o presente trabalho pretendeu enunciar apenas as regras comuns que, via de regra, se repetem nos Estados-membros e Distrito Federal.

Neste diapasão, impende-se destaque ao fato de que o “imposto é devido anualmente no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (automóveis), da marinha (embarcações), ou da aeronáutica (aeronaves)” (PAULSEN, 2009, p. 278). Logo, o IPVA deverá ser pago no local do domicílio do seu proprietário.

Por fim, Paulo Caliendo (2014, p. 1725) chama atenção para o fato que o IPVA “se constitui em uma forma de imposto lançado de ofício, apesar de entendimentos diversos sobre o assunto e conforme determinado em lei estadual”.

## **4 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NAS EMBARCAÇÕES E AERONAVES**

### **4.1. POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL**

Parte-se agora para análise do posicionamento dos tribunais acerca da incidência do IPVA em embarcações e aeronaves, em virtude da crescente importância dos precedentes judiciais no ordenamento pátrio.

Nas palavras de Luís Roberto Barroso (2012, p. 99) “nos últimos anos tem-se verificado a saudável tendência, no direito brasileiro, de valorização dos precedentes judiciais. A atitude geral de observância da jurisprudência é positiva por promover valores relevantes, como segurança jurídica, isonomia e eficiência”.

Fredie Didier Júnior (2003, p. 184) explica que a jurisprudência, em que pese ainda não tenha força vinculante, tem influência proporcional a autoridade do tribunal que lhe dê origem.

Dessa forma, o papel dos tribunais pátrios de efetivar os ditames eleitos pelo legislador constitucional como fundamentais à ordem nacional ganha extrema importância no cenário atual.

Ives Gandra Martins e Gilmar Mendes (2009, p. 457) salientam que os “tribunais devem, portanto, partir do princípio de que o legislador busca positivar uma norma constitucional”.

Assim, a função dos tribunais é realizar a interpretação das leis e atos normativos conforme a Constituição.

Neste sentido, Kiyoshi Harada (2013, p. 764) aponta que “a interpretação atualizada dos textos legais é um imperativo dos dias atuais, em face da conhecida e natural lentidão do Poder Legislativo”.

#### **4.1.1 Análise das leis estaduais que instituíram o imposto**

A partir do permissivo constitucional disposto no artigo 155, inciso III da Carta Magna, os Estados-membros da Federação passaram a instituir, por meio de lei ordinária, o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.



O presente trabalho pretende realizar neste tópico uma breve análise sobre algumas Leis Estaduais que regulam o IPVA, a fim de discutir a abrangência do critério material adotado pelos Estados em face da ausência de Lei Complementar sobre a matéria, tratada no item 2.1.2.

Passa-se agora, portanto, ao comento dos cenários vigentes nos Estados da Bahia, Rio de Janeiro, São Paulo e Amazonas, em razão não só da importância econômica e geográfica desses Estados, mas por terem sido essas leis objeto de discussão face ao Supremo Tribunal Federal.

No Estado da Bahia, a incidência do IPVA é regulada pela Lei nº 6.348, datada em 17 de dezembro de 1991, a qual dispõe em seu artigo 1º que “o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie”.

Assim, percebe-se que a referida lei não delimita o campo de incidência do IPVA aos veículos terrestres.

Ademais, a lei sancionada por Antônio Carlos Magalhães na figura de governador do Estado a época isenta as máquinas agrícolas e de terraplanagem; os veículos e embarcações de empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas de transporte público coletivo; embarcações de propriedade de pescador profissional, dentre outras, o que demonstra que a regra seria a incidência do IPVA sobre todo e qualquer veículo automotor. *In verbis*:

Art. 4º São isentos do pagamento do imposto: [...]

III - As máquinas agrícolas e de terraplanagem, desde que não circulem em vias públicas;

IV - Os veículos utilizados no transporte público de passageiros, da categoria aluguel, na condição de táxi, de propriedade de motoristas profissionais autônomos;

V - O veículo terrestre com potência inferior a 50 (cinquenta) cilindradas e a embarcação com motor de potência inferior a 25 (vinte e cinco) HP;

VI - Os veículos e embarcações de empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas de serviços públicos de transporte coletivo, empregados exclusivamente no transporte urbano e suburbano; [...]

X - A embarcação de propriedade de pescador profissional, pessoa física, por ele utilizada na atividade pesqueira [...].

Outrossim, ao definir qual alíquota deve ser aplicada para cálculo do imposto, a lei propõe que seja aplicada a porcentagem de um e meio por cento para embarcações

e aeronaves, conforme disposto no artigo 6º, inciso III do supracitado dispositivo legal.

Igualmente, no que tange a base de cálculo, a lei dispõe que em relação às embarcações sejam consideradas a potência, o combustível, comprimento, casco e ano de fabricação, enquanto que às aeronaves, o peso máximo de decolagem e ano de fabricação (Artigo 7º, II, alíneas b, c).

Dessa forma, pode-se concluir que a lei estadual que efetiva a cobrança do IPVA no Estado da Bahia, não pretendeu restringir a cobrança aos veículos terrestres, entendendo que o imposto também seria devido por embarcações e aeronaves, ressalvadas algumas modalidades que seriam isentas por opção política e econômica.

Neste diapasão, é importante mencionar que o decreto nº 14.528, de junho de 2013, sancionado por Jaques Wagner, que versa sobre as demais normas relativas ao IPVA no Estado da Bahia, converge nesse sentido.

No Estado de São Paulo, a Lei nº 13.296 promulgada em 23 de dezembro de 2008, estabelece o tratamento tributário que se aplica ao IPVA nesta unidade federativa.

A referida lei, sancionada por José Serra, considera como veículo automotor “aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas”, segundo define o parágrafo único do artigo primeiro.

Entretanto, observa-se que o Estado de São Paulo restringiu o conceito de veículos automotores, elegendo apenas os veículos terrestres como aptos a ensejar a incidência do tributo. Tal conclusão pode ser extraída na leitura integrada da lei, que apenas define alíquotas e base de cálculo para veículos terrestres.

Em que pese se verifique que a lei vigente no Estado de São Paulo não faz menção direta à incidência do IPVA em embarcações e aeronaves, a Lei nº 6.606/89 que lhe antecede, o fazia, conforme se verifica na transcrição abaixo colacionada.

Artigo 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.  
[...]

Artigo 6º - Para efeito de lançamento do imposto, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá o valor venal por meio de tabela, considerando na sua elaboração o que segue:

I - em relação a veículos terrestres: marca, modelo, espécie, ano de fabricação e procedência;

II - em relação a embarcações: potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação;

III - em relação a aeronaves: peso máximo de decolagem e ano de fabricação.

Conclui-se, assim, que o Estado de São Paulo caminhou na direção de excluir a cobrança do IPVA nas embarcações e aeronaves.

Já no Estado do Rio de Janeiro, extrai-se das resoluções do SEFAZ, em especial das resoluções nº 102 e 103 de dezembro de 2007, que o IPVA era devido sobre embarcações e aeronaves, a partir das determinações do então secretário da fazenda, Joaquim Levy.

Ademais, vige neste estado a Lei nº 2.877, datada de 22 de dezembro de 1997, cujo texto original no artigo 1º continha a determinada previsão:

Art. 1.º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro ou que esteja sujeito à inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro – CADERJ, nos termos do Capítulo IX desta Lei.

§ 1.º Para efeito desta lei, 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.

Essa redação vigeu de 23.11.1997 a 01.04.2009, quando a Lei nº 5.430/09 alterou o referido artigo para determinar que o IPVA apenas incidiria em veículos automotores terrestres:

Art. 1.º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro (NR).

Deste modo, após a referida mudança legislativa, o Estado do Rio de Janeiro não considera mais devido o IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Por fim, no Estado do Amazonas encontra-se no Decreto nº 26.428, publicado no diário de justiça em 29.12.06, a aprovação do regulamento relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de que trata o art. 148 da Lei Complementar nº 19 de 29 de dezembro de 1997.

Neste dispositivo, visualiza-se a previsão expressa para incidência do referido imposto sobre embarcações e aeronaves, conforme se verifica do trecho abaixo colacionado:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor.

§ 1º O Imposto de que trata este artigo é devido anualmente e na forma prevista neste Regulamento.

§ 2º Para efeito da incidência do imposto considera-se veículo automotor qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

§ 3º O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor, ainda que dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário esteja domiciliado e/ou residente no Estado.

#### **4.1.2 Decisões do Supremo Tribunal Federal**

A discussão sobre a possibilidade de incidência do IPVA na propriedade de embarcações e aeronaves pelo Supremo Tribunal Federal começou em setembro de 1994, com o julgamento do Recurso Extraordinário 134.509-8/AM, pela segunda turma.

No referido recurso contende o Estado do Amazonas (Recorrente), que instituiu por meio de lei o IPVA sobre a propriedade das embarcações, e José Fernandes (Recorrido), que argui a impossibilidade dessa incidência.

O relatório proferido pelo ministro Marco Aurélio aponta que o Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas julgou como bitributação a cobrança de licença de trânsito de embarcação, pela União, e do IPVA, pelo estado, pelas razões destacadas no trecho a seguir:

Teve-se presente que veículo automotor consubstancia meio de transporte destinado a trafegar em vias públicas e, após análise vernacular, assentou-se o caráter restrito da expressão. A partir do teor do artigo 22 da Carta Federal, asseverou-se a valia do Decreto nº 5.798, de 11 de junho de 1940, que, ao aprovar os regulamentos para as Capitânicas de Portos, dispôs sobre a tributação destas no campo do licenciamento anual das embarcações.

O recorrente, Estado do Amazonas, argumentou que a expressão “veículo automotor”, empregada pelo legislador constitucional, abrange qualquer meio para transporte de carga ou pessoas, denotando o caráter patrimonial da referida espécie tributária.

Ademais, o Estado do Amazonas sustenta que a incidência do IPVA não se confunde com as taxas de licenciamento cobradas pela repartição de trânsito ou para o tráfego aéreo e marítimo.

Em maio de 2002, fora proferido o acórdão de julgamento pelo ministro Sepúlveda Pertence declarando a inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores nas embarcações e aeronaves:

Ementa: IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e §13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves.

O voto do ministro Marco Aurélio esclarece que o IPVA tributa a propriedade e não a utilização dos veículos, aduzindo que o campo de incidência da expressão “veículos automotores” abrange qualquer meio de transporte de propulsão própria. Outrossim, aduz que “não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitações que nele não se contém”. Dessa forma, este voto reconheceu a possibilidade de incidência.

Merece destaque o trecho do voto no qual o ministro Marco Aurélio, citando o parecer do jurista Yoshiaki Ichiara e o posicionamento Cretella Júnior, constata o alcance do texto constitucional. Veja-se:

Sob o ângulo jurídico, vale atentar não só para o enfoque consignado no parecer de Yoshiaki Ichiara, citado em “Comentários à Constituição do Brasil”, de Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 1990, à página 357 – segundo o qual o imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens – como também, de forma mais específica, a lição de Cretella Júnior, para quem, lato sensu, veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos da natureza terrestre, hídrica ou aérea – obra citada, página 3.649. Ademais, na lição de Pinto Júnior Ferreira, veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, com sua fabricação e circulação destinadas ao transporte de pessoas, bens e mercadorias – “comentários à Constituição Brasileira”, 5º volume, artigos 127 a 162, edição Saraiva, 1992.

Entretanto, o ministro Francisco Rezek, em que pese concorde no fato de que o IPVA tributa a propriedade e haja a possibilidade de tributação simultânea da propriedade e utilização, sustenta que a análise do campo de incidência do IPVA não pode se restringir à análise semântica.

Segundo esse ministro, deve-se realizar a análise histórica do tributo, aferindo que o IPVA é o sucessor lógico da TRU, bem como se deve analisar como aconteceria a repartição da renda auferida com esta tributação: a lei infraconstitucional determina que 50% do dinheiro arrecado com o IPVA tem como destinatário o município onde o veículo está licenciado. Ocorre que, o licenciamento das aeronaves e embarcações se operacionaliza de modo desigual aos veículos terrestres, sendo incompatível com essa norma.

Francisco Rezek sustenta sua opinião na trajetória histórica da norma, analisando o contexto existente no Brasil, conforme pode-se extrair em seu voto:

Tentei saber, mediante pesquisa sobre a realidade objetiva, o que está acontecendo, qual a trajetória histórica da norma, e o que neste momento sucede sob o pálio da regra constitucional que atribui aos Estados a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional no Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido a intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, cobrança sobre a propriedade de aeronaves e embarcações de qualquer calado.

Neste diapasão, o ministro apresenta o parecer do Dr. Rui Carlos de Barros Monteiro, datado em 1986, o qual corrobora com seu posicionamento. Assim, não reconhece a incidência do IPVA em embarcações e aeronaves.

Portanto, por unanimidade, a turma decidiu afetar o julgamento do recurso extraordinário ao plenário, que vencendo o voto do ministro relator Marco Aurélio, não conheceu ao recurso.

Nesta seara, vale trazer a comento que o voto do ministro Sepúlveda Pertence também divergiu do voto do ministro Marco Aurélio, reforçando que análise do IPVA deve ser feita à luz do regime constitucional anterior.

Em 1986, Sepúlveda Pertence na qualidade de Procurador-Geral da República pleiteou a inconstitucionalidade das leis dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo que sujeitavam as embarcações e aeronaves a incidência do IPVA, através de representação nº 1.344, que restou prejudicada com o advento da Constituição Federal de 1988.

Essa representação ensejou a emissão do parecer de autoria do Dr. Moacir Antônio Machado, então Procurador da República, o qual embasa o voto do ministro Sepúlveda. Veja-se:

Esse campo material de incidência do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores resulta ainda de outras normas constitucionais, a começar pela contida no parágrafo 13 do mesmo artigo 23 da Constituição, também acrescentado pela Emenda 27/85 que, tratando da destinação do produto da arrecadação do imposto, dispõe que 50% constituirá receita do município onde estiver licenciado o veículo.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela impossibilidade do alcance das embarcações e aeronaves no campo de incidência do IPVA no RE 134.509-8/AM.

Posteriormente, a questão foi levada a julgamento nessa Corte pelo tribunal pleno no Recurso Extraordinário nº 255.111/SP, datado em 29 de maio de 2002, na lide entre Adriano Coselli S/A comércio e importação e o estado de São Paulo.

No relatório do ministro Marco Aurélio verifica-se que “a partir da Lei local nº 6.606/89, pretendeu-se estender a exação às aeronaves, o que implicou a alteração do fato gerador do tributo, que passou a ser a propriedade de veículos terrestres e aeronaves”.

Nesta oportunidade, foram repetidos os votos do julgamento do estado do Amazonas, culminando na impossibilidade da lei do estado de São Paulo cobrar o IPVA nas aeronaves.

Igualmente, no agravo regimental do agravo de instrumento nº 426.535-8/DF, por decisão unânime da segunda turma do STF, a cobrança de IPVA nas embarcações instituída pelo Distrito Federal fora considerada inconstitucional, fazendo referência a decisão proferida no RE 134.509/AM.

Em abril de 2007, a questão fora novamente suscitada no tribunal pleno do Supremo, no bojo no Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ, de relatoria do ministro Gilmar Mendes.

No referido recurso, não foi reconhecida a incidência de IPVA sobre as embarcações, ante a jurisprudência firmada pela corte, em que pese o ministro Joaquim Barbosa tenha discordado ao entender que a expressão “veículos automotores” abrange as embarcações. Veja-se:

A expressão “veículos automotores” é ampla o suficiente para abranger embarcações, ou seja, veículos de transporte aquático. Não vejo no dispositivo constitucional pertinente a limitação que nele se vislumbrou, por ocasião do RE nº 134.509. A exemplo do que se sustentou no voto do eminente ministro Marco Aurélio, o dispositivo constitucional tem aptidão para abranger a propriedade de qualquer veículo que tenha propulsão própria e sirva ao transporte de pessoas e coisas.

Ao contrapasso, o ministro Carlos Britto aduz que a expressão tem sentido estrito, dizendo respeito apenas aos veículos terrestres, *in verbis*: “Entendo que veículos automotores, à luz da Constituição, têm sentido estrito e não lato, implica, a meu sentir, deslocamento por via terrestre, exclusivamente”.

Nesta seara, o ministro Cesar Peluso ao reconhecer a impossibilidade de incidência do IPVA em embarcações e aeronaves, destacou que “uma embarcação movida por

fonte de energia natural é coisa que se afasta sobremaneira da noção de veículo automotor, adotada pela Constituição Federal como substrato apto a ensejar a cobrança do imposto”.

Por fim, em fevereiro de 2013, no agravo regimental do recurso extraordinário nº 525.382/SP, a segunda turma da supracitada corte, por unanimidade, conforme relatoria do ministro TeoriZavaski, reafirmou o entendimento proferido no RE 255.111/SP.

Em suma, verifica-se que a jurisprudência pátria reiteradamente decidiu contrária a possibilidade de incidência do IPVA sobre os veículos automotores não terrestres, prolatando diversas decisões com paradigma no RE 134.509/AM, sob os fundamentos acima mencionados.

#### **4.1.3 Efeitos da decisão: Uma análise sobre o Controle de Constitucionalidade Difuso**

Partindo das premissas já estabelecidas de que a Constituição é norma fundamental e suprema e dela emanam regras de caráter vinculante, formando a estrutura de um Estado Democrático de Direito, tem-se a imperiosa necessidade de garantia desse sistema.

Entretanto, vale reiterar que a Constituição Federal de 1988 é tida como norma escrita e rígida, o que equivale a dizer que as mudanças no seu texto passam por processo mais elaborado do que o exigido para edição das leis ordinárias.

Ademais, a Constituição é hierarquicamente superior a todas as normas que compõe o sistema jurídico pátrio, havendo no Brasil um órgão judicial com poder decisório máximo, o chamado Supremo Tribunal Federal (STF), composto por onze ministros.

Dessa forma, estão estabelecidos os pressupostos necessários que determinam a existência de um sistema para controle de constitucionalidade.

Em outras palavras, não basta a Constituição ser tida como Lei Maior, tem que haver a efetiva garantia dos preceitos constitucionais. Essa garantia se efetiva



através do chamado controle de constitucionalidade, como bem assevera o professor Dirley da Cunha Júnior (2012, p. 41):

Em razão da supremacia constitucional todas as normas jurídicas devem compatibilizar-se, formal e materialmente, com a Constituição. Caso contrário, a norma lesiva a preceito constitucional, através do controle de constitucionalidade, é invalidada e afastada do sistema jurídico positivado, como meio de assegurar a supremacia do texto magno.

O controle de constitucionalidade é, portanto, o mecanismo de fiscalização que avalia os atos normativos dentro dos padrões previstos pelo legislador constituinte de 1988.

De acordo com Luís Roberto Barroso (2012, p. 23), o ordenamento jurídico configura-se como sistema que pressupõe organização, hierarquia, coesão e harmonia. Portanto, para esse autor, a ausência de harmonia autoriza a utilização de diversos mecanismos para restabelecê-la, sendo o controle de constitucionalidade um mecanismo de suma importância nesse processo.

Assim, o supracitado controle tem o fito de garantir o respeito às normas constitucionais das leis e dos atos administrativos em geral, bem como nas sentenças judiciais prolatadas em qualquer grau de jurisdição ou nos atos entre particulares.

Acrescenta José Afonso da Silva (2015, p. 51) que o controle constitucionalidade é “faculdade que as constituições outorgam ao Poder Judiciário de declarar a inconstitucionalidade de lei e de outros atos do Poder Público que contrariem, formal ou materialmente, preceitos ou princípios constitucionais”.

É cediço que existem dois modelos de controle de constitucionalidade empregados pelo mundo, são eles: controle de constitucionalidade difuso e controle de constitucionalidade concentrado.

O controle difuso de constitucionalidade tem sua origem com o emblemático caso *Marbury vs. Madison*, datado em 1803, de competência da Suprema Corte norte-americana, “a partir da incontestável argumentação esgrimida pelo Justive John Marshall a respeito da supremacia da Constituição em face das leis em geral e da necessidade de garantir o texto constitucional por meio de um controle atribuído aos órgãos do Poder Judiciário” (JÚNIOR, 2012, p. 119).

O controle difuso é uma fiscalização incidental no bojo de uma ação principal, permitindo que o magistrado ou o tribunal declare a inconstitucionalidade de determinado ato normativo.

Sobre o controle de constitucionalidade difuso, Dirley da Cunha Júnior (2012, p. 119) leciona que “o controle de constitucionalidade dos atos ou omissões do poder público é realizado no curso de uma demanda judicial concreta, e como incidente dela, por qualquer juiz ou tribunal”.

Segundo Luís Roberto Barroso (2012, p. 72), “diz-se controle incidental ou incidenter tantum a fiscalização constitucional desempenhada por juízes e tribunais na apreciação de casos concretos submetidos a sua jurisdição”.

Já o controle concentrado de constitucionalidade veicula ao STF todas as questões que afrontem diretamente a Carta Magna, através das ações diretas de inconstitucionalidade.

A constituição de 1988, nas palavras de Ives Gandra e Gilmar Mendes (2009, p. 87) “alterou, de maneira radical [...] conferindo ênfase não mais ao sistema difuso ou incidente, mas ao modelo concentrado, uma vez que as questões constitucionais passam a ser veiculadas, fundamentalmente, mediante ação direta de inconstitucionalidade”;

Em outras palavras, quer-se afirmar que por opção legislativa da assembleia constituinte de 1988, ampliou-se o pólo de legitimados para a propositura de ações diretas arguindo a inconstitucionalidade de uma ação ou omissão oriunda do Poder Público.

O controle por via principal é realizado por “um processo objetivo, no qual não há lide em sentido técnico, nem partes [...] será objeto de debate a norma existente e seu alegado contraste com a Constituição” (BARROSO, 2012, p. 73).

Quanto aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, sintetiza Luís Roberto Barroso (2012, p. 414) que

É importante, em matéria de controle de constitucionalidade, distinguir os efeitos da decisão no plano abstrato e no plano concreto. Por vezes, a repercussão do reconhecimento em tese da inconstitucionalidade de uma norma não atingirá, direta e automaticamente, situações já constituídas. Por outro lado, pode ocorrer de certa norma ser constitucional em abstrato, mas inconstitucional em determina incidência, por provocar, à vista da conjuntura de fato existente, consequência indesejada pela Constituição.

Entretanto, convêm esclarecer que nem toda inconstitucionalidade consiste em ofensa direta à Constituição: A legalidade é princípio básico da Carta Magna, logo toda ofensa a lei é uma ofensa à Constituição. Ou seja, primeiro ocorre a ofensa a lei, para posteriormente haver a violação ao preceito constitucional. Por conseguinte, pode-se afirmar que também há a inconstitucionalidade oblíqua à Constituição, a chamada ofensa indireta.

Por esse motivo, o STF determinou que a sua competência para exercer o controle de constitucionalidade na modalidade concentrada não abrange a ofensa reflexa a Constituição, devendo o pedido ser realizado perante outro órgão julgador.

Nesta seara, faz-se mister apresentar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no modelo concentrado ou no modelo difuso. A sentença prolatada por juiz ou tribunal que declara a inconstitucionalidade de um ato incidental a questão principal, ou seja, no controle de constitucionalidade difuso, tem efeito *inter partes*.

De acordo com José Afonso da Silva (2015, p. 56), “nesse caso, a arguição da inconstitucionalidade é questão prejudicial e gera um procedimento *incidenter tantum*, que busca a simples verificação da existência ou não do vício alegado. E a sentença é declaratória. Faz coisa julgada no caso e entre as partes”.

Posto isso, na prática, a referida sentença não torna inconstitucional a norma, devendo o Senado Federal através de resolução retirara eficácia desta. No caso concreto, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma no controle difuso extingue a relação jurídica entre as partes que litigam no processo.

Outrossim, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso “é feita no exercício normal da função jurisdicional, que é a de aplicar a lei contenciosamente” (BARROSO, 2012, p. 72).

Nesse sentido, Luís Roberto Barroso (2012, p. 150) ao explicar a eficácia subjetiva e objetiva dos efeitos da decisão no controle de constitucionalidade difuso aduz que

A decisão que declare que um tributo não é devido porque a lei que o instituiu viola o princípio da anterioridade, ou a que considere a majoração legal do valor do aluguel, no curso do contrato, prejudicial ao ato jurídico perfeito, produzem efeitos apenas entre as partes do processo: contribuinte e Fazenda Pública, no primeiro caso; locador e locatário, no segundo. Em ambas as hipóteses o juiz reconheceu incidentalmente a inconstitucionalidade da lei aplicável, e os efeitos desse reconhecimento repercutem apenas *inter partes*. Porém, há mais a observar: a declaração

de inconstitucionalidade não era o objeto de nenhum dos dois pedidos, mas apenas precisava ser resolvida como premissa lógica necessária para a solução do litígio.

No caso das decisões do STF que julgaram inconstitucional a incidência do IPVA em embarcações e aeronaves, tem-se caracterizado o modelo de controle de constitucionalidade difuso, cujo efeito opera-se somente entre as partes litigantes.

Como visto acima, em que pese a Corte Suprema tenha o RE 134.509-8/AM, como paradigma de forma a repetir a sua decisão nas demais lides que lhe foram apresentadas, é cediço que essas decisões não são vinculantes, na medida em que não impendem a edição de novas leis estaduais versando sobre o tema.

Quer-se dizer, em outras palavras, que o controle de constitucionalidade realizado pelo STF nas ações acima analisadas, principalmente por se tratar de um controle difuso, não opera efeitos vinculantes.

Luís Roberto Barroso (2012, p. 150) elucida que “transitada em julgado a decisão [...], reveste-se ela da autoridade da coisa julgada. Sua eficácia subjetiva, no entanto, é limitada às partes do processo, sem afetar a terceiros”.

Por conseguinte, o controle de constitucionalidade difuso não afeta a validade geral da norma.

Lenio Luiz Streck (2004, p. 455) explica que se o “STF declarou a inconstitucionalidade da lei ou do dispositivo objeto da controvérsia, em sede de controle difuso [...], deveria ter remetido a decisão para o Senado, para os fins do art. 52, X, da CF (suspensão da execução da lei)”. Veja-se o conteúdo do referido artigo:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

III- Suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Logo, se este processo ocorrer corretamente, os efeitos produzidos na sentença de inconstitucionalidade transpassam as barreiras inter partes, tendo efeitos *erga omnes* na medida de em que a norma é declarada ineficaz pelo senado.

Endossa Barroso (2014, p. 155) que “a outorga ao Senado Federal de competência para suspender a execução da lei inconstitucional teve por motivação atribuir eficácia geral, em face de todos, *erga omnes*, à decisão proferida no caso concreto”.

Ademais, tem-se que as decisões que declaram inconstitucionalidade não vinculam o poder legislativo, até mesmo as realizadas no bojo de uma ação própria de controle de constitucionalidade concentrado, com base na separação dos poderes, permitindo a autonomia do Poder Legislativo face ao Judiciário.

Igualmente, a não vinculação dessas decisões oportuniza ao Legislativo a renovação e futura reedição de leis em conformidade com o texto constitucional.

Faz-se mister trazer à baila o trecho da obra de Luís Roberto (2014, p. 233) que, com propriedade, identifica a possibilidade de reedição de norma com conteúdo igual ou semelhante ao que foi considerado inconstitucional pela Corte:

O Poder Legislativo ficou excluído da dicção e do alcance do efeito vinculante positivo no parágrafo único do art. 28 da Lei n. 9.868/99 e no art. 102, §2º, da Constituição Federal. Em certos sistemas constitucionais, a decisão de inconstitucionalidade impede o legislador futuro de editar norma de conteúdo igual ou análogo ao que foi rejeitado. Embora pareça intuitivo que o legislador assim deva proceder, nem sempre é o que se passa. No direito brasileiro, a rigor técnico, não há como impedir que o órgão legislativo volte a prover acerca da matéria e, ao fazê-lo, incorra em inconstitucionalidade da mesma natureza. Por tal razão, não caberá reclamação perante o Supremo Tribunal Federal na hipótese de edição de norma de conteúdo idêntico ou similar, por não estar o legislador vinculado à motivação do julgamento sobre a validade do diploma legal precedente.

Logo, pode-se sinalizar a possibilidade legal de reedição de normas estaduais instituindo o IPVA sobre embarcações e aeronaves, em que pese o posicionamento jurisprudencial do STF seja contrário, ao passo que as novas leis ensejariam novos julgamentos, não vinculados aos analisados no tópico anterior.

Assim sendo, o Poder Legislativo estadual detém plena liberdade para versar sobre o conteúdo ora em destaque, vez que os efeitos das decisões em sede de controle de constitucionalidade difuso proferidas pelo Supremo são não vinculantes para este órgão, ou para a generalidade.

#### 4. POSSIBILIDADE DE INCIDENCIA

À luz de tais premissas, vislumbra-se a efetiva possibilidade de edição de Leis Estaduais que prevejam a incidência do IPVA em embarcações e aeronaves, na medida em que o marco de competência constitucional autoriza tal cobrança. A fim

de fundamentar essa afirmação, passa-se agora a uma análise crítica sobre premissas até então estabelecidas.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1988, p. 186) aduz que o Poder constituinte, baseado na teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados, empregou a repartição privativa entre as pessoas políticas componentes da Federação, ajuntando-as em grupos. Assim, a Carta Magna instituiu a competência dos Estados-membros para instituir o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Conforme se depreende do capítulo 3, a celeuma doutrinária e jurisprudencial se instala na abrangência do critério material do referido, como bem descreve Paulo Caliendo (2014, p. 1722) em sua obra:

Um tema bastante polêmico é relacionado à definição do tipo de veículo abrangidos pela hipótese de incidência do IPVA. Existem duas compreensões sobre o tema, uma restritiva e outra mais extensiva. Para aqueles que possuem uma interpretação restritiva o IPVA somente deve incidir sobre veículos automotores de tração terrestre, para outros este imposto poderá incidir sobre aeronaves e embarcações, inclusive. Entendeu o STF que o IPVA somente incide sobre automotores de tração terrestre, excluindo a incidência sobre estas outras formas de veículos.

Rogério Lindenmeyer Vidal (2013, p.881) explica que o ponto de discussão no que se refere à instituição e cobrança do IPVA está na tributação incidente às aeronaves. Nessa linha, Roberto Ferraz (2005, p. 108) indaga: “A questão que se pode colocar diz respeito ao alcance da expressão ‘veículos automotores’: incluiria barcos e aviões?”.

A controvérsia consiste na interpretação do marco de competência estabelecido na Constituição Federal de 1988. Considera-se acertado que o legislador constituinte preceitua a incidência do imposto sobre a propriedade de qualquer modalidade de veículo automotor. Em outras palavras, o dispositivo constitucional não realizou nenhuma ressalva acerca dos tipos de veículos abrangidos por essa expressão.

Nesse sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2011, p. 325) escreve que a utilização do signo “veículos automotores” gerou uma controvérsia, ao passo que “no ver de uma dada corrente doutrinal, o seu conceito abrangeria tão somente os veículos de circulação terrestre, enquanto, na opinião da corrente dissidente, o seu objeto compreenderia não só os de circulação terrestre, mas também as chamadas embarcações aquáticas e as aeronaves” (JARDIM, 2011, p. 325).

Assim sendo, “a interessante questão merece ser examinada pela ótica da interpretação gramatical, histórica e sistemática” (FERRAZ, 2005, p. 109).

Não reside razão para que a expressão “veículos automotores” seja interpretada restritivamente, pois, como foi demonstrado no tópico 3.3, o alcance das partículas textuais é claro ao englobar qualquer espécie de veículo.

O presente trabalho alinha-se com os Estados que instituíram a cobrança de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, por considerar que este era o intuito do legislador ao criar a referida espécie tributária.

Forçoso é estabelecer que o mandamento constitucional autoriza, por uma interpretação literal, a incidência. Deve-se “reconhecer a carga semântica que o campo de abrangência racional da locução veículo automotor compreende: os veículos de circulação terrestre, aérea e aquática, pelo que, a contrário sensu, nada autoriza reduzir o seu espectro aos veículos de circulação terrestre” (JARDIM, 2011, p.325).

Em que pese Ricardo Alvarenga (1998, p. 67) entenda que “não procede a invocação do princípio de que onde a lei não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo, porque o conceito de ‘veículo automotor’ não se estende”, este não parece ser o caminho mais acertado.

Na lição de Harada (2013, p. 764), “a aplicação de norma jurídica pressupõe suporte fático. Desde a primeira instância vai-se amoldando o entendimento acerca de determinado preceito sempre em conexão com o caso concreto que envolve necessariamente o exame dos fatos”.

Assim, o suporte fático do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores é ser proprietário, nos termos do artigo 1228 do Código Civil<sup>6</sup>, de qualquer veículo automotor.

Como descrito no tópico 2.2.1.1, o método gramatical enseja uma interpretação literal dos signos eleitos a compor o texto legislativo. Ou seja, “do ponto de vista gramatical, não resta dúvida de que as categorias dos aviões e das embarcações aquáticas são abrangidas pelo conceito manifestado pela expressão ‘veículos

---

<sup>6</sup>Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

automotores', eis que certamente são meios de transporte auto propulsados" (FERRAZ, 2005, p. 109).

Ainda que se considere que "a simples correspondência de vocábulos não basta para configuração da competência impositiva constitucionalmente estabelecida em favor dos Estados quanto à propriedade de veículos automotores, faz-se necessário o exame histórico e teleológico da norma", segundo Roberto Ferraz (2005, p. 109).

Uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio converge no sentido de abranger as embarcações e aeronaves. Observa-se que quando o legislador constitucional desejou limitar determinado campo, o fez expressamente, de modo a não restar dúvida ao aplicador.

Ocorre que, o dispositivo inserido com a Emenda Constitucional nº 27, mantido pela Assembleia Constituinte de 1988, não fez nenhuma ressalva ou especificação quanto ao critério material do IPVA.

Realmente, uma interpretação unânime do sistema constitucional aponta que os veículos automotores englobam as embarcações e aeronaves, ao passo que diversas normas infraconstitucionais, a exemplo do Código Brasileiro de Aeronáutica e o Código de Trânsito Brasileiro, o definem como veículo automotor.

Ademais, o argumento de que "a propriedade de aeronave decorre do Registro Aeronáutico Brasileiro, que é órgão federal" (ALVAREGNA, 1998, p; 67) não é suficiente para negar a incidência do IPVA sobre esta modalidade de veículo.

Nesse sentido Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 31) apontam que "não têm os Estados a menor pretensão de legislar sobre navegação aérea e navegação sobre meio hídrico, mas, tão-somente, instrumentalizar a cobrança do imposto sobre a propriedade de aeronaves e embarcações".

Quer-se dizer que a cobrança do IPVA pelos Estados-membros da Federação não impede o surgimento de obrigações acessórias a serem atribuídas ao contribuinte:

Assim, os Estados podem, pelo simples fato de a Constituição lhes ter outorgado essa competência, criar e exigir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, incluindo embarcações e aeronaves, independentemente de qualquer prestação determinada a esses proprietários.

Portanto, a exigência deste imposto está totalmente dissociada de qualquer atividade estatal relacionada com a disciplina do tráfego aéreo ou marítimo.(LEOPOLDI, 2003, p. 31)



Logo, não merece resguardo o posicionamento de que “não existe lógica na incidência do IPVA sobre aeronaves nacionais, porquanto estas nem sequer transitam pelos territórios estaduais, haja vista que o espaço aéreo se insere na competência legislativa da União Federal” (ALVARENGA, 1998, p. 68).

É importante trazer a lume o posicionamento de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 280), ao afirmar que

Criticam-se os poucos elementos considerados na legislação em relação às aeronaves (peso máximo de decolagem e ano de fabricação), porquanto deveriam ser considerados diversos elementos, como: (a) a marca (o fabricante) da aeronave; (b) se é movido a jato, por turbo-hélice ou por motor de explosão, ou explosão turbo-comprimido; (c) radar; (d) instrumentos de navegação (IRF); (e) equipamentos de pouso por instrumentos (ILS); (f) número de pás hélice; (g) carga ou de passageiros; (h) sistema de rádio; (i) horas de voo da parte mecânica e da carcaça; e (j) ano de fabricação.

Outrossim, Eduardo Jardim (2011, p. 325) em sua obra sobre o Direito Financeiro e Tributário, afirma que não assiste razão aos que limitam o IPVA aos automóveis argumentando que legislar sobre a navegação marítima e aquática é de competência privativa da União, com fulcro no artigo 21 da Lei Maior.

O referido autor explica que “o fato gerador do imposto questionado não consiste, nem poderia consistir, na navegação aérea ou aquática, mas em ter a propriedade do veículo” (JARDIM, 2011, p. 326), concluindo que “o fato de voar e de navegar não restringe a competência dos Estados e do Distrito Federal em relação a tributar fatos geradores relativos à propriedade ou à comercialização de bens” (JARDIM, 2011, p. 327).

Com efeito, a Suprema Corte do país entendeu ao reverso, indicando a inconstitucionalidade do IPVA sobre veículos automotores não terrestres. Assim sintetizam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 278):

Entretanto, o Judiciário assentou que o imposto não deveria incidir sobre as embarcações e aeronaves, porque uma embarcação movida por fonte de energia natural afasta-se da noção de veículo automotor, enquanto que as aeronaves significam aparelho manobrável em voo, apto a se sustentar e circular no espaço aéreo mediante reações aerodinâmicas. Devem ser registradas no Registro Aeronáutico Brasileiro e no Tribunal Marítimo, sendo certo que não se vinculam ao Município e sequer aos Estados, haja vista a existência de Capitânicas de Portos que abrangem mais de uma unidade federada.

O STF sintetiza que deve ser aplicado o método histórico de interpretação do marco de competência, relacionando o IPVA com a extinta TRU.

Assim acrescenta Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2011, p. 325) ao dizer quais os fundamentos que instrumentalizam os doutrinadores que restringem o campo de incidência do IPVA aos veículos automotores terrestres: “na competência privativa da União para legislar sobre navegação aérea, marítima, fluvial e lacustre ou ainda no fato segundo o qual a aeronave não trafega no Estado e no Município, mas voa no espaço aéreo da União” (JARDIM, 2011, p. 325).

Entretanto, da lição de Elaise Ellen Leopoldi e Luciano Garcia Miguel (2003, p. 29) extrai-se que se a intenção do legislador fosse limitar o campo de incidência do IPVA aos veículos terrestres, o teria feito expressamente. Assim, não se trata de uma ampliação interpretativa, mas sim do cumprimento de uma disposição constitucional.

Exclui-se, portanto, a interpretação histórica que age de forma superficial ao relacionar os dois institutos jurídicos, por ignorar a intenção do legislador ou a interpretação sistêmica do ordenamento.

Não é o fato de um imposto substituir o outro que o obriga a seguir o mesmo fato gerador, se assim o fosse, estariam sendo vedadas as modificações legislativas, tornando estanque a situação jurídica do país.

Neste sentido, é inegável a mutação do sistema jurídico, vez que este reflete uma realidade social dinâmica, que sofre influência de múltiplos fatores externos. Assim, para que o ordenamento mantenha a congruência são necessárias alterações, o que nos permite afirmar a impossibilidade de se atrelar todo instituto jurídico ao seu antecessor.

Em outras palavras, Eduardo Jardim (2011, p. 325) aduz que

Inconcebível, por todos os títulos, o equívoco no sentido de confundir uma taxa de licenciamento de automóvel com um imposto sobre a propriedade de veículo automotor. São tributos indubitavelmente distintos e inconfundíveis e a construção é falaciosa. Seria o mesmo que não reconhecer o ITBI como imposto municipal, porque à luz da ordem constitucional pretérita o referido gravame integrava o imposto de transmissão estadual. Por todas as veras, trata-se de um erro incontendível a gravidade que acutila postulados básicos de hermenêutica.

Da lição do professor Edvaldo Brito (1991, p. 27-28) extrai-se que “o Direito é um objeto cultural, logo, constitui-se como entidade que se manifesta, perante os sentidos do sujeito do conhecimento, mediante efeitos pragmáticos da comunicação humana”, não podendo, portanto, permanecer estanque as mudanças sociais.

Neste diapasão, é importante trazer a lume o papel do IPVA de custear a atividade do estado. O imposto é uma modalidade tributária não vinculada, o que permite ao Estado empregar o dinheiro arrecado a diversos fins, desde que devidamente previstos nas Leis Orçamentárias.

Ou seja, a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves implica no aumento significativo das receitas, o que significa dizer um aumento dos fundos que financiam a efetivação dos Direitos Fundamentais eleitos na Lei Maior.

É cediço que o contexto social atual exige uma maior atuação do Estado, principalmente no que tange ao fornecimento de garantias e direitos que permitem uma vida digna, na medida em que a economia brasileira se instalou em uma crise, diminuindo a quantidade de empregos e concentrando a renda nas mãos das classes abastadas.

Nesse cenário, a possibilidade de tributar a propriedade de embarcações e aeronaves supriria uma parte da carência de recursos que apresenta o país atualmente.

Por fim, entende-se que a incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves se justifica pela aplicação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Seria inconcebível imaginar que a tributação de navios e aviões não refletisse a capacidade contributiva. Como foi consignado no tópico 2.2.1, atualmente, a propriedade de um veículo automotor não demonstra riqueza, ao passo que embarcações e aeronaves refletem um “luxo” capaz de suportar a tributação.

Na lição de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 290), “é extremamente árdua a construção do conceito da capacidade contributiva, até porque a idéia de justiça, a que se vincula, também oferece grande resistência para sua compreensão”.

Mas ante as premissas estabelecidas, no caso em tela, torna-se claro que a propriedade de navios, barcos, aviões, jatinhos e helicópteros, via de regra, espelham a capacidade contributiva através de signos de riqueza que não são acessíveis a maior parte da população.

Aliomar Baleeiro (2012, p. 221) explica que “quanto mais violenta for a tributação baseada na capacidade contributiva dos indivíduos, tanto mais atividade financeira

aparece como processo de repartição de encargos e redistribuição da renda nacional”.

Assim, seria verdadeira injustiça social que o IPVA continuasse a incidir tão somente nos veículos terrestres, acessíveis a maior parte da sociedade, enquanto itens de luxo não são tributados, quando o marco constitucional permite.

Neste cenário, a proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 140 de 2012, que aguarda a criação da Comissão Temporária pela mesa, de autoria do deputado Assis Carvalho, filiado ao Partido dos Trabalhadores, pretende alterar o inciso III do artigo 155 da Constituição Federal, para determinar que o IPVA incida sobre veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos.

A PEC 140/2012 foi apresentada em março de 2012 ao plenário, publicada no diário da Câmara dos Deputados nº 30, ano LXVII, contendo a seguinte redação: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] III- propriedade de veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos”.

A justificação da proposta gira em torno da função do imposto de custear os objetivos do ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam: “construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”, de acordo com o enunciado no artigo 3º da Carta Magna.

Assim, sustenta-se que, para que seja possível efetivar todos os ditames eleitos pelo legislador constituinte como essenciais ao país, é necessário que o IPVA não restrinja a tributação sobre veículos terrestres.

Ou seja, para que seja viável a manutenção da ordem constitucional brasileira, faz-se imprescindível obter meios de custear a atividade estatal, de modo que neste cenário, o IPVA deveria incidir sobre todo e qualquer veículo, gerando mais renda aos estados e municípios.

Ademais, a justificação da proposta atenta para o fato de que era cediço, com o advento da Constituição Federal de 1988, que o IPVA incidiria em todas as modalidades de veículos automotores. Veja-se:

Devemos esclarecer que após a promulgação da Constituição de 1988 o entendimento da grande maioria dos juristas e doutrinadores brasileiros foi

da possibilidade de incidência do IPVA sobre veículos aéreos e aquáticos. Entretanto em meados de 2007 o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 379572 STF, entendeu que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores não inclui dentre o seu rol de incidência os veículos aquáticos e aéreos haja vista ser este imposto oriundo da Taxa Rodoviária Única, que excluía embarcações e aeronaves.

Conclui-se a proposta afirmando que o aumento da arrecadação financeira com o IPVA, a partir da cobrança sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, seria significativo, o que permitiria a diminuição das alíquotas incidentes de carros e motos, oportunizando a chamada justiça fiscal.

Neste sentido, é importante relembrar que a referida justiça fiscal se concretizaria ao passo que um carro ou uma moto, no cenário econômico atual, não é demonstrativo de riqueza, o que não acontece com embarcações e aeronaves que representam um “luxo”, ao qual somente tem acesso às classes mais abastadas.

É o que se extrai do trecho da justificativa da PEC 140, colacionado abaixo:

Com o conseqüente aumento da arrecadação do IPVA, quando da cobrança deste tributo sobre a propriedade de veículos automotores aéreos e aquáticos -Considerando o Brasil possuir a maior frota de aviões executivos do hemisfério sul, segundo dados da Agência Nacional de Aviação Civil que aponta para uma média de 12 mil aeronaves registradas e uma frota náutica esportiva em torno de 168 mil unidades segundo dados do Departamento de Portos e Costa da Marinha do Brasil – seria possível reduzir sensivelmente as alíquotas hoje aplicadas em carros e motos de todo o Brasil e com isso garantir uma maior justiça fiscal.

Em agosto de 2013, o Presidente da Câmara dos Deputados à época, Henrique Eduardo Alves, ordenou a criação de uma comissão composta por vinte membros titulares e vinte membros suplentes.

Ocorre que tal criação nunca se efetivou, motivo pelo qual em janeiro de 2015 fora decretado o arquivamento da PEC, com fulcro no art. 105 do regimento interno da Câmara dos Deputados<sup>7</sup>. Um mês depois, a pedido do deputado Vicente Cândido, a

---

<sup>7</sup> Art. 105. Finda a legislatura, arquivar-se-ão todas as proposições que no seu decurso tenham sido submetidas à deliberação da Câmara e ainda se encontrem em tramitação, bem como as que abram crédito suplementar, com pareceres ou sem eles, salvo as:

I – com pareceres favoráveis de todas as Comissões;

II – já aprovadas em turno único, em primeiro ou segundo turno;

III – que tenham tramitado pelo Senado, ou dele originárias;

IV – de iniciativa popular;

V – de iniciativa de outro Poder ou do Procurador-Geral da República.

Parágrafo único. A proposição poderá ser desarquivada mediante requerimento do Autor, ou Autores, dentro dos primeiros cento e oitenta dias da primeira sessão legislativa ordinária da legislatura subsequente, retomando a tramitação desde o estágio em que se encontrava.

supracitada PEC foi desarquivada, de acordo com o despacho exarado no requerimento nº 379/2015.

Apensado a PEC nº 140 encontra-se a PEC nº 283, proposta pelo retro citado deputado, apresentada em julho de 2013, cujo objetivo também é ampliar as hipóteses de incidência do IPVA para englobar as embarcações e aeronaves.

Sustenta o Deputado Vicente Cândido na justificação da PEC nº 283 que “não procede o entendimento segundo o qual veículo automotor seria somente o de transporte terrestre”, alegando ainda que “a questão da tributação de veículos aéreos e aquáticos deve ser entendida do ponto de vista da justiça tributária e do fim social dos tributos”.

Tal proposta, sujeita à apreciação ao plenário com regime de tramitação especial, foi recebida pela Comissão de Cidadania e Justiça, o que ensejou a emissão do parecer de relatoria do Deputado Ricardo Berzoini:

Compete a esta Comissão o exame da admissibilidade das propostas em tela, nos termos do art. 202, caput, combinado com o art. 32, IV, “b” do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

[...]

A matéria em tela também não foi rejeitada ou havida por prejudicada na presente sessão legislativa. Além disso, as propostas estão de acordo com os princípios constitucionais da igualdade, da justiça fiscal e da progressividade, ao exigir-se o tributo daqueles que podem pagá-lo, na medida da sua capacidade.

As propostas atendem, portanto, aos pressupostos constantes do art. 60 da Constituição Federal.

No tocante à técnica legislativa, não há qualquer óbice quanto à redação empregada na PEC nº 140, de 2012, estando a mesma de acordo com os ditames legais vigentes. Quanto à PEC nº 283, de 2013, será necessário incluir a cláusula (NR) ao final dos dispositivos constitucionais alterados. Tal alteração, contudo, poderá ser feita pela comissão especial a ser criada para apreciação da matéria.

Em face do exposto, nosso voto é pela admissibilidade das Propostas de Emenda à Constituição nºs 140, de 2012, e 283, de 2013.

Vislumbra-se, portanto, que o Poder Legislativo caminha no sentido de abranger no critério material do IPVA as embarcações e aeronaves, além dos veículos terrestres.

Dessa sorte, o presente trabalho alinha-se com entendimento de Eduardo Jardim (2011, p. 325) de que “a locução em apreço compreende os veículos automotores aéreos, aquáticos e terrestres, dotados de força motriz própria, em homenagem, aliás, à carga semântica da expressão automotor”.

## 5 CONCLUSÃO

Ante o exposto, pode-se afirmar com clareza que o legislador constituinte, ao promulgar a Lei Maior em 1988, outorgou a competência aos Estados-membros da Federação para instituírem o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Em que pese não haja lei complementar dispondo sobre as normas gerais a reger o IPVA, este pode e deve ser cobrado pelos estados, que detêm competência residual para legislar sobre a matéria.

Assim, ao editarem as leis estaduais fixando o critério material e, conseqüentemente, o fato gerador do IPVA, as assembleias legislativas o podem fazer sobre a propriedade de qualquer modalidade de veículo, desde que tenha meio de propulsão próprio.

Conforme explorado anteriormente, resta evidente que a expressão “veículos automotores” engloba tanto os veículos terrestres, quanto os aquáticos e os aéreos.

Ademais, torna-se imperiosa a inclusão da propriedade de barcos, navios e aeronaves no critério material do IPVA, quando se tem em vista os princípios da capacidade contributiva e legalidade. A justiça social se concretizaria através da eleição de signos representativos de riqueza, capazes de suportar a tributação.

Outrossim, os argumentos contrários a incidência comprovam-se insuficientes a restringir a instituição do IPVA aos automóveis. Veja-se:

Ao aplicar uma interpretação histórica do IPVA, analisando-o como sucessor lógico da extinta TRU, estar-se-á negando a possibilidade de uma evolução dos institutos jurídicos, rechaçando a ideia do Direito como reflexo da realidade social, mutável e passível de alteração.

Do mesmo modo, não assiste razão ao alegar que o fato do registro das embarcações e aeronaves ser em órgão diverso do ente estatal que cobraria o imposto é obstáculo para sua efetivação. A obrigação tributária principal está desvinculada das obrigações tributárias acessórias, sendo perfeitamente possível que o IPVA fosse devido em local alternativo ao registro.

Assim, nota-se que não se trata de uma interpretação extensiva ou ampliativa do marco de competência, mas uma interpretação literal, sistemática e teleológica do Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido, ao se analisar as características do IPVA extrai-se que sua função fiscal implica em custear a atividade do Estado, logo, o aumento em sua arrecadação permite que este efetive as normas programáticas e os direitos assegurados na Carta Magna.

Portanto, o entendimento da Suprema Corte contrário à possibilidade de incidência do IPVA em embarcações e aeronaves não parece ser o mais correto. O que torna imprescindível trazer a lume que esse posicionamento não vincula aos estados, seja pelo fato de ter sido dado em um controle difuso de legalidade, seja por não estar o Poder Legislativo vinculado a qualquer posicionamento do Poder Judiciário.

Deste modo, conclui-se pela possibilidade de abrangência das embarcações e aeronaves no critério material do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.



## REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na Propriedade de Aeronaves. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 29. 1998, p. 65-70.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Lei complementar. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

AMAZONAS, **Decreto nº 26.428**, de 29 de dezembro de 2006. APROVA o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (RIPVA). Disponível em: <[http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202006/Arquivo/DE\\_26428\\_06.htm](http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202006/Arquivo/DE_26428_06.htm)>. Acesso em: 11 out. 2015.

Agência Nacional de Aviação Civil. Aeronaves. Disponível em: <[http://www2.anac.gov.br/rab/perguntas/perguntas.asp#quando\\_registrar](http://www2.anac.gov.br/rab/perguntas/perguntas.asp#quando_registrar)>. Acesso em: 21 out. 2015.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS FABRICANTES DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. **Anuário da Indústria Automobilística Brasileira**. 2015. Disponível em: <<http://www.anfavea.com.br/anuario.html>>. Acesso em: 11 out. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 14ª Tiragem. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2013.

BAHIA, **Lei n. 6.348** de 17 de dezembro 1991. Dispõe sobre a Propriedade de Veículos Automotores- IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/LeidoIPVA.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2015.

\_\_\_\_\_, **Decreto nº 14.528**, de 04 de junho de 2013. Regulamenta o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <[http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2013\\_14528\\_ipva\\_regulamento.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2013_14528_ipva_regulamento.pdf)>. Acesso em: 03 out. 2015.

BRANCO, Elcir Casello. Avião. Automóvel. *In*: FRANÇA. R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Volume 9. São Paulo: Saraiva, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à Ciência das Finanças.** 18 ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, F. Aires. **Curso de Direito Tributário Municipal.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência.** 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.** Volume 6. São Paulo: Saraiva, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica.** Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 28 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL, **Decreto 87.648**, de 24 de setembro de 1982. Regulamenta o Tráfego Marítimo. Revogado. Brasília, DF: Senado, 1982. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1980-1984/D87648.htm#art4](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1980-1984/D87648.htm#art4)>. Acesso em: 20 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 2.180**, de 5 de fevereiro de 1954. Tribunal Marítimo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L2180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L2180.htm)>. Acesso em 26 ago. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 25 mar. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 7.565**, de 19 de dezembro de 1986. Código Brasileiro de Aeronáutica. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7565.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7565.htm)>. Acesso em 25 ago. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 7.652**, de 3 de fevereiro de 1988. Registro da Propriedade Marítima. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7652.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7652.htm)>. Acesso em: 20 out. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 9.503**, de 23 de setembro de 1997. Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9503.htm)>. Acesso em 26 ago. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 12.587**, de 3 de janeiro de 2012. Política Nacional de Mobilidade Urbana. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/12587.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/12587.htm)>. Acesso em 28 set. 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM - Amazonas. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: Manuel Octávio Rodrigues de Souza e outro. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator p/ acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno. Brasília, DJ 13 set. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Acesso em: 19 agosto 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 214. 206-9/AL – Alagoas. Recorrente: Usina Serra Grande S/A. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso. Relator p/ acórdão: Ministro Nelson Jobim. Tribunal Pleno. Brasília, DJ 15-10-97. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=245242>>. Acesso em: 27 out. 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255.111/SP – São Paulo. Recorrente: Adriano Coselli S/A Comércio e Importação. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator p/ acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Brasília, DJ 13 dez. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>>. Acesso em: 19 agosto 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 426.535/DF, no Agravo Regimental – Distrito Federal. Agravante: Distrito Federal. Agravado: Níssio Edmundo Tostes Ribeiro Filho. Relator: Ministro Carlos Velloso. Segunda Turma. Brasília: DJ, 03 set. 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=312409>>. Acesso em: 20 agosto 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 208.059-4/SP – São Paulo. Agravante: Maria do Carmo Badin de Oliveira Alves. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Min. Néri da Silveira. Tribunal Pleno. Brasília: DJU 19 abr. 2002, p. 57. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Ed. 81. São Paulo: Editora Oliveira Rocha, 2002, p. 236-237.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ – Rio de Janeiro. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Recorrente: Conrado Van Erven Neto e outro. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília: DJe – 018, 31 jan. 2008. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>>.  
Acesso em: 20 agosto 2015.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nº 525.382/SP no Recurso Extraordinário. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Valdir Guarezi. Relator: Min. Teori Zavascki. Segunda Turma. Brasília: DJe- 047, 11 março 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3488839>>.  
Acesso em: 21 ago. 2015.

BRITO, Edvaldo. O conceito atual de tributo. **Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA**. Salvador: Centro Editorial e Didático da UFBA, 1991, vol. 1, p. 27-35.

BUENO, Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 2000.  
CALIENDO, Paulo. Comentário ao artigo 155. In: CANOTILHO, J.J Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio Luiz (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 1723-1725.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e Argumentação. Uma contribuição do Estudo do Direito**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARREGAL, João Paulo. **Hierarquia normativa. Lei Complementar. Direito Tributário. Análise dos julgados no AI no Ag 1.037.765-SP (STJ) e RE 377.457/PR (STF)**. Disponível em: <<http://blog.ebeji.com.br/hierarquia-normativa-lei-complementar-direito-tributario-analise-dos-julgados-no-ai-no-ag-1-037-765-sp-stj-e-re-377-457pr-stf/>>. Acesso em: 27 set. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. A hermenêutica do direito tributário. In: ATALIBA, GERALDO (Coord.). **Elementos do Direito tributário**. São Paulo: Editora revista dos tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. 1. ed. Salvador: JusPodivm, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. Vol. 16. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 113. 2005, p. 107-115.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. V. 1. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FILHO, Luiz de França Costa. Hermenêutica Jurídica. *In*: ALVES, Geraldo Magela; NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento (Coords.). **Enciclopédia do Direito Brasileiro**. Volume II. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GRAU, EROS ROBERTO. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4 ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2006.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 5ª ed. 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles (co-autor). **Dicionário HOUAISS da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: objetiva, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Controle de constitucionalidade: Teoria e prática**. 6 ed. Salvador: JusPodivm, 2012.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Direito Processual Civil, Volume II**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2003.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 8 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

LEOPOLDI, Elaise Ellen; MIGUEL, Luciano Garcia. Incidência do IPVA sobre Aeronaves e Embarcações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, 92 ed.2003, p.26-31.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

\_\_\_\_\_. Artigo 155. *In*: Paulo Bonavides, Jorge Miranda e walber de moura agra. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. 2009. Rio de janeiro: Forense.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. Atualizador Miguel Alfredo Malufe Neto. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MAMEDE, Gladston. A base de cálculo do IPVA. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 70, p. 72-86.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (Administrativo e judicial)**. 8 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_, MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9868, de 10-11-1999**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- IPVA. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Paulo. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOTA, Octanny Silveira da. Aeronave. *In*: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Volume 5. São Paulo: Saraiva, 1977.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

PALMER, Richard E. **Hermenêutica**. Lisboa: 70 Edições, 2006.

PENA, Rodolfo F. Alves. **Problemas no transporte público**. Brasil Escola. Disponível em <<http://www.brasilecola.com/geografia/problemas-no-transporte-publico.htm>>. Acesso em 28 set. 2015.

RIO DE JANEIRO, **Lei nº 2.877**, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu\\_servico\\_ipva/IPVA-MaisOpcoes?\\_afrLoop=1713978664737000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98872&\\_adf.ctrl-state=cy0f45fo7\\_98](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu_servico_ipva/IPVA-MaisOpcoes?_afrLoop=1713978664737000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98872&_adf.ctrl-state=cy0f45fo7_98)>. Acesso em: 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_, **Resolução SEFAZ nº 102**, de 26 de dezembro de 2007. Fixa o valor do IPVA relativo a Embarcações Novas ou Usadas para o exercício de 2008 e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu\\_servico\\_ipva/IPVA-MaisOpcoes?\\_afrLoop=1713939972486000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A204019&\\_adf.ctrl-state=cy0f45fo7\\_60](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu_servico_ipva/IPVA-MaisOpcoes?_afrLoop=1713939972486000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A204019&_adf.ctrl-state=cy0f45fo7_60)>. Acesso em: 11 out. 2015

\_\_\_\_\_, **Resolução SEFAZ nº 103**, de 26 de dezembro de 2007. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu\\_servico\\_ipva/IPVA-MaisOpcoes?\\_afrLoop=1713937042221000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A204023&\\_adf.ctrl-state=cy0f45fo7\\_32](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/coluna2/menu_servico_ipva/IPVA-MaisOpcoes?_afrLoop=1713937042221000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A204023&_adf.ctrl-state=cy0f45fo7_32)>. Acesso em: 11 out. 2015

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 13. 1996, p. 41-54.

SÃO PAULO, **Lei nº 6.606**, de 20 de dezembro de 1989. Revogada. Dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/leis/lei6606.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei6606.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 11 out. 2015.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 13.296**, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 11 out. 2015.

SCHMIDT, Mario Furley. **Nova história crítica**. 1 ed. São Paulo: Nova Geração, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: (evolução institucional)**. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. A interpretação constitucional: uma abordagem filosófica. *In*: NOVELINO, Marcelo (Coord.). **Leituras complementares de Direito Constitucional: controle de constitucionalidade e hermenêutica constitucional**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

\_\_\_\_\_. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. Regime Tributário do Transporte Marítimo no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, 2002, nº 81, p. 36-55.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZARZUELA, José Lopes. Embarcação. *In*: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. Volume 30. São Paulo: Saraiva, 1977.