



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TALYTA DÓREA SANTOS

**A INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E
AERONAVES: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE VEÍCULO
AUTOMOTOR À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

Salvador

2013

TALYTA DÓREA SANTOS

**A INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E
AERONAVES: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE VEÍCULO
AUTOMOTOR À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

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

Orientador: Daniela de Andrade Borges.

Salvador
2013

TERMO DE APROVAÇÃO

TALYTA DÓREA SANTOS

A INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE VEÍCULO AUTOMOTOR À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

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, ____/____/2013

A
Rita e Coracy,
pais queridos.

AGRADECIMENTOS

À Deus pela Luz que me guia pelos Seus caminhos, tornando minha caminhada muito mais tranquila.

À minha família. Minha mãe, Rita, pela compreensão, carinho e amor incondicional. Meu pai, Coracy, pelo exemplo de persistência e superação. Meu irmão, Thyago, por todo apoio e companheirismo.

Aos meus amigos queridos, pelas palavras que me trouxeram tanto alívio mesmo nos momentos de maior dificuldade.

À Daniela Borges, pela dedicação, paciência e por prestar contribuições essenciais para que esse trabalho fosse possível.

À todos os meus professores, pelos exemplos e pela formação que me proporcionaram.

Aos colegas de estágio e amigos do Pessoa & Pessoa Advogados Associados e do Rego, Nolasco & Lins Advogados, sobretudo ao Dr. Thales de Melo Brito Correia, ao Dr. Roberto Cabral e ao colega João Liberato Filho, exemplos de compreensão e apoio.

RESUMO

A presente monografia objetiva abordar a possibilidade de incidência de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves à luz dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, bem como a partir da análise do conceito de “veículo automotor”. Analisa-se, inicialmente, o imposto em comento, como espécie tributária para posteriormente discorrer sobre as peculiaridades que lhe é inerente. As circunstâncias, elementos, e características desse imposto. Em seguida, é feita análise dos princípios constitucionais e tributários que recaem sobre esta matéria. Maior atenção é dada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, este último, por ser entendido como uma forma de graduar os impostos levando-se em conta circunstâncias que digam respeito à capacidade do indivíduo para suportar o ônus tributário, assume grande importância em relação à possibilidade de incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, sendo, por essa razão, necessária a captação de seus conteúdos. Ademais, analisa-se as questões inerentes à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, que se apresenta como cerne da pesquisa, através da abordagem do alcance do vocábulo “veículo automotor”, suas implicações, além de uma abordagem do entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre a matéria aqui vertente. Ao fim, a conclusão a que se chega é que há necessidade de incidência do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores de forma mais abrangente a que hoje é realizada, ou seja, de forma que se estenda aos proprietários de veículos automotores e aquáticos como forma de garantir a realização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, além de dar concretude a ideia de função social do tributo.

Palavras-chave: IPVA, capacidade contributiva, isonomia, veículo automotor.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
STF	Supremo Tribunal Federal
LC	Lei Complementar
ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
TRU	Taxa Rodoviária única

SUMÁRIO

1 INTRUDUÇÃO	10
2 DOS TRIBUTOS	12
2.1 DOS IMPOSTOS	13
2.1.1 Do imposto sobre a propriedade de veículo automotor	14
2.1.1.1 Aspectos Gerais do IPVA	14
2.1.1.1.1 <i>Da função do IPVA</i>	14
2.1.1.1.2 <i>Da Competência para instituição do IPVA</i>	15
2.1.1.1.3 <i>Da Legislação Aplicável</i>	15
2.1.1.2 Contexto Histórico e Ausência de Lei Complementar	16
2.1.1.3 Da hipótese de incidência do IPVA	18
2.1.1.3.1 <i>Critério Material</i>	19
2.1.1.3.2 <i>Critério Espacial</i>	20
2.1.1.3.3 <i>Critério Subjetivo</i>	21
2.1.1.3.4 <i>Da Base de Cálculo e Alíquota</i>	23
2.1.1.4 Das Imunidades e Isenções	26
3 PRÍNCÍPIOLOGIA APLICÁVEL	30
3.1 PRINCÍPIOS CONTITUCIONAIS	34
3.1.2 Segurança jurídica	34
3.1.3 Igualdade	35
3.1.4 Legalidade	37
3.1.5 Moralidade	38
3.1.6 princípio da supremacia do interesse público sobre o particular	39
3.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	39
3.2.1 Princípio da Legalidade Tributária	39
3.2.2 Princípio da Anterioridade da lei tributária	40
3.2.3 Princípio da isonomia aplicável ao direito tributário	41

3.2.4 Princípio da vedação à diferenciação tributária de bens ou serviços em razão da procedência ou destino dos mesmos	43
3.2.5 Princípio da irretroatividade da lei tributária	43
3.2.6 Princípio da Capacidade Contributiva	44
3.2.7 Princípio da Vedação ao Confisco	47
3.2.8 Princípio da Indelegabilidade da competência tributária	48
3.3 DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS PERTINENTES AO IPVA	49
4 INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES.	50
4.1 A IMPORTÂNCIA DA DELIMITAÇÃO DO VOCÁBULO VEÍCULOS AUTOMOTORES	50
4.2 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA	55
4.2.1 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM.	55
4.2.2 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ.	57
4.2.3 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 255.111-2/SP.	60
4.3 COMENTÁRIOS AO ENTENDIMENTO ADOTADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	61
4.4 OS MÉTODOS INTERPRETATIVOS	64
5 CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS	73

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de monografia tem como objeto a análise da possibilidade do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores incidir também, sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Esta análise será realizada à luz dos princípios gerais constitucionais e específicos do direito tributário além da função do Fisco.

A relevância da pesquisa se dá em razão da percepção de que não há consonância entre legislações de diferentes estados que optam pela incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves e o entendimento dos tribunais, que por mais de uma vez limitaram o conceito de veículos automotores apenas aos veículos terrestres e que, por essa razão tem reduzido o âmbito de recolhimento deste imposto pelo Fisco. Então, o que se questiona neste trabalho é a amplitude do conceito de veículos automotores e até que ponto a limitação deste conceito constitui afronta aos princípios da capacidade contributiva e conseqüentemente da isonomia.

Sob os argumentos de que o IPVA se originou a partir da Taxa Rodoviária Única, que por sua vez, apenas se aplicava aos veículos terrestres, e que deve-se aplicar o conceito usual de veículos automotores, os tribunais têm se posicionado de forma contrária a extensão da incidência do imposto sobre os demais veículos automotores.

Este trabalho busca realizar uma análise do entendimento dos tribunais e se este se coadunaria com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, que constituem o alicerce do direito tributário. Esta hipótese de pesquisa será constatada ao longo da monografia.

Assim, no primeiro capítulo, o imposto em comento é situado como espécie tributária para a partir daí se discorrer sobre as circunstâncias, elementos, e características inerentes a esse imposto. São elas questões essenciais que permeiam o tema em comento. A título apenas exemplificativo, utilizaremos a legislação do estado da

Bahia, como forma de melhor visualização dessas circunstâncias que permeiam o instituto.

Por conseguinte, são analisados os princípios constitucionais e tributários correlatos que refletem sobre esta matéria sem intuito de aprofundar as minúcias destes princípios. É atribuído maior enfoque aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, que aqui apresentam maior relevância, sendo necessária a apreensão de seus conteúdos, alcance e relação destes princípios para percepção da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Por fim, a questão sobre a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, que figura como cerne da pesquisa, é propriamente debatida. Aborda-se o alcance da expressão “veículo automotor”, suas repercussões e sua compatibilidade ou não com a sistema constitucional em vigor.

Vale ressaltar, que o presente trabalho não se presta a discutir questões de caráter administrativo, relativamente à forma que tornaria possível a realização de registro de veículos automotores e aquáticos em esfera estadual. Não serão apresentadas soluções sobre quais órgãos administrativos adequados para a fiscalização da cobrança do referido imposto.

O recorte metodológico deste trabalho se limita estritamente à possibilidade, ou não, do Fisco exigir dos proprietários de veículos aéreos e aquáticos o Imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores tendo como parâmetro a análise do alcance da expressão veículo automotor à luz dos princípios tributários.

O presente estudo se limita ao campo constitucional e principiológico aqui aplicável. O que se buscará, então, é a compreensão destes aspectos, bem como a análise das discussões constitucionais acerca da matéria e suas implicações.

2 DOS TRIBUTOS

Antes de fazer uma análise mais aprofundada do tema em comento, é importante estabelecer umas noções conceituais além de localizar o IPVA como espécie de tributo.

O tributo, sempre existiu. É o que se pode inferir pela leitura das palavras de Luciano Amaro (2012, pg. 38):

“Tributo, como prestação pecuniária ou de bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender os gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra), até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para os soberanos,, ora como um dever ou obrigação.”

Esta espécie normativa encontra seu conceito legal através da Lei n. 5.172/66 (CTN), sendo tributo: “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada” (art. 3º).

A prestação que aqui se refere, explica Marcelo Guerra Martins, não se pode configurar numa sanção por ato ilícito. Se distinguindo, por esta razão, da penalidade ou imposição de multa, que é imposta em face de ocorrência de ato ilícito por parte do contribuinte. Sendo, então, o fato ensejador da obrigação tributária um fato lícito, não contrário ao direito (2004, p. 16).

Ainda de acordo com o autor, é prestação pecuniária e compulsória. Desta forma, possui conteúdo monetário sendo representada por dinheiro. É uma obrigação compulsória, porque é obrigatória, independentemente da vontade de quem está obrigado à realização do pagamento. (2004, p. 14).

Além de a prestação ser pecuniária e compulsória, a obrigação presente na hipótese de incidência deve ser instituída por lei, aplicando-se aqui, o princípio da estrita

legalidade tributária. A instituição ou majoração de qualquer tributo deve ser instituída por lei, em função do art. 150, I da Constituição Federal. Lei aqui deve ser entendida em seu sentido estrito. (2004, p. 15).

Atualmente, então, o tributo tem fundamento legal, sendo prestação pecuniária compulsória que não se confunde com uma forma de penalidade. Tributo envolve uma obrigação, uma obrigação de alguém em face do Estado.

Por sua vez, a distinção entre tributo e deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico, por exemplo), segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 381), ocorre em razão de, nestes últimos, o credor ser pessoa jurídica de direito privado ou pessoa natural. Também residindo, a distinção, no fato de não se realizarem mediante atividade plenamente vinculada (através de ato da administração).

Advém da arrecadação tributária a maior fonte de receita do Estado, se mostrando necessária, pois objetiva a captação de recursos como forma de sustentação das estruturas do Estado.

Dentre as espécies tributárias presentes no Código Tributário Nacional, têm-se os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições. Antes de fazer uma análise do Imposto incidente sobre a Propriedade de Veículo Automotor, se faz necessária, a análise da espécie tributária a qual este pertence.

2.1 DOS IMPOSTOS

De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Desta forma, o que se pode concluir é que o fato gerador do imposto não se vincula a uma atividade estatal específica, razão pela qual, não se pode esperar uma contraprestação.

De acordo com Geraldo Ataliba (2009, p. 137) é possível estabelecer uma classificação dos tributos entre vinculados e não vinculados a uma atuação do poder

estatal sendo não vinculado o tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação legal de um fato relacionado à esfera jurídica do contribuinte.

Sendo assim, informa Hugo de Brito Machado que, a obrigação de pagar imposto não tem origem em qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador que origina o dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio e que independe de agir do Estado (2012, p. 302-303).

Os impostos são tributos não vinculados e podem ser federais, estaduais ou municipais, conforme a atribuição de competência para estabelecer o tributo delegada pela Constituição Federal.

2.1.1 Do imposto sobre a propriedade de veículo automotor

Diante da importância do IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor - é relevante para este trabalho estabelecer os aspectos que circundam este imposto.

2.1.1.1 Aspectos gerais do IPVA

2.1.1.1.1 Da função do IPVA

Aspecto pertinente ao estudo deste tributo, é que, apesar de não ser pacífico que todos os impostos têm função extrafiscal (visa estimular ou desestimular determinada atividade) e fiscal (busca essencialmente a arrecadação de recursos financeiros ao Estado), o estudo em apresso se posiciona de forma favorável a este entendimento, havendo que se distinguir os tributos apenas em razão da predominância de uma função.

O IPVA tem função predominantemente fiscal, visando estabelecer maior fonte de arrecadação para os Estados. Porém, apresenta função extrafiscal quando

discrimina em função do combustível utilizado. Exemplifica Hugo de Brito Machado (2006, p. 394).

A função fiscal da arrecadação tributária é essencial à manutenção do Estado.

2.1.1.1.2 Da Competência para instituição do IPVA

O IPVA configura-se como imposto estadual conjuntamente com o ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação, de quaisquer bens; o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Então, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

De acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, a ausência de normas gerais que disciplinem este imposto implicou a legitimidade plena, prevista no art. 24, § 3º da Constituição Federal, c/c art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Transitórias), dos Estados para ditar as normas essenciais à sua instituição. (2011, p. 277)

A legitimidade plena dos estados decorrente da ausência de Lei Complementar, será melhor apreciada no tópico de número 2.1.1.2.

2.1.1.1.3 Legislação Aplicável

O IPVA é imposto que encontra respaldo na Magna Carta em seu art. 155, III, §6º e emenda Constitucional nº 42/2003, além das legislações estaduais e do Distrito Federal. Na Bahia, aplica-se a lei 6.348/91.

2.1.1.2 Contexto Histórico e Ausência de Lei Complementar

Conforme explica Rogério Martins, no livro coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, (2013, p. 867), o imposto em tela, teve origem em nosso ordenamento jurídico a partir da emenda nº 27/85, que promoveu alterações nos dispositivos da EC 1/69, atribuindo-lhe a seguinte redação:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III- propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

De acordo com as alterações impostas, conferiu-se aos Estados-Membros e ao Distrito Federal a competência para a instituição de um imposto sobre a propriedade de veículos.

O IPVA surgiu em substituição à denominada Taxa Rodoviária Única – TRU, anteriormente arrecadada pelos entes federativos estaduais anualmente, quando do licenciamento do veículo.

O fato de o IPVA suceder a antiga Taxa Rodoviária Única é uma das razões de aprofundado debate sobre a possibilidade ou não de incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, afinal, como diz parcela doutrinária, de acordo com a interpretação teleológica, o IPVA só deveria onerar veículos terrestres, trafegáveis por rodovias estaduais e não aqueles que transitem por ferrovias, aerovias ou aquavias, é o que se compreende das palavras de Ricardo Alvarenga (1998, p. 85).

Diante da origem ímpar do IPVA, uma questão polêmica deve ser suscitada, qual seja, a inexistência de Lei Complementar que estabeleça aspectos gerais (fato gerador, base de cálculo e contribuintes) para incidência do IPVA e a exigência desta, diante previsão constitucional.

A lei complementar visa, no presente caso, detalhar de forma mais clara, mais precisa a incidência deste imposto.

Primordialmente, cumpre esclarecer, que a exigência de lei complementar, estabelecida constitucionalmente, não deve se aplicar ao IPVA, devido ao fato de

sua matéria já ser regulada pelos Estados, em regime constitucional anterior, no qual, não existia a exigência de lei complementar.

É o que esclarece Rogério Martins, citado por Gladston Mamede:

Pelo sistema constitucional tributário da EC 1/16 não era necessário, como o é atualmente, que uma lei complementar definisse as regras gerais sobre o imposto, tal como a definição do contribuinte, fato gerador e base de cálculo, para que este tributo pudesse ser exigido pelos entes estaduais. Desta forma, segundo a sistemática normativa de então, os Estados-membros disciplinaram por via de legislação ordinária o imposto, definindo contribuinte, fato gerador, base de cálculo, alíquota, passando daí a cobrá-lo. Pois bem, com o advento da Constituição Federal de 1988, o referido imposto manteve-se no elenco dos impostos estaduais. (2002, p. 31-32).

Então, apesar da previsão do art. 146, III “a”, da Constituição Federal, que estabelece que, a hipótese de incidência, a base de cálculo e o contribuinte do IPVA devem ser estabelecidos por lei complementar devido à inexistência desta, os Estados tem exercido a competência legislativa prevista no art 24, § 3º da Constituição Federal e no art. 34, § 3º do ADCT, que atribuem aos Estados, competência legislativa plena para instituição do IPVA.

Sobre esta matéria, segue o informativo número 157 de 9 a 13 de agosto de 1999, que esclarece o entendimento do STF.

Deixando a União de editar as normas gerais disciplinadoras do IPVA, os Estados exercem a competência legislativa plena (CF, art. 24, § 3º) e ficam autorizados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na CF (ADCT, art. 34, § 3º). Com esse entendimento, a Turma, por unanimidade, manteve acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que rejeitara a pretensão de contribuinte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA de eximir-se do pagamento do tributo, sob a alegação de que o Estado de São Paulo não poderia instituí-lo, dado que não possui competência para suprir a ausência de lei complementar estabelecendo as normas gerais (CF, 146, III, a). Precedente citado: AG (AgRg) 167.777-DF (DJU 09.05.97). RE 236.931-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 10.8.99.

Resta evidente que, apesar de ser matéria reservada à lei complementar estabelecer norma geral sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte do IPVA, o

entendimento do STF é que, enquanto não houver lei complementar regulando a matéria, cabem aos Estados, no exercício da competência legislativa plena, legislar sobre o imposto, em atendimento ao disposto no art. 24, § 3º e 34, § 3º da Constituição Federal.

Porém, conforme esclarece Marcelo Viana Salomão (1996, p. 46), a interpretação da norma constitucional é que, na vigência da atual Constituição, nenhum tributo novo ou alteração que envolvam estes elementos gerais pode ser feito de outra forma que não por lei complementar.

Então, qualquer alteração nas normas gerais acerca desse tributo não de ser feitas em estrita observância aos requisitos constitucionais, ou seja, mediante legislação complementar.

2.1.1.3 Da hipótese de incidência do IPVA

Conhecido por alguns autores como fato gerador *“in abstracto”* ou *hipótese tributária*, entende-se por Hipótese de Incidência tributária, segundo Regina Helena Costa (2012, p. 203), “a descrição legislativa de um fato que, uma vez acontecido, enseja o nascimento da obrigação tributária principal.”

Ou ainda na concepção de Geraldo Ataliba (2009, p. 58): “A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato)”.

Sendo assim, se pode deduzir que a Hipótese de Incidência consiste em uma abstração jurídica, não constituindo elemento concreto. É a previsão de uma situação que, uma vez ocorrendo, estabelece o surgimento da obrigação tributária, do dever de pagar tributos.

É comum a divisão da hipótese de incidência em antecedente e consequente. De acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 204), no antecedente encontra-se a descrição do fato e no consequente a prescrição da relação jurídica dela decorrente. No antecedente é possível encontrar os critérios material, espacial e temporal, já no consequente, se encontram os critérios pessoal e quantitativo. Esses critérios

assumem características variáveis em relação ao imposto considerado e serão abordados neste trabalho.

2.1.1.3.1 Critério Material

Conhecido também como critério ou aspecto nuclear, o critério material é qualificado por Geraldo Ataliba como o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, revelando sua essência, é o que difere uma hipótese de incidência das demais, é o que individualiza e a caracteriza. (2009, p. 106-107)

Noutras palavras é que se conclui que o aspecto material é responsável por atribuir verdadeira identidade a hipótese de incidência.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2012, p. 204), é aquele aspecto que descreve conduta ou estado do sujeito. O aspecto material é identificado pelo verbo utilizado na descrição do fato e seu complemento.

O que se pode extrair das palavras da Mestre Regina Helena Costa, é que fato gerador é ação, conduta e o complemento que lhe atribui sentido.

Em relação ao IPVA, a Constituição Federal estabelece como critério material a propriedade de veículo automotor. A mera posse do veículo, não representa fato imponible do imposto, afinal, além de não haver previsão normativa sobre essa possibilidade, também é relevante a apreciação da capacidade econômica.

O conceito de veículo automotor encontra sua definição no anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503/1997), significando para esta lei: “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 tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

Este conceito será analisado melhor em momento mais oportuno deste trabalho.

De acordo com as explanações de Hugo de Brito Machado (2006, p. 395) essa propriedade não é fato gerador do imposto antes do licenciamento do veículo pelo

órgão competente, afinal, se não fosse assim, as fábricas e revendedoras de automóveis teriam de pagar o IPVA desde o momento em que se desse a industrialização ou importação.

Interessantes consequências decorrem do fato gerador do IPVA, consequências estas previstas por Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins, no livro coordenado por Ives Gandra Martins (2013, p. 879): No caso de inadimplência do contribuinte, o veículo garante a satisfação deste tributo; Não é possível haver tributação sem antes haver a quitação do imposto; Havendo transferência do veículo a responsabilidade pelo imposto passa a ser do novo adquirente.

Outro aspecto pertinente ao critério material do IPVA é que, como o mesmo corresponde à propriedade de veículo automotor e existem divergências sobre o alcance do vocábulo “veículo automotor”, que serão abordadas ao longo deste trabalho, alguns Estados preveem a possibilidade de tributar a propriedade de veículos terrestres, aéreos e marítimos, como ocorre no Estado da Bahia e outros se limitam a prever a tributação apenas da propriedade de veículos terrestres.

A extensão do aspecto material, em relação ao conceito de veículo automotor será objeto de análise específica no capítulo 4.

2.1.1.3.2 Critério Espacial

Constitui aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, presentes de forma implícita ou explícita na hipótese de incidência, relevantes para configuração de fato imponible, que são os fatos concretos da vida real. (ATALIBA, p. 104).

É onde a conduta ou estado prevista na legislação deve ocorrer. Ou seja, o local onde se considera ocorrido o nascimento da obrigação tributária (COSTA, p. 204).

O critério especial encontra-se disciplinado no art. 2º, § único da Lei 6.348 da Bahia:

Art. 2º O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.

Parágrafo único - Não estando o veículo sujeito a registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, o imposto será devido no local de domicílio do seu proprietário.

Ou seja, no caso do IPVA Bahia, considera-se relevante ao critério espacial, o local onde deva ser o veículo licenciado. O licenciamento deve ocorrer no local onde haja domicílio, para que não se configure fraude.

2.1.1.3.3 Critério Subjetivo

Não há muito o que se discutir sobre o sujeito ativo, que é o credor previsto em lei e a quem é atribuída a exigibilidade da obrigação tributária. O sujeito ativo previsto para o imposto em questão é o Estado ou Distrito Federal.

Mesmo que o sujeito ativo como via de regra seja o Estado (em sentido lato), é possível que o legislador atribua a outra pessoa, que pode ser pública ou privada, a capacidade tributária ativa, ou seja, a aptidão para integrar relação jurídica de natureza fiscal. (CARVALHO, p. 163).

Já o sujeito passivo, é quem responde pelo débito inerente à obrigação tributária. Em geral, é o contribuinte, quem protagoniza a situação fática descrita na hipótese de incidência. Mas existem diversos tipos de sujeição passiva tributária. (COSTA, p. 207).

O ordenamento jurídico, com a finalidade de obter o resultado a que se propõe, qual seja, a instituição e arrecadação de tributos, prevê deveres e outros tipos de vinculação para os sujeitos conviventes em sociedade (JUSTEN FILHO, p. 219).

Como explica o Mestre Marçal Justen Filho, “Há, na sujeição passiva uma situação de submissão que se diz tributária porque, direta ou indiretamente, vincula-se à figura do tributo. Ou, em termos jurídicos mais adequados, porque se submete ao regime jurídico tributário.” (1986, p. 219-220).

O Código Tributário Nacional faz distinção entre sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. Sendo o primeiro somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária. Além disso, o CTN

também distingue dentro da primeira categoria, o *contribuinte*, propriamente dito, e o responsável. Este último é aquele que, tem a obrigação de pagar, por efeito de disposição expressa da lei. (BALEEIRO, p. 721).

Continua o Aliomar Baleeiro a explicar que o contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, quem pratica em seu nome, ato jurídico ou fato previsto na lei (2010, p. 721).

Segue o autor, fazendo uma distinção entre responsabilidade em sentido lato, comum a todo dever jurídico, e outra restrita, técnica que designa sujeito passivo distinto do contribuinte. (BALEEIRO, p. 722).

A responsabilidade ocorre por sua vez, quando o sujeito passivo não tem relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese. (BALEEIRO, p. 724).

Neste caso, o sujeito passivo, que é quem realiza o IPVA, é o proprietário do veículo, presumindo-se este aquele em cujo nome o veículo esteja licenciado. De acordo com Hugo de Brito Machado, “embora o licenciamento do veículo não seja, do ponto de vista rigorosamente jurídico, uma prova da propriedade, para fins de tributação, não há óbices em considerar o licenciamento como prova da propriedade do veículo.” (2012, p. 396-397).

A responsabilidade está prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional, ocorrendo quando houver expressa previsão legal. Pode ocorrer de forma total ou parcial em relação ao cumprimento da obrigação e, de acordo com o Autor Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999, p. 598-599), o artigo supracitado apresenta dois tipos de responsabilidade presentes no Código Tributário Nacional, sendo elas a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por um fato gerador alheio e a responsabilidade por substituição, quando a própria lei imputa diretamente a outrem, não envolvido com o fato gerador, o dever de contribuir.

No segundo caso, o substituto é resguardado com a possibilidade de ressarcir-se da substituição.

No caso do IPVA-BA, o contribuinte é o proprietário do veículo, já os responsáveis podem ser: o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do

imposto do exercício ou exercícios anteriores; o titular do domínio e/ou possuidor a qualquer título; o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção, não incidência ou imunidade do imposto.

Todavia, de acordo com Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2011, p. 278), o proprietário do veículo pode se eximir de responsabilidades, decorrentes da utilização de seu veículo que tenha sido subtraído, desde que prove a existência de furto ou roubo, ficando excluído dos ônus e encargos perante terceiros, bem como com a justiça criminal.

Outra questão apresentada pelos autores (2011, p. 280), é que no caso de arrematação em hasta pública, configura-se aquisição originária, e por esta razão, os débitos anteriores à arrematação sub-rogam-se ao preço do leilão.

2.1.1.3.4 Da Base de Cálculo e Alíquota

Conceituada por Hugo de Brito Machado como “a expressão econômica do fato gerador do tributo.” (2012, p. 138). A base de cálculo deve ser sempre passível de mensuração.

É um elemento muito importante, pois é a partir dele que se faz possível depreender qual o tributo em questão.

Como exemplifica com clareza Hugo de Brito Machado, se a lei cria imposto sobre a renda, mas apresenta como base de cálculo outro elemento, a exemplo da receita ou patrimônio, está criando imposto sobre estes últimos, e não sobre a renda. (2012, p. 138).

Pelo exposto podemos concluir que este é o elemento determinante para identificação do tributo, prevalecendo em relação ao “*nomen jùris*” que lhe for atribuído.

Por essa mesma razão é que, mesmo inexistindo lei complementar sobre a matéria, a base de cálculo do IPVA, em qualquer Estado, sempre terá relação com o valor do veículo.

O valor do tributo é encontrado pela conjugação deste elemento com a alíquota.

Constitui base de cálculo do veículo automotor quanto aos veículos novos, o valor venal do veículo, estando presente este valor na nota fiscal e/ou documento de transmissão de posse. De acordo com o artigo 7º, I da legislação estadual, a base de cálculo é: *“para veículo novo, o valor venal constante da Nota Fiscal ou do documento que represente a transmissão da propriedade, acrescido do valor dos equipamentos opcionais e dos acessórios a ele incorporados e das despesas de frete e seguro”*.

No caso de veículo usado, devido à desvalorização que sofre este bem móvel com o tempo, aplica-se, no Estado da Bahia, uma tabela presumida de preços elaborada pela Secretaria da Fazenda, levando-se em conta critérios diversos como marca, ano de fabricação, modelo, espécie, bem como a procedência.

Em sendo veículo importado, explica Gladston Mamede que serão adotados os mesmos critérios - utilização do valor constante da nota fiscal ou do valor expresso em tabela de preço – aos veículos provenientes do estrangeiro. De acordo com o autor, o mercado nacional já assimilou tais veículos, possuindo valores médios para quase todos eles. (2002, p. 73).

A base de cálculo é o valor venal, não podendo ser este confundido com o valor declarado em documento de importação. (MAMEDE, p. 74).

Para os veículos fora de linha de produção, como sua presença em tabelas nacionais é muito pouco provável, a fabricação de veículo não pode constituir uma exceção à regra de que a base de cálculo do imposto deve ser fixada em razão do valor da venda do veículo. Deve então a Fazenda Estadual, aferir o valor venal para determinar a base de cálculo, estando obrigada à fundamentação de suas razões (MAMEDE, p. 75-76).

LEI 6.348 – BA – art. 1º, p. 1º

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

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício.

§ 2º - Em se tratando de veículo novo, considera-se ocorrido o fato gerador na data da sua alienação para consumidor final ou quando da incorporação ao ativo por empresa fabricante, revendedora ou importadora de veículo;

O IPVA será proporcional ao período restante ao exercício fiscal calculado a partir do momento em que se configure a propriedade (aquisição).

Já a alíquota é estabelecida mediante lei ordinária estadual que, em geral, fixam percentuais distintos devido à diversidade de veículos.

Constitui alíquota, o fator que se deve aplicar á base de cálculo para obtenção do quantum poderá ser exigido pelo sujeito ativo da relação. Esse elemento tem mero caráter auxiliar na apreciação do quanto deve ser exigido, não afetando a estrutura do vínculo obrigacional. (CARVALHO, p. 177).

O entendimento do judiciário é de que a Constituição proíbe que se estabeleçam alíquotas diferenciadas quanto à veículos importados.

Há previsão constitucional (art. 155, § 6º) para que o Senado Federal fixe alíquotas mínimas. Sendo também possíveis, alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Por estas razões, podemos concluir que as alíquotas podem variar em razão da função e da utilização, além de se considerar a diversidade dos veículos.

A alíquota do IPVA-BA está estabelecida no art. 6º da mesma lei:

Art. 6º A alíquota do imposto é de:

I - para automóveis e utilitários:

a) 3,0% (três por cento) quando movidos a óleo diesel;

b) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) quando movidos a outros tipos de combustíveis;

II - 1% (um por cento) para ônibus, microônibus, caminhões, tratores, motos e motonetas, motocicletas e triciclos estrangeiros e nacionais, observado o disposto no parágrafo único;

III - 1,5% (um e meio por cento) para embarcações e aeronaves;

Parágrafo único - Aplicar-se-ão as alíquotas previstas para automóveis e utilitários, na hipótese de caminhão com capacidade de carga inferior a 2.000 kg, de acordo com o tipo de combustível utilizado.

De acordo com o autor, Hugo de Brito Machado, deveriam aplicar-se a seletividade em relação às alíquotas do IPVA, devendo ser reduzidas para carros populares e mais elevada para carros de luxo, bastando que se estabelecesse padrões em relação à própria base de cálculo, sendo o critério predominante o preço (2012, p. 396).

2.1.1.4 Das Imunidades e Isenções

De acordo com Roque Carraza (2008, p. 705), a imunidade é fenômeno de natureza constitucional que fixa incompetência de entidades tributantes para onerar certas pessoas devido à natureza jurídica, ou porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Ou, nas palavras de Paulsen (2011, p. 347), consiste em exclusão de competência de entes federativos para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Por esta razão, do mesmo modo que a Constituição outorga competências, também estabelece situações que são afastadas dos gravames tributários.

O autor também esclarece que o objetivo da imunidade consiste na preservação de valores considerados de relevante interesse nacional e as exemplifica como a manutenção das entidades federadas, exercício das atividades religiosas, democracia, instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações.

Desta forma, afasta de pessoas, bens ou circunstâncias a incidência de lei, devido à existência de previsão constitucional.

As imunidades diferem das isenções e não incidência, mas, opina Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 222) que as três categorias (imunidade, isenção e não incidência) mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma as respectivas expressões: estabelecida na Constituição Federal; prevista em lei; e pura e simples, como forma de não incidência em sentido estrito.

Sendo assim, a imunidade ocorre quando há situação de não incidência prevista na própria Constituição Federal, não estando previstas na Constituição Federal não estaremos diante desta figura tributária.

O IPVA-BA se sujeita a todas as hipóteses de imunidade estabelecidas pela Constituição Federal (art. 150, VI), hipóteses estas, que se encontram reproduzidas no art. 3º da lei estadual.

Art. 3º São imunes ao imposto os veículos de propriedade:

I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que:

a) não distribuam qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

b) apliquem integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais do País;

c) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

III - os veículos dos templos religiosos de qualquer culto.

Parágrafo único - A imunidade prevista neste artigo restringe-se aos veículos relacionados com as finalidades da instituição ou delas decorrentes.

As isenções por sua vez, se encontram no art. 4º da mesma lei:

Art. 4º São isentos do pagamento do imposto:

I - os veículos de Embaixadas, Representações Consulares, bem como de funcionários de carreira diplomática ou de serviço consular, quando façam jus:

a tratamento diplomático e desde que os respectivos Países de origem adotem reciprocidade de tratamento;

II - os veículos não registrados no Estado, de propriedade ou posse de turistas estrangeiros, portadores de "Certificados Internacionais de Circular e Conduzir", pelo prazo estabelecido nesses certificados, mas nunca superior a 1 (um) ano;

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;

VII - os veículos especialmente adaptados para deficientes físicos;

VIII - os veículos de pessoas jurídicas de direito privado, instituídas pelo Poder Público Estadual ou Municipal;

IX - os veículos utilizados como ambulância e no combate a incêndio, desde que não haja cobrança pelo serviço;

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

XI - veículos terrestres, nacionais ou estrangeiros, com mais de 15 (quinze) anos de fabricação.

XII - a motocicleta ou motoneta utilizada no transporte de passageiro, mercadoria ou encomenda, registrada como veículo da categoria de aluguel e de propriedade de motorista profissional autônomo, desde que:

a) sejam atendidos os requisitos estabelecidos em legislação federal e municipal;

b) a taxa referente ao licenciamento do ano anterior tenha sido paga naquele ano;

c) sejam atendidas as condições estabelecidas em regulamento.

Parágrafo único - Os motoristas profissionais autônomos, os portadores de deficiência física e os pescadores profissionais não poderão possuir simultaneamente mais de um único veículo com o benefício a que se referem os incisos IV, VII e X deste artigo.

As isenções configuram, por seu turno, hipótese onde não há incidência de certo tributo. Se devem à existência de previsão legal, afastando a própria incidência da norma tributária.

3 PRINCÍPIOLOGIA APLICÁVEL

Compondo nosso ordenamento jurídico, encontramos as normas, regras e os princípios.

Começando nosso estudo através das normas, gênero composto pelas regras e princípios. As normas não se confundem com textos normativos, mas sim com interpretações sistemáticas realizadas a partir da leitura desses textos. Conforme explica Humberto Ávila (2009, p. 30), não há correspondência entre norma e dispositivo, pois nem sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, sendo a recíproca verdadeira. Em alguns casos existe norma, mas não dispositivo. Exemplifica o autor, que não há dispositivos que realizem a previsão dos princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito. Então, conclui o raciocínio: “há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes deem suporte físico”.

Também havendo outros casos em que encontramos dispositivo, mas a eles não corresponde uma norma. Logo, há dispositivos a partir dos quais não é construída nenhuma norma. (ÁVILA, 2009, p. 30)

Em outro turno, existem casos em que de apenas um dispositivo é possível se construir mais de uma norma:

Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. Outro exemplo ilustrativo é a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto: o Supremo Tribunal Federal, ao proceder ao exame de constitucionalidade das normas, investiga os vários sentidos que compõe o significado de determinado dispositivo, declarando, sem mexer no texto, a inconstitucionalidade daqueles que são incompatíveis com a Constituição Federal, são declaradas nulas. Então há dispositivos a partir dos quais se pode construir mais de uma norma. (Norma não e texto nem conjunto) (ÁVILA, 2009, p. 30 - 31).

Por fim, existem outros que, apesar da existência de mais de um dispositivo, a partir deles só é construída uma norma. Chega-se ao princípio da segurança jurídica, por

exemplo, a partir do exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade (ÁVILA, 2009, p. 31).

Logo, podemos constatar que não há correspondência obrigatória e “biunívoca” entre dispositivo e norma.

As normas jurídicas são dotadas de certos atributos que as identificam. São eles: a bilateralidade, a heteronomia e a coercibilidade. A bilateralidade, que é própria do Direito, consiste na ideia de que o dever é imposto em função dos direitos dos outros. Sendo assim, ao mesmo tempo em que estabelece deveres para um, a norma jurídica concede faculdades a outro. (NOGUEIRA, 1989, p. 55)

Por sua vez, a “heteronomia” da norma jurídica vem de que esta emana de autoridade diferente das pessoas vinculadas, no caso, emana do legislador. Além disso, a norma rege condutas de forma alheia à vontade dos indivíduos. Sua validade não deriva do querer dos seus destinatários, sendo válida mesmo contra a vontade ou a opinião destes (NOGUEIRA, 1989, p. 55).

Logo, a norma jurídica é extrínseca ao destinatário, pouco importando o seu querer.

Já a imperatividade, acentua Rubem Nogueira, apesar de ser uma característica que alguns autores negam e outros nem ao menos mencionam é considerada própria da norma jurídica por Del Vecchio, pois se relaciona à obrigatoriedade, à imperatividade de um comportamento (NOGUEIRA, 1989, p. 55 - 56).

A “coercibilidade” da norma jurídica é um dos traços distintivos entre norma jurídica e demais normas de conduta. Apregoa, essa característica, que em caso de não cumprimento voluntário da norma, surge a possibilidade jurídica de imposição de observância desta pela força. Por esta razão, é que se diz que o direito não aconselha, ou apresenta sugestões, mas impõe regras sob a ameaça de que, uma vez não cumpridas espontaneamente, ele faz realizar coativamente a conduta indicada (NOGUEIRA, 1989, p. 57).

Nosso sistema normativo é composto de regras e princípios. De acordo com Humberto Ávila, a distinção entre princípios e regras ganhou ampla repercussão na jurisprudência e doutrina nacionais, mas não por ser fenômeno atual, pois a

utilização destas categorias é antiga. São atuais, a importância e extensão que esse uso doutrinário recebe atualmente (ÁVILA, 2006, p. 33).

A diferença entre princípios e regras é abordada, com clareza, por Ronald Dworkin em seu livro "Levando os Direitos a Sério". Afirma o autor, que a diferença é de natureza lógica. Embora estes dois conjuntos de padrões apontem para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras só são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Ou a regra é válida, devendo a resposta que ela fornece ser aceita, ou não é válida, não contribuindo em nada para a decisão (DWORKIN, 2002, p. 39).

Neste ensejo, se regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual é válida e qual deve não é, devendo ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a elementos que estão além das próprias regras. Esses conflitos podem ser regulados por intermédio de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra que fora promulgada mais recentemente, a mais específica entre outras possibilidades que possam ter sido adotadas por um sistema jurídico. (DWORKIN, 2002, p.43)

Já aos princípios, não se seguem obrigatoriamente consequências jurídicas. Afinal, suas condições estão satisfeitas. Podendo ser aplicados ou não para decisão de um caso e mesmo assim, sua validade não será questionada. O princípio inclina o raciocínio em determinada direção, podendo haver também, um que incline em direção contrária. Desta forma, é possível inferir que, quando as regras entrarem em conflito, temos que uma delas não é válida ou que deve ser reformulada. Já no caso dos princípios, quem for solucionar a questão deve levar em conta a força, o peso relativa de cada um.

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999, p. 89) princípio é mandamento nuclear de um sistema, representando alicerce, disposição fundamental que se estende sobre diferentes normas servindo à compreensão do sistema normativo. Ou seja, imprimindo-lhe estrutura e coesão.

São caracterizados por não estabelecerem comportamentos específicos, mas sim metas, padrões, não existindo condições para que se apliquem, eles enunciam uma razão para interpretação dos casos, servem como pauta para a interpretação das leis, mas a elas se sobrepõe (CÔELHO, 1999, p. 89).

Em outras palavras, os princípios representam diretrizes, buscando a concretização dos mais altos valores à sociedade e servindo à interpretação do sistema normativo. São normas qualificadas por indicar como deve se dar a aplicação de normas jurídicas.

Para Paulo Bonavides, “Os princípios são, por conseguinte, enquanto valores, a pedra de toque ou o critério com que se aferem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais elevada” (2004, P. 283).

Paulo Bonavides (2004, P. 272) aborda ainda, a repartição dos princípios, em duas categorias: “a dos que assumem o caráter de ideias jurídicas norteadoras, postulando concretização na lei e na jurisprudência, e a dos que, não sendo apenas *ratio legis*, mas também *Lex*, se cristalizam desse modo, consoante Larenz assinala, numa regra jurídica de aplicação imediata”.

Apesar de divergência doutrinária, ressalta André Ramos Tavares, na coletânea de George Salomão Leite, que não há hierarquia normativa entre princípios, podendo se verificar apenas uma distinção valorativa, axiológica, mas não uma hierarquização normativa, por isso, não se pode pretender atribuir superioridade apriorística de um princípio em relação a outro, por força de algum valor relevante que no primeiro se apresente (LEITE, 2003, p. 27, 28).

Logo, podemos concluir que:

o modelo ora apresentado demonstra que um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de regras, aplicadas de modo formalista, seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos. Com isso se quer apenas dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são

mais necessárias que os princípios. Cada espécie normativa desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber uma sem outra, e outra sem uma. Tal observação é da mais alta relevância, notadamente tendo em vista o fato de que a Constituição Brasileira é repleta de regras, especialmente de competência, cuja finalidade é, precisamente, alocar e limitar o exercício do poder. (ÁVILA, 2009, 120 – 121)

Como visto, os princípios assumem grande relevância atualmente compondo conjuntamente com as regras, o ordenamento jurídico nacional. Os princípios se distinguem das regras por serem realizados na maior medida do possível, podendo ser realizado em diferentes graus, já as regras, como visto, se realizam a maneira tudo-ou-nada, ou são satisfeitas ou não o são. Em razão das diferenças apresentadas, um sistema não pode ser composto por apenas um desses tipos normativos, uma vez que, poderia resultar em demasiada rigidez ou flexibilidade do sistema. Ambas as espécies normativas devem conviver em harmonia, se complementando.

Alguns princípios gerais tem grande repercussão no direito tributário e por isso serão estudados neste momento.

3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

3.1.1 Segurança jurídica

Primeiramente, será abordado o princípio da segurança jurídica. Este princípio encontra seu embasamento jurídico no *caput* do art. 5º da Magna Carta e representa tanto direito fundamental, como garantia do exercício de outros princípios fundamentais, explica Regina Helena Costa (2009, p. 54).

Sobre a segurança jurídica, informa Dirley da Cunha Júnior (2009, p. 696):

A garantia de segurança jurídica impõe aos poderes públicos o respeito à estabilidade das relações jurídicas já constituídas e a obrigação de antecipar os efeitos das decisões que interferirão nos direitos e liberdades

individuais e coletivas. Ela visa tornar segura a vida das pessoas e instituições [...]

Explica Almiro de Couto e Silva (2004, p. 273), por sua vez, que a segurança jurídica é entendida como conceito ou princípio que se divide em uma parte de natureza objetiva, e outra de natureza subjetiva. A primeira que se relaciona com a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado, mesmo quando se qualifiquem como atos legislativos. Por essa razão, se relaciona à proteção do direito adquirido ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Já a de natureza subjetiva, se relaciona à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado em seus mais diversos aspectos de atuação. (SILVA, 2004, p. 274).

Porém, ressalta o autor, que a doutrina prefere admitir que trata-se da existência de dois princípios distintos: o princípio da segurança jurídica quando se observa o aspecto objetivo e da estabilidade das relações jurídicas, e o princípio da proteção à confiança no que se refere ao aspecto subjetivo. (SILVA, 2004, p. 274).

Sendo assim, impõe este princípio a preservação de relações jurídicas e seus efeitos, desde que consolidadas através de coisa julgada, ato jurídico perfeito ou direito adquirido.

3.1.2 Igualdade

A igualdade, preceituada no artigo 5º, caput da CF/88, prevê que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

De acordo com essa leitura e com as lições de Alexandre de Moraes é que se pode entender que o que se veda são as diferenciações arbitrárias, absurdas, afinal, o tratamento desigual, nos casos em que haja desigualdade, na medida em que se desigualem é exigência do próprio conceito de justiça, pois protege certas finalidades, somente se tendo por lesado este princípio quando o elemento

discriminador não se encontra em favor de finalidade acolhida pelo direito. (2012, p. 35)

Explica Ana Clara Carvalho, na Revista do Curso de Direito da UNIFACS – volume 2, que há íntima ligação entre os conceitos de igualdade e justiça apesar da crença de que o conceito de justiça seja inerente à natureza humana, enquanto o de igualdade tenha maior carga cultural e ideológica (2002, p.111).

Paulo de Barros Carvalho, explica que o destinatário deste princípio é o legislador, que aqui deve ser compreendido da forma mais abrangente, isto é, devendo ser estendido aos órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de jurisdição. (2011, p. 200).

Já Alexandre de Moraes (2012, p. 35-36), explica que o princípio da igualdade opera em dois planos distintos: frente ao legislador ou ao executivo, impedindo que criem tratamentos abusivamente diferenciados às pessoas que estejam em situações idênticas e além disso, frente ao intérprete (autoridade pública, de aplicar lei e atos normativos de maneira igualitária), “sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social”.

Este princípio apresenta duas acepções: a formal e material, visando à indistinção daqueles que se encontram em situação análoga e, em seu aspecto material, busca tratar os dessemelhantes de forma a reduzir as diferenças entre eles, ou seja, de forma desigual na medida de suas desigualdades.

Mas outra questão que deve ser suscitada acerca desse princípio diz respeito aos limites que devem ser feitos a essa distinção. Afinal, se é possível realizar um tratamento desigual de forma a reduzir as desigualdades, é necessário indagar quais são as diferenciações que não podem ser realizadas sem, em troca, realizar uma violação a este princípio. Em relação a este questionamento, Celso Antônio Bandeira de Mello entendeu (2010, p. 21 – 22):

[...] o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;

b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;

c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com elas

Com clareza, expõe Dirley da Cunha Júnior (2009, p. 658), que o direito de igualdade é direito de todos de serem tratados igualmente, na medida em que se equivalem e desigualmente na medida em que se desequivalem, seja perante a ordem jurídica, seja perante a oportunidade de acesso aos bens da vida. Desta forma, demonstra com precisão a diferença entre igualdade formal, presente perante a ordem jurídica e material, perante a oportunidade de acesso aos bens da vida.

3.1.3 Legalidade

O princípio da legalidade encontra-se previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal que prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Explica Celso Antônio Bandeira de Mello que este princípio busca garantir que a atuação do Executivo não vá além da concretização da vontade geral (aqui expressa por meio de lei e atos normativos), opondo-se a qualquer forma de poder autoritário. (2012, p. 103).

Sendo assim, apesar de vigor, no plano das relações privadas, a ideia de que tudo que não está proibido por lei está permitido, este raciocínio não se estende às relações públicas. Nestas, a legalidade perpassa pela ideia de que só compete à

Administração Pública atuar, quando houver autorização ou permissivo legal. (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 905)

Este princípio decorre da indisponibilidade do direito público, só cabendo atuação do poder público quando houver previsão legal.

Em outras palavras, este princípio preceitua que, para impor ou impedir condutas é necessária presença de instrumento legislativo e será melhor abordado em tópico pertinente à sua aplicação ao direito tributário.

3.1.5 Moralidade

A moralidade, por seu turno, Impõe comportamento que esteja de acordo com a moral, com os valores éticos.

Conforme apregoa Dirley da Cunha Júnior (2009, 906):

Deve-se entender por moralidade administrativa um conjunto de valores éticos que fixam um padrão de conduta que deve ser necessariamente observado pelos agentes públicos como condição para uma honesta, proba e íntegra gestão da coisa pública, de modo a impor que estes agentes atuem no desempenho de suas funções com retidão de caráter, decência, lealdade, decoro e boa-fé.

Por sua vez, esclarece Regina Helena Costa (2009, p. 59), que a observância deste princípio aplica-se a dois planos distintos: aplica-se ao legislativo, para que se busque uma atividade tributária equilibrada e justa; e aplica-se também ao administrativo, norteados os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas funções. Traduzindo, a autora, o primeiro plano, funda-se na razoabilidade da tributação. No segundo plano, a atuação deste princípio revela-se na arrecadação dos tributos e na sua fiscalização.

3.1.6 Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular

De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, constitui este, princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. Não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que diversos façam alusão ou impliquem manifestação concreta deste princípio, a exemplo dos princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente, entre outros. (2012, p. 99).

Predica o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular que, no caso de conflitos entre interesse coletivo e particular, o primeiro deve prevalecer.

A título exemplificativo, a configuração desse princípio se dá nos casos em que a função social da propriedade prevalece sobre o direito de propriedade, apresenta-se o primeiro como limitante constitucionalmente determinado ao exercício do segundo. Por esta razão, não deve o proprietário dispor de seu bem imóvel como bem queira em prejuízo da coletividade.

3.2 PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.2.1 Princípio da Legalidade Tributária

A Legalidade Tributária constitui direito fundamental do contribuinte, que só pode ser tributado por tributos especificados em lei, ou seja, o tributo só pode ser criado por lei (que aqui se apresentada em seu sentido estrito), não podendo haver instituição de tributo por decreto, por exemplo.

Quaisquer das pessoas políticas somente poderão instituir tributos, bem como aumentar tributos já existentes, se, e somente se, houver previsão legal.

Este princípio encontra sua previsão no art. 150, § 6º da Constituição Federal:

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

I-exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º XII, g

De acordo com Regina Helena Costa (2009, p. 62), este princípio não se limita a autorização de lei para cobrança de tributos, mas também à previsão de seus aspectos mais basilares.

O Princípio da Legalidade deve ser entendido não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa, mas também como relação de conformidade com a lei em seu sentido formal, sendo ato oriundo de órgão que tem a competência constitucional para exercício legislativo.

Importante perceber que o artigo 153, parágrafo 1º, que preceitua que: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”, não constitui exceção à legalidade. Afinal, é uma faculdade do Poder Executivo alterar as alíquotas desde que observadas as condições e limites estabelecidos em lei. Se a lei que estabeleceu alíquota estabeleceu limites, o executivo pode aumentar ou diminuir de acordo com estes.

Ou seja, esta possibilidade representa apenas um exemplo de mitigação deste princípio.

3.2.2 Princípio da Anterioridade da lei tributária

Este princípio determina que a lei que institua ou majore um tributo preveja para si um prazo de vacância (*vacatio legis*) que é obrigatório e que deve ser contado a partir da data de sua publicação. Somente após atingido seu termo, entra em vigor a incidência de novo tributo ou a majoração de um já existente. Desta feita, é dado um período de tempo para que os contribuintes possam se preparar para suportar a nova carga tributaria. De forma que, não apenas este princípio é preservado, mas

também o sobreprincípio da segurança jurídica, que é garantidor da previsibilidade dos atos estatais. (PETRY, 2009, p. 75).

Além desta garantia, o princípio da anterioridade tributária, traz aos contribuintes a garantia de que, somente os fatos ocorridos após o início da vigência da norma possam ser atingidos, ou seja, os fatos concretizados durante a *vacatio legis* também ficam protegidos, o que, de acordo com Rodrigo Caramori Petry nos faz concluir que a anterioridade tributaria funciona aqui de forma redundante com o princípio da irretroatividade tributaria. (2009, p. 75)

Este princípio tem previsão no art. 150, III, b da Constituição Federal, que preceitua que as pessoas políticas não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro (que a título explicativo coincide com o ano civil) em que tenha sido publicada lei que os instituiu ou aumentou, configurando-se aqui hipótese de anterioridade direta.

Já de acordo com a norma contida no art.150 III, c da Constituição Federal existe outro tipo de anterioridade, qual seja, a nonagesimal, que veda às pessoas políticas a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data da publicação da lei que instituiu ou aumentou-os.

Como se pode inferir da anterioridade e a noventa só se aplicam às leis que criem ou aumentem tributos. Sendo assim, em caso de lei que implemente a redução ou extinção de tributos, o que claramente beneficia o contribuinte, não há necessidade da observância deste prazo.

Essas anterioridades foram criadas para evitar surpresas ao contribuinte se apresentando muitas vezes conjuntamente, de forma a beneficiar o contribuinte com a anterioridade que lhe estabelecer prazo mais favorável, mais dilatado.

3.2.3 Princípio da isonomia aplicável ao direito tributário

“A Constituição assegura o tratamento paritário dos cidadãos erigindo como princípio fundamental o da igualdade” (BARRETO, 1987, p. 95).

O princípio da isonomia aplicável ao direito tributário refere-se à igualdade material, não se limitando à formal. Por essa razão, prevê uma igualdade de fato e não apenas uma que se restrinja a colocar as pessoas em situação isonômica perante a lei.

A agressão ao princípio é mais facilmente percebida, em matéria tributária, pela inadequação da base de cálculo. Essa inadequação pode decorrer do não cabimento do fator tomado como elemento de desigualdade, pela ausência de correlação lógica, ou pela não consonância dessa correlação (BARRETO, 1987, p. 96).

Informa Aires Barreto (1987, p. 96), que os “tributos fixos” ofendem este princípio, especialmente por não guardarem consonância com os interesses prestigiados pelo nosso sistema constitucional.

“Tributos fixos” são aqueles cobrados a partir de um valor determinado estabelecido por autoridade administrativa. Este valor não se altera independentemente do bem sobre o qual recaia.

Então, o princípio da capacidade contributiva, dá fundamental destaque à base de cálculo como critério de distinção das espécies tributárias (conf. Art. 18, § 2º) e dos limites da competência tributária da União (conf. Art. 21, § 1º), por esta razão, a instituição dos “tributos fixos” agride frontalmente esse princípio. (BARRETO, 1987, p. 96).

Além da capacidade contributiva, a progressividade (que apregoa que a majoração da alíquota aplicável deve acompanhar o aumento da base de cálculo) e o princípio da seletividade (que prevê a gradação das alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos), também representam relevantes critérios para aplicação da igualdade material.

Por fim, esclarece o autor, que sempre que os fatos tenham valores distintos, o princípio exige que o legislador preveja base de cálculo compatível com essa diversificação quantitativa (BARRETO, 1987, p. 96).

Então, é possível perceber, que a base de cálculo é elemento relevante à observância deste princípio, devendo variar de acordo com a diversidade referente

aos fatores tributáveis. Variando o valor desses fatores, deve variar também, de forma equânime a base de cálculo.

3.2.4 Princípio da vedação à diferenciação tributária de bens ou serviços em razão da procedência ou destino dos mesmos

O princípio da vedação à diferenciação tributária de bens ou serviços em razão da procedência ou destino dos mesmos encontra-se disciplinado no art. 152 da Constituição Federal: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”.

Devido à existência dessa vedação, é que não é possível fixar alíquotas diferentes em razão do Estado, ou do país de origem do veículo, pois o IPVA se submete a este princípio.

3.2.5 Princípio da irretroatividade da lei tributária

O princípio da irretroatividade da lei tributária afirma que a lei tributária que cria ou aumenta tributos não pode retroagir para alcançar fatos anteriores ao início de sua vigência. Esta noção se apresenta no art. 5º, XXXVI, CF/88 que informa que: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”.

Faz-se oportuna a transcrição do que informa Luciano Amaro (2012, p. 141) sobre este princípio:

Esse dispositivo [...] é dirigido não só ao aplicador da lei (que não a pode fazer incidir sobre fato pretérito), mas também ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato.

Desta forma, a lei deve estender seus efeitos apenas para o futuro protegendo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, e a coisa julgada. Então logicamente, não cabe aqui, a retroatividade salvo se a retroatividade for em prol do contribuinte.

3.2.6 Princípio da Capacidade Contributiva

Ricardo Lobo Torres faz um esforço histórico desse princípio tão caro ao Direito Tributário. Informa que a transição do patrimonialismo para o capitalismo se caracterizou pela ideia de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão. Este princípio se transformou em um dos pontos norteadores do liberalismo na obra de Adam Smith e nos textos jurídicos fundamentais, a exemplo da Declaração dos Direitos do Homem (TORRES, 2009, p.92).

Após um período em que ficou eclipsado devido à exurgência dos positivistas, período em que, a justificativa para os impostos passou a ser a legalidade e a vontade do dirigente, ultimamente reacendeu-se a preocupação com este princípio. Tanto as Constituições da Itália (1947) e da Espanha (1978) mencionaram expressamente o princípio da capacidade econômica. Além disso, reformas tributárias realizadas nos Estados Unidos, na Inglaterra e na Alemanha denotam a preocupação de ajustar os respectivos sistemas tributários ao princípio da capacidade contributiva (TORRES, 2009, p.93).

Já no Brasil este princípio ingressou no nosso ordenamento com a constituição do nosso Estado Fiscal, no início do século passado. Coube ao Visconde de Cairú captar os princípios lançados na obra de Adam Smith. Por muito tempo esse princípio foi deixado de lado devido nossa vocação para o positivismo. Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946. Não foi considerado pelas constituições outorgadas pelo regime autoritário (1967/69) e tornou a surgir, veementemente, no texto do art. 145, § 1º da CF/88, o que passou a provocar discussão sobre o tema. (TORRES, 2009, p.93)

A capacidade contributiva deve ser sempre observada no direito tributário, afinal, de acordo com este princípio, a graduação dos impostos deve levar em conta circunstâncias que digam respeito à capacidade do indivíduo para suportar o ônus tributário.

Este princípio, como visto, está expressamente disposto no art. 145, § 1º da Magna Carta, se relacionando à concepção de que quem tem mais tem o dever, também e conseqüente de pagar mais. Para ficar mais clara a influência desse princípio no centro das discussões do tema que aqui se pretende elucidar, cumpre trazer a visão de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 215) de que, a capacidade contributiva do sujeito passivo, configura padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e também, o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e proporção do expediente impositivo.

Explica Regina Helena Costa que a aplicação do princípio da capacidade contributiva apresenta como principais efeitos a limitação ao poder de tributar (aspecto negativo) e, em contrapartida, assegurar direitos subjetivos do cidadão-contribuinte (aspecto positivo). Os efeitos dessa regra fundamental se relacionarão com institutos básicos do direito tributário, quais sejam a capacidade tributária passiva e o critério quantitativo da hipótese de incidência (2012, p. 56).

Acentua a autora, que é tradicional o ensinamento de que este princípio é orientador dos impostos (tributos que independem de atuação estatal) e que taxas e contribuições (tributos vinculados a atuação estatal) informam-se, respectivamente pelos princípios da retributividade ou da remuneração e do benefício (COSTA, 2012, p. 56).

Afinal, como imposto trata-se de hipótese tributária cuja hipótese de incidência consiste em fato qualquer distinto de atuação estatal, a capacidade contributiva é único fundamento para essa modalidade de exação (COSTA, 2012, p. 57).

Já para Geraldo Ataliba, citado por Regina Helena Costa, a capacidade contributiva se apresenta como único critério de modulação dos impostos. Os demais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não considerem a capacidade contributiva são arbitrários e conseqüentemente inconstitucionais (2012, p. 57).

Também informa Regina Helena Costa que o princípio em tela imprime tendência de personalização dos impostos e, por esta razão, quando da instituição destes, deverão ser consideradas, ao máximo, as condições pessoais dos contribuintes. (2012, p. 57).

A distinção entre imposto pessoal e imposto real é muito bem apreendida por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, sendo imposto pessoal: “[...] *aquele que, ao atingir determinado indicador econômico do contribuinte, o faz levando em conta suas condições pessoais*”. Por seu turno, o imposto real, “*é o que, objetivamente, incide sobre determinado bem, receita ou operação do contribuinte, abstraindo de sua condição pessoal*”. Dentre os exemplos, abordados pelo autor desta última espécie de imposto apresenta-se o IPVA. (2005, p. 17).

De outra feita, podemos concluir que, a personalização do imposto deve ser observada sempre que seja possível, independentemente de se tratar de imposto real ou pessoal.

Interessante destacar a distinção entre capacidade econômica e contributiva. Segundo Ives Gandra Martins (1990, p. 59):

“contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder”.

Para alguns autores, porém, esta distinção não tem relevância, se confundindo a capacidade contributiva com a capacidade econômica do contribuinte. (TORRES, 2009, p. 93)

Sendo assim, este princípio serve a percepção do *quantum* é possível ao sujeito contribuir.

Apesar de ser mais fácil vislumbrar a influência deste princípio em relação aos tributos fiscais, mesmo no caso de tributo extrafiscal (aquele que visa prioritariamente induzir comportamentos), em que a capacidade contributiva fica mitigada, não constitui caso de eliminação da observância deste princípio.

Alertam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo que existem variadas técnicas para graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo duas delas mais comumente aplicadas pelo legislador. (2005, p. 18)

A primeira delas, qual seja a autorização de dedução de despesas pessoais essenciais da base de cálculo do imposto, permite que se reconheçam não terem

mesma capacidade contributiva pessoas distintas que mesmo que auferam renda equivalente, difiram por condições como número de dependentes, gastos com saúde, educação, entre outros. (2005, p. 18)

A segunda delas, por sua vez a progressividade das alíquotas em função do valor da base de cálculo, também conhecida como progressividade fiscal, permite a tributação mais pesada em relação às elevadas rendas. (2005, p. 18)

Importante também inferir, que este princípio não pode ser visto de forma autônoma ao princípio da isonomia, pois uma vez violado o princípio da capacidade contributiva, também restará violado o da isonomia.

Como ressalta Ana Clara Carvalho (2002, p. 113): *“Em matéria tributária, os principais instrumentos de atuação do princípio da isonomia são a capacidade contributiva e a progressividade [...]”*

Então, considerando-se a clara relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade no campo tributário, a violação do primeiro consiste em nítido desrespeito ao segundo.

3.2.7 Princípio da Vedação ao Confisco

A expressão confisco ou confiscação, deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, constituindo ato através do qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, o que pode ser feito a partir de ato administrativo ou por sentença judiciária, pautados em lei. (MACHADO, 1991, p. 72)

Como regra geral, o confisco constitui punição, e por isso, sua imposição ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em razão do que, sem prejuízo de outras sanções, a lei impõe a perda de bens em seu poder, em prol do erário público. Desta forma, o confisco ou confiscação pode ser total (quando abrange todo o patrimônio do condenado) ou parcial (quando somente incide sobre uma certa porção de bens) (MACHADO, 1991, p. 72).

Por fim, nas palavras do autor, “tributo *com efeito de confisco* é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade” (MACHADO, 1991, p. 72).

Após esta exposição do alcance da expressão confisco, temos que a vedação ao confisco se aplica a todos os tributos, não havendo previsão constitucional de limitação a este princípio.

Esta vedação não se apresentava de forma expressa na Constituição anterior. Mas ainda hoje subsiste grande dificuldade em se estabelecer o que é, de fato, confiscatório.

Consiste o confisco, para Hugo de Brito Machado, ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do erário, podendo ocorrer em decorrência de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize. (MACHADO, 1991, p. 72)

Já quanto ao alcance deste princípio, baseando-se nas lições de Roque Carraza (2008, p. 101), este princípio limita o direito inerente às pessoas públicas de expropriar bens privados, devendo haver graduação dos impostos de modo que não incidam sobre fontes produtoras de riqueza dos contribuintes. Sendo, ainda na visão do autor, confiscatório o imposto que “esgota” a riqueza tributável das pessoas.

Por conta de tudo o exposto pode-se perceber que este princípio se relaciona ao princípio da capacidade tributária, pois a violação de um princípio implica na violação do outro.

3.2.8 Princípio da Indelegabilidade da competência tributária

O princípio da indelegabilidade da competência tributária, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 218-219), consiste na faculdade legislativa de instituir e dispor sobre os tributos, não podendo ser delegada.

Não pode ser transferida a capacidade recebida pelo contribuinte, porém, é relevante acentuar que a capacidade ativa, ou seja a de apenas recolher os tributos, pode ser alvo de delegação.

3. 3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO IPVA

Aplica-se ao IPVA os princípios do direito tributário, desta feita, aplica-se ao IPVA o princípio da legalidade, que, como visto, refere-se no caso à necessidade de ato de instituição e aumento de tributo ser feito mediante lei, podendo mesmo, o executivo atualizar valores venais de veículos por meio de decreto, pois essa atualização não se configura como aumento, mas somente forma de correção do valor.

O princípio da isonomia, aqui também aplicado, preconizando o tratamento desigual entre contribuintes em situações distintas. Sendo IPVA, a tributação levará em conta apenas o bem individualmente considerado, ou seja, o veículo.

Interessante considerar que apesar de se aplicar a noventena ao IPVA, esta não se aplica quanto à fixação da base de cálculo desse imposto, consistindo exceção à noventena. Pois há previsão constitucional neste sentido (art. 150, § 1º). No restante, o IPVA se sujeita tanto à anterioridade quanto à noventena.

A irretroatividade aplica-se a este tributo como os demais, sendo prospectivo.

Quanto à vedação ao confisco, como abordado anteriormente, não há limitação a utilização deste princípio. A razoabilidade deve ser observada quando da concretização deste imposto.

A capacidade contributiva mesmo podendo sofrer mitigação em caso de impostos com função extrafiscal, se estende a todos os impostos.

Além dos princípios vistos, discute-se a possibilidade de aplicação da progressividade ao IPVA como conseqüência lógica do princípio da capacidade contributiva. A progressividade consiste na majoração das alíquotas conforme a base de cálculo, ou seja, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota. No caso do IPVA, quanto mais alto o valor do veículo, maior seria a alíquota. Quanto mais luxuoso o veículo, maior a alíquota.

Em razão de todas estas considerações, é fácil perceber a importância dos princípios em relação ao IPVA.

4 DA INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

4.1 A IMPORTÂNCIA DA DELIMITAÇÃO DO VOCÁBULO VEÍCULOS AUTOMOTORES

A expressão veículo provém, de acordo com De Plácido e Silva, do latim *vehiculo*, de *vehere* (conduzir, transportar) sendo, genericamente instrumento ou aparelho que, presentes certos requisitos, serve ao transporte de coisas e pessoas, de um lugar para outro (2001, p. 853).

Por sua vez, também é possível encontrar o conceito de veículo de acordo com Aurélio Ferreira no Novo Dicionário da Língua Portuguesa (2004, p. 2041) sendo este, “1. 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; meio de transporte; transporte.”

Em seu turno a expressão automotor provém da comunhão de duas expressões: auto, que refere-se à expressão ‘por si próprio’, ‘de si mesmo’ (2004, p. 231), e motor, que é “2. tudo o que dá movimento a um maquinismo, máquina, máquina motriz”.

Consoante asseverado no capítulo segundo, o conceito de veículo automotor encontra sua definição no anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503/1997), significando para esta lei: “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 tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

Apesar da clara definição de veículo automotor, ainda é cediço o entendimento doutrinário acerca da extensão desse conceito. Desta forma, parte da doutrina compreende que o conceito de veículo automotor não é estranho aos conceitos de

aeronave e embarcação. Outra parte, por sua vez, entende que não há que confundi-los. Daí a importância da delimitação deste vocábulo. É o que se passa a expor.

Para Ricardo Alvarenga, em seu artigo “*O IPVA na propriedade de Aeronaves*”, “o conceito de aeronave muito se distancia da definição emprestada à expressão “veículo automotor”, razão pela qual, se pode entender como totalmente equivocada a tentativa de alguns Estados de também fazerem incidir o IPVA sobre a propriedade desses bens”. Afinal, para o autor, o vocábulo “aeronave”, possui definição própria, delineada pelo art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica (1998, p.65 - 66). De acordo com este artigo:

“Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

Parágrafo único. A aeronave é bem móvel registrável para o efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade (artigos 72, I, 109 e 114), transferência por ato entre vivos (artigos 72, II e 115, IV), constituição de hipoteca (artigos 72, II e 138), publicidade (artigos 72, III e 117) e cadastramento geral (artigo 72, V).”

Desse conceito, infere, Ricardo Alvarenga, que, ao contrário dos veículos automotores convencionais, as aeronaves são manobráveis em vôo, sustentando-se no ar e circulando no espaço aéreo, em aerovias, não em rodovias (1998, p.66).

Para o autor, essas características demonstram que aeronave e veículo automotor são espécies completamente diferentes, que só têm em comum, a possibilidade de serem veículos (ALVARENGA, 1998, p. 66).

Apesar de o autor acentuar que só poderia, em um enfoque geral, admitir aeronave como espécie do gênero veículo, mas que mesmo sob esse enfoque, não se poderia deixar de reconhecer que ambos são espécies completamente diferentes, que só apresentam em comum a possibilidade de serem veículos, há que se abrir no momento uma ressalva: Não há apenas em comum a possibilidade de serem veículos, mas sobretudo a possibilidade de ser, também a aeronave, veículo automotor, uma vez que apresenta mecanismo capaz de fazê-la mover-se por si

própria, em nada se distanciando da hipótese de incidência do imposto aqui discutido.

Por fim, confunde-se o autor com os conceitos de gênero e espécie, pois, veículo automotor não constitui espécie diferente de aeronave, como acentua o autor ao informar que são espécies diferentes, mas sim gênero no qual se encontra inclusa a espécie aeronave, para além de embarcação e também dos veículos terrestres.

Pontua também, o autor, que veículo automotor não pode ser equiparado à aeronave porque: não é manobrável em vôo, no espaço aéreo; não é sustentável nem circulável no espaço aéreo. (ALVARENGA, 1998, p. 66).

Mas se faz necessário enfatizar que, apenas se limitássemos a interpretação do conceito veículo automotor à veículo terrestre essas observações se fariam pertinentes, pois aquele vocábulo não exclui a contento nenhuma das características apresentadas como traços distintivos pelo autor.

Para o autor, 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 à aeronave, que para caracterizar-se deve apresentar as características citadas no parágrafo anterior (ALVARENGA, 1998, p. 67).

Porém, não se pode deixar de observar que, fosse a intenção do legislador, este mesmo teria restringido o âmbito de incidência do imposto aos veículos automotores terrestres fazendo o uso específico e incontestado dessa expressão, não dando azes a uma interpretação que incluía os demais veículos.

Logo, se conclui que houve aqui uma interpretação mais restrita que aquela prevista na norma constitucional.

Para o autor, pode-se acrescentar que existem aeronaves que sequer possuem motor a exemplo dos planadores e aeróstatos, que, sendo aeronaves, não são dotadas de qualquer espécie de motor (ALVARENGA, 1998, p. 67).

Ora, no caso de inexistência de motor, independente de ser o veículo aquático, terrestre ou aéreo, a exemplo dos planadores e aeróstatos, não apresenta-se a hipótese de incidência do IPVA, pois nestes casos não estaremos diante de um

veículo automotor. Este raciocínio será abordado mais adiante quando da análise dos comentários de Gladston Mamede acerca desta questão.

Por sua vez, o conceito de embarcação nos é fornecido pelo art. 11º da Lei 2.180 de 1954, que dispõe sobre o Tribunal Marítimo:

Art . 11. 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.

Parágrafo único. Ficam-lhe equiparados:

- a) os artefatos flutuantes de habitual locomoção em seu emprêgo;
- b) as embarcações utilizadas na praticagem, no transporte não remunerado e nas atividades religiosas, científicas, beneficentes, recreativas e desportivas;
- c) as empregadas no serviço público, exceto as da Marinha de Guerra;
- d) as da Marinha de Guerra, quando utilizadas total ou parcialmente no transporte remunerado de passageiros ou cargas;
- e) as aeronaves durante a flutuação ou em vôo, desde que colidam ou atentem de qualquer maneira contra embarcações mercantes.
- f) os navios de Estados estrangeiros utilizados para fins comerciais. (Incluído pela Lei nº 9.578, de 1997)

Como se pode perceber, as características e peculiaridades das embarcações também não constituem empecilho suficiente ao enquadramento destes no conceito de veículo automotor.

Na visão de Gladston Mamede para o IPVA a Constituição não restringiu à ideia de veículo à movimentação terrestre. O conceito inclui também veículos de movimentação pela água e pelo ar. Continua o autor em suas explanações (2002, p. 53).

“Porém, houve uma qualificação expressa na autorização constitucional: no universo dos veículos, somente os automotores carregam para seus proprietários a obrigação tributária. A ideia de movimento, viu-se, é elementar à ideia de veículo; veículo é, essencialmente, o meio através do qual se transporta, vale dizer, se conduz de um ponto a outro. Para o conceito tributário estudado, importa observar a causa do movimento de um

veículo; em alguns a causa é uma força externa que os impulsiona: a canoa que o rio empurra, o veleiro que o vento empurra, a carroça que o cavalo puxa etc. Outros, porém, têm movimento intrínseco a estrutura: eles se automovimentam; são puxados ou empurrados por si mesmos, utilizando-se para tanto de um motor. Daí se falar em veículo automotor.”

Ainda explica o autor, que o termo motor se relaciona intimamente com a palavra movimento, mas a ela não se limita, se amoldando melhor a ideia de “mecanismo de movimento”. Sendo assim, motor é mecanismo, podendo ser a máquina, o aparelho, que gera e pode transmitir movimento, provocar movimento. Este movimento pode se dar de diversas formas; a exemplo de movimentos gerados por campos magnéticos nos motores elétricos, pela combustão de substâncias inflamáveis (derivados de petróleo, gases, alcoóis etc.). Esclarecendo ainda que, não há definição que dê conformação obrigatória ao motor que movimenta o veículo; apenas exigência de que o movimento seja produzido por um motor mesmo que de forma auxiliar. De acordo com a definição de Gladston Mamede, a limitação ao poder da Fazenda Pública resulta na exclusão da tributação de todos os veículos movimentados por força animal, mesmo que humana, ou por mera captação de forças naturais como carroças, barcos a remo ou a vela (mesmo os grandes veleiros que desprovidos de motor auxiliar), planadores etc. Para o autor, os veículos providos de motor auxiliar, merecem atenção especial, pois, se por um lado, são movimentados por forças naturais, por outro lado dispõem de motor, sendo capazes de se autolocomover satisfazendo a exigência constitucional, e, conclui, o autor, sendo justificável a tributação (2002, p. 53-54).

Outro aspecto relevante à determinação do alcance da expressão veículo automotor, é a ausência de lei complementar que defina o fato gerador do IPVA, pois, devido o exercício da capacidade legislativa plena pelos estados, esse estudo parte da ideia de que, fica a cargo de cada estado estabelecer a incidência do IPVA sobre todos os veículos que se encontrem dentro do conceito de veículos automotores. Por essa razão, podem estados distintos apresentarem diferentes entendimentos sobre a base de cálculo do IPVA.

Podemos concluir então, que o conceito de veículo automotor é conceito amplo, pois inclui todos os meios de locomoção que apresentem “mecanismo de movimento”,

que pode ser máquina ou aparelho que possa dar origem, provocar movimento. Por esta simples razão, e não havendo especificação sobre o motor que dá causa ao movimento, não há que se privar os estados da percepção de recursos proveniente da propriedade de embarcações e aeronaves, incluindo-se mesmo os veículos que dispõem de motor auxiliar.

Por outro lado, os veículos que não apresentem motor, quais sejam, os que são movimentados por força animal, humana, ou devido a mera captação de forças naturais estão excluídos da possibilidade de tributação por parte da Fazenda Pública, constituindo hipótese de limitação ao seu poder de tributar.

4.2 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA

4.2.1 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM.

Além das questões atinentes à legislação, passaremos agora a analisar o entendimento jurisprudencial acerca da matéria.

O tema da incidência ou não do IPVA sobre embarcações e aeronaves começou a ser analisado em 1994, pela 2ª Turma do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM, o acórdão recorrido, prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas, havia negado a possibilidade de incidência do IPVA sobre embarcações.

Por maioria de votos, o Recurso não foi conhecido, mas houve divergência de posicionamento quanto a extensão da incidência do IPVA.

Se mostrou favorável a incidência, o Relator Ministro Marco Aurélio, que, baseando-se no parecer de Yoshiaki Ichihara, citado em “Comentários à Constituição de Brasil”, de autoria de Celso Bastos e Ives Gandra Martins, afirmou que o 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” (1990, p. 357). Baseou-

se também, o Relator, nas lições de Cretella Júnior, para quem, em sentido lato, veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea; e de Pinto Ferreira, para quem veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, com sua fabricação e circulação destinadas ao transporte de pessoas, bens e mercadorias.

Com base no exposto, defendeu o Ministro, que o imposto previsto na Magna Carta não limita sua incidência apenas à propriedade de veículos automotores terrestres, mas também à propriedade de veículos automotores de natureza hídrica ou aérea. Informando que, não se pode introduzir limitação ao dispositivo constitucional que nele não se contém.

Pelo exposto, o Ministro Relator conheceu e deu provimento ao recurso. O julgamento foi adiado em função do pedido de vista do Ministro Francisco Rezek.

O Ministro Rezek, por sua vez, posicionou-se contrariamente ao conhecimento do recurso opinando que o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas deveria ser preservado. Apresentou, o ministro, os seguintes argumentos:

Baseou-se na origem histórica do IPVA, como sucessor da Taxa Rodoviária Única, para justificar o campo de incidência do IPVA, afinal, a taxa que precedeu o imposto se limitava apenas aos veículos terrestre, uma vez que visava a manutenção de estradas e rodovias.

Também não lhe pareceu que tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, por meio do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, a cobrança sobre propriedade de quaisquer aeronaves e embarcações.

Além do mais, o Ministro afirma que se fizer a interpretação etimológica da expressão “veículos automotores” é possível enquadrar no conceito o navio e a aeronave bem como qualquer criatura do reino animal, já que este também seria veículo porque capaz de transportar coisas e automotor porque “independe de qualquer tração externa à sua própria estrutura física”. Para ele, o conceito não deve ser entendido semanticamente, ampliativamente.

Afirma o Ministro, a hostilidade das autoridades federais à tese de que a abrangência seja constitucional e a conseqüente ausência de cobrança desse imposto no que se refere às embarcações e aeronaves.

Por fim afirma que:

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 o único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual.

Ou seja, acentua a inexistência de registro.

O Relator, então, propôs o deslocamento do caso para o Pleno, para que houvesse sedimentação da jurisprudência. O julgamento ocorreu em 1998.

O Ministro Sepúlveda Pertence posicionou-se em consonância com o quanto exposto pelo Ministro Francisco Rezek, pautando-se no parecer do, à época, Procurador da República Moacir Antônio Machado de Paula quando da representação de inconstitucionalidade de normas legais do Espírito Santo e do Rio de Janeiro que sujeitavam embarcações e aeronaves ao IPVA. A representação foi julgada prejudicada, pela superveniência de nova Constituição.

Apesar do posicionamento majoritário do STF importante acentuar a existência do posicionamento em contrário.

4.2.2 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ.

Posteriormente, em 2008, houve julgamento de Recurso Extraordinário 379.572-4 RJ onde discutiu-se novamente, a possibilidade da incidência do IPVA diante de embarcações e aeronaves.

Este recurso, referia-se à negativa de seguimento ao AI 139.973 em face de ausência de prequestionamento de matéria constitucional, os recorrentes interpuseram então, Agravo Regimental. No Agravo Regimental foi alegada a existência de prequestionamento pois discutia-se a constitucionalidade ou não da

pretensão do Estado em estender a cobrança do IPVA às embarcações. O Ministro Relator deu provimento ao recurso e determinou sua conversão em Recurso Extraordinário.

Ao analisar a pretensão, o relator firmou seu entendimento com base na jurisprudência citada pela corte, não se alienando de citar que a matéria em comento foi discutida no RE nº134.509-8/AM.

Ao posicionamento do relator, o Ministro Joaquim Barbosa divergiu.

Apesar de considerar o precedente firmado pela Corte no RE nº134.509-8/AM, o Ministro expressou seu entendimento acerca de um conceito mais amplo de veículos automotores. Vejamos:

Não obstante o precedente firmado pela Corte, no julgamento do RE nº 134.509, do qual tornou-se relator o Ministro Sepúlveda Pertence, pedindo vênias a Sua Excelência, entendo que 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 precedente do RE nº 134.509.

Com base no voto do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Joaquim Barbosa negou provimento ao recurso.

Já o Ministro Carlos Britto, alegando entender que o termo veículos automotores apresenta, de acordo com a Constituição, sentido estrito e não lato, acompanhou, por sua vez, o entendimento do Ministro Relator.

O Ministro Sepúlveda Pertence manteve o entendimento apresentado quando da discussão da questão no RE nº134.509-8/AM repudiando a interpretação literal da expressão e apontando o IPVA como substitutivo da Taxa Rodoviária Única, optando por esta razão, por dar provimento ao recurso.

O Ministro Cezar Peluso, que pediu vista dos autos para melhor apreciação da matéria, convenceu-se do precedente citado pelo Ministro Gilmar Mendes. Também fundamentou sua decisão nas lições do autor Roberto Ferraz. Neste momento faremos uma análise sintética do entendimento de Roberto Ferraz em seu artigo *“Aspectos Controvertidos do IPVA”*.

Para o autor, seria necessário o exame da expressão veículos automotores pela ótica da interpretação gramatical, histórica e sistemática.

Pela ótica gramatical, não haveria dúvida de que embarcações aquáticas e aviões estão abrangidos no conceito de veículo automotor, pois são meios de transporte auto propulsados. Porém, o autor entende que nem sempre o significado semântico corresponde a melhor interpretação da norma descartando que, a simples correspondência de vocábulos é insuficiente à configuração da competência impositiva estabelecida constitucionalmente em favor dos estados devido à propriedade de veículos automotores (FERRAZ, 2005, p. 109).

Por esta razão, se faz necessário o exame histórico e teleológico da norma além de outros métodos interpretativos. Para o autor, que cita Anna Cândida da Cunha Ferraz, é necessária também uma análise do sentido comum, cotidiano da expressão para determinar seu alcance. O sentido comum da expressão veículo automotor está associada apenas aos automóveis, que são comumente chamados de veículos, tendo a expressão automotor clara ligação com o termo automóvel. Já as embarcações e aeronaves são referidas de maneira mais usual como barcos ou navios e aviões, respectivamente (FERRAZ, 2005, p. 109).

Já quanto a interpretação histórica, exclui-se do conceito as embarcações e aeronaves pois não compunham a base de cálculo da Taxa Rodoviária Única, Taxa esta, que antecedeu o IPVA. Além do mais, a atribuição de competência tributária realizada pela EC 27/85 assentou-se na competência administrativa para licenciamento do uso dos veículos que, no caso de aviões e embarcações é federal (FERRAZ, 2005, p. 110).

A interpretação teleológica, por sua vez, não pode ser feita desvinculada de seu contexto histórico e sistemático, fundamentando, o autor, seu entendimento no voto do Ministro Francisco Resek quando a questão foi discutida no Supremo Tribunal Federal, onde não pareceu ao ministro que, examinados os textos constitucionais recentes, tenha sido a intenção do constituinte autorizar os estados a realizar a cobrança, por meio do IPVA, sobre a propriedade de aeronaves e embarcações (FERRAZ, 2005, p. 110).

Por fim, numa interpretação sistemática, nas palavras do autor:

[...] Também se verifica a lógica de que o IPVA seja restrito a veículos automotores terrestres, excluindo-se as embarcações e aeronaves, dada a vocação destes últimos a atender transporte intermunicipal, interestadual e internacional. A competência administrativa para fiscalização destes meios de transporte é exercida pela União, de maneira coerente com a natural independência ou desvinculação desses meios de transporte relativamente a um município ou região, o que confirma seja mais sistemático corresponda sua tributação à União.

Voltando- se ao julgamento do Recurso Especial nº 379.572-4 RJ, a Ministra Cármen Lúcia também acompanhou o entendimento do relator para dar provimento ao Recurso Extraordinário.

O Ministro Marco Aurélio permaneceu com o entendimento do julgado anterior, informando que para ele veículo automotor pode ser embarcação e aeronave não se limitando “apenas aquele que tem quatro rodas”.

Para este ministro também não se pode invocar como óbice à incidência desse imposto sobre embarcações e aeronaves a atuação da Capitania dos Portos que somente atua no âmbito do poder de polícia, havendo neste caso, a cobrança de taxa.

A Ministra Presidente Ellen Gracie também acompanhou o relator para conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Por fim o Tribunal à unanimidade conheceu do Recurso Extraordinário, dando-lhe provimento por maioria.

4.2.3 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 255.111-2/SP.

Já o julgamento do RE 255.111-2/SP, em que figurou como recorrido o estado de São Paulo concluiu pela declaração, por maioria de votos, da inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei 6.606/89 de São Paulo.

O voto do relator, o ministro Marco Aurélio, foi no sentido de que no caso do IPVA: “A incidência abrange a propriedade de qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas.” Por essa razão,

conheceu o recurso e desproveu-o. Repetiu o relator as mesmas razões utilizadas no julgamento do RE 134.509-8/AM.

O ministro Sepúlveda Pertence, também baseando-se em parecer apresentado no precedente anterior, informou a manutenção na concepção de que o campo de incidência do IPVA se limita à veículos automotores de transporte terrestre. Logo, conheceu o recurso e lhe deu provimento.

Estes são os casos de maior repercussão decididos pelo STF acerca do tema, razão pela qual foram abordados neste trabalho.

O que se busca mostrar aqui, é que mais de uma vez, entendeu o Supremo Tribunal Federal que o IPVA como sucedâneo da Taxa Rodoviária Única deve manter as mesmas raízes conceituais. Basearam-se em uma interpretação histórica para determinar o âmbito de abrangência do imposto, acreditando que ambos deveriam estar em consonância.

Este estudo parte da ideia de que houve um equívoco na análise da matéria por parte do Supremo Tribunal Federal, pois a melhor solução para o caso aponta para a constitucionalidade da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves..

4.3 COMENTÁRIOS AO ENTENDIMENTO ADOTADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A princípio, interessante trazer a lume o entendimento de Elaise Ellen Leopoldi e Luciano Garcia Miguel. Afirmam os autores que, se a intenção do legislador fosse restringir o campo de incidência do imposto apenas aos veículos automotores terrestres teria sido feito uso dessa expressão especificamente ou teria sido realizada a exclusão da imposição sobre os navios e aeronaves (2003, p. 29).

Exclui-se aqui a ideia de interpretação ampliativa apregoada pelo Ministro Francisco Rezek. Trata-se apenas de não restringir, sem autorização, disposição constitucional. De acordo com os autores, esse procedimento se mostra em consonância com o princípio da máxima efetividade ou da eficiência. Também sendo

possível, neste caso, a aplicação do brocardo “não cabe distinguir onde a lei não distingue” (LEOPOLDI; GARCIA MIGUEL, 2003, p. 29).

Em outro turno, não cabe aqui a alegação de que a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves consistiria em violação ao princípio da legalidade, afirmando que apenas cabe à lei a definição dos veículos que terão sua propriedade tributada. Afinal, apesar deste princípio prever a necessidade de o legislador proceder exaustivamente na hora de estabelecer a estrutura legal de um tributo, parece forçoso inferir que cabe ao legislador especificar cada veículo automotor alvo de incidência do imposto .

Salienta, José Jayme de Macêdo Oliveira, a desnecessidade de previsão individual de todo tipo de veículo sobre o qual deve recair o IPVA. (2009, 358):

A lei, ao instituir o IPVA, não carece de relacionar os tipos de veículos que serão tributados, na medida em que se exige apenas que sejam veículos automotores. É certo, contudo, que se a lei nova implicar inovação da anterior, deverá respeitar o princípio da anterioridade (caso enseje incidência antes da vigência).

Não há razão para a afirmação de que não deve, o IPVA, incidir sobre veículos aéreos e aquáticos devido a possibilidade de se tributar mesmo animais, afinal estes não são dotados de motor.

O argumento de que não se deve estender a incidência do IPVA às embarcações e aeronaves devido sua origem, já que o imposto sucede a Taxa Rodoviária única também é falho, afinal, a trajetória histórica de um imposto não impõe que o novo imposto se atrele aos contornos da taxa que o antecedeu. Afinal, atrelar o imposto à mesma estrutura jurídica do tributo de origem, resultaria em negar possibilidade de evolução do sistema tributário.

Logo, a percepção do Tribunal de que, sendo a TRU tributo que se limitava apenas a atingir veículos automotores terrestres, deve o IPVA, a esta mesma espécie de veículo limitar sua incidência, significa dizer que, não há espaço para que haja desenvolvimento de um tributo que tenha sua origem histórica pautada em outro, devendo àquele se limitar a uma continuação retilínea e homogênea ao tributo a que sucede.

Também não há que se concordar com o argumento de que não deve ser realizada interpretação etmológica da expressão “veículos automotores” já que, em face dessa interpretação, necessariamente haveria inclusão de aeronaves e embarcações. Ora, trata-se de tributar veículos que sejam automotores, ou seja, instrumentos de transporte de pessoas ou coisas dotados de motor próprio. Não haveria razão, nem espaço legislativo para que se realizasse outra interpretação.

O equívoco no entendimento do Supremo Tribunal Federal, provém do fato que o critério material da hipótese de incidência do IPVA não faz qualquer menção sobre o tipo de veículo, limitando-se apenas a estabelecer que deve ser automotor. Também não explicita a via por onde deva transitar o veículo, se limitando apenas a fazer referência ao termo veículo automotor.

Quanto a ausência de registro e a recusa por parte das autoridades federais em cobrar o IPVA sobre embarcações e aeronaves, explicam, Elaise Ellen Leopoldi e Luciano Garcia Miguel, em momento posterior que, de fato a recusa dificulta a exigência do imposto pelos estados, mas não implica na inconstitucionalidade da exação. Os veículos automotores também estão sujeitos a registro e controle nacional centralizados embora também estejam sujeitos a outro cadastro estadual, para efeitos de cobrança do imposto (2003, p. 31).

Quanto a alegada ausência de ingerência ou poder de disciplinar o tráfego aéreo ou marítimo dos Estados-membros, esclarecem que (LEOPOLDI; GARCIA MIGUEL, 2003, p. 31):

Ora, não tem 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 e para instrumentalizar essa exigência é necessário cadastrar esses veículos exclusivamente para essa finalidade.

Ressalta Yoshiaki Ichihara que, apesar de anteriormente o STF no RE 255.111-2-SP ter julgado que é pela constitucionalidade da incidência do IPVA sobre aeronaves, posteriormente declarou inconstitucional essa cobrança não sendo possível a cobrança pelos estados desse imposto sobre aeronaves e embarcações. A decisão do STF, no julgamento do RE 134.509-8/AM limitou a possibilidade de incidir este

imposto apenas sobre os veículos automotores de trânsito rodoviário. (ICHIHARA, 2012, p. 275).

Em atenção ao exposto, concluímos que, para a jurisprudência preponderante, a vontade do legislador ao criar o IPVA foi a de atrelar a hipótese de incidência do novo imposto apenas aos veículos que transitam por vias terrestres, limitando seu âmbito de incidência material ao da Taxa Rodoviária Única.

Resta evidente, porém, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal pela não incidência do referido imposto sobre veículos aéreos e aquáticos nas legislações estaduais mostra-se equivocado, sendo possível perceber clara divergência perante os ministros do STF em relação à inclusão das embarcações e aeronaves no rol de incidência do IPVA, o que aponta uma brecha para uma possível mudança quanto ao entendimento deste tribunal.

4.4 MÉTODOS INTERPRETATIVOS

Relevante se faz fazer uma análise dos métodos de interpretação adequados à delimitação do vocábulo veículo automotor.

Primeiramente temos que, interpretar significa averiguar. Significa expor o sentido de alguma coisa, afinal, tudo que tem sentido é passível de interpretação. Sendo assim, “A interpretação da norma jurídica, portanto, é a descoberta do sentido que esta encerra”. (NOGUEIRA, 1989, p. 165).

Existe consenso entre os autores que todos os métodos interpretativos servem. Isoladamente considerados, nenhum dos métodos interpretativos resolvem o problema que envolve o sentido da norma. Não há relação de subordinação do interprete aos métodos, podendo se servir de um ou todos na busca do sentido e alcance da norma. (NOGUEIRA, 1989, p. 165).

Logo, não há que se falar em um método de interpretação mais relevante, que prevaleça aprioristicamente em relação ao outro.

Rubem Nogueira apresenta como métodos de interpretação das normas o gramatical ou filológico, que é o mais antigo dos métodos e que foi utilizado em larga

escala pelos glosadores. Este método, busca considerar o sentido de palavras, frases e etc. utilizadas pelo legislador. Peca este método em considerar isoladamente os elementos gramaticais da norma mas, apesar deste defeito, este método não deve ser desprezado, afinal, no caso de textos obscuros ou duvidosos, em geral o intérprete ou aplicador do direito faz, a princípio, uma análise cuidadosa de suas palavras, na busca do sentido provável em que terão sido empregadas para formação de um juízo acerca do texto (NOGUEIRA, 1989, p. 166).

Já o método exegético ou histórico, questiona a vontade e intenção do legislador que produziu a lei. Esta não é tarefa de fácil realização principalmente se consideramos as normas que tem sua elaboração mais antiga. Por essa razão, cabe ao intérprete averiguar todo o processo legislativo da norma alvo de interpretação, bem como as circunstancias políticas e sociais e concepções dominantes à época da elaboração da norma. Tudo isso como forma de aproximar-se ao máximo do pensamento que terá inspirado o legislador. (NOGUEIRA, 1989, p. 167).

Por sua vez, elucida Rubem Nogueira, “O método *lógico-sistemático* ajuda o intérprete ou aplicador da norma a descobrir-lhe o sentido dentro do sistema total do direito vigente”. (NOGUEIRA, 1989, p. 168).

Então, consiste em dever primário do intérprete a análise de dispositivo legal para apreender seu pleno valor expressional. Considerando-se que lei é declaração de vontade do legislador, deve essa ser reproduzida com exatidão, fidelidade e muitas vezes, para que isso ocorra, faz-se necessário indagar o sentido exato de vocábulo ou valor das proposições sob um ponto de vista sintático. (REALE, 2009, p. 279).

Ainda explicando a relevância do método gramatical, esclarece Miguel Reale (2007, p. 279):

A lei é uma realidade morfológica e sintática que deve ser, por conseguinte, estudada do ponto de vista gramatical. É da gramática – tomada esta palavra no seu sentido mais amplo – o primeiro caminho que o intérprete deve percorrer para dar-nos o sentido rigoroso de uma norma legal. Toda lei tem um significado e um alcance que são dados pelo arbitro imaginoso do intérprete, mas são, ao contrário, revelados pelo exame imparcial do texto.

Após esta primeira análise, impõe-se a realização de um trabalho lógico, afinal, dispositivo algum está separado dos demais. O valor de cada artigo de lei depende

de sua colocação dentro de um sistema. Sendo assim, se faz necessário interpretar as leis segundo seus valores lingüísticos, mas, concomitantemente, situando-as no conjunto sistemático. A esse trabalho de compreensão de um preceito, em conjunto com todos os que com ele se relacionam logicamente, atribui-se a nomenclatura interpretação lógico-sistemática. (REALE, 2009, p. 279).

Esclarece Rubem Nogueira que, de acordo com o método lógico-sistemático, a lei se dissocia do órgão que a produziu e passa a ter vida própria de forma independente de quem a criou. Cabe ao intérprete encontrar no texto dela a solução buscada, mediante procedimento lógico, analisando diferentes aspectos da norma para descobrir seu sentido e, sempre que necessário, realizar seu enquadramento sistemático no direito positivo para analisar se, pelo conjunto, é possível a compreensão de uma de suas partes. (NOGUEIRA, 1989, p. 168).

Além dos métodos interpretativos mencionados, ainda se pode falar do método da interpretação doutrinária que consiste na “interpretação de determinado texto pelos doutores no assunto que consta dos livros, periódicos e publicações de direito, nas obras dos juristas etc.” (ICHIHARA, 125).

Temos também a interpretação jurisprudencial que é “a interpretação de determinada regra legal efetuada pelos juízes integrantes do Poder Judiciário.” (ICHIHARA, 125).

Aborda também, Yoshiaki Ichihara a interpretação econômica, que aqui não será explanada, afinal, explica o autor que, no Brasil e em matéria tributária, devido o direito positivo e a formatação do sistema jurídico tributário, não é possível sua aplicabilidade. (ICHIHARA, 127).

Como vimos, a análise dos meios interpretativos se faz necessária para que se possa concluir qual o que melhor se adéqua a norma objeto da análise em questão.

Neste caso, dentre os métodos de interpretação apontados, deve-se buscar aquele que melhor atenda à ideia de justiça social.

Como já abordado em tópico anterior que trata sobre o entendimento jurisprudencial, temos que, uma das justificativas para não incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves é a utilização do método de interpretação histórico.

Porém, explicam Gerson Bernardes de Carvalho Neto, Wesley Gustavo Souza Ciciliato e Pedro Luiz Lepri Júnior em seu artigo: *“Da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”*:

Deve-se entender que a interpretação histórica, neste caso, não deve prosperar em detrimento de uma análise sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro. Sendo assim, não se faz correto afirmar que o IPVA deve manter os conceitos elementares da extinta Taxa Rodoviária Única, mantendo assim a sua incidência somente sobre os veículos automotores de via terrestre. Corrobora-se tal entendimento no fato de que, primeiramente, trata-se de duas espécies diferenciadas de tributo: o IPVA é imposto, a TRU, taxa. Ademais, o primeiro tributo, incide sobre a propriedade, o segundo, sobre a utilização do veículo automotor.

Assim, ressaltam os autores, é imperioso considerar que o IPVA não se limita a transcrição do dispositivo legal referente à TRU, bem como não se limita à mera substituição do tributo, ou atualização. É sim, tributo de caráter inovador, sem nenhuma previsão prévia que se faça adequada à comparação. Apesar de alguns autores refutarem a utilização do método gramatical, defende-se aqui, não apenas a utilização deste método, pois insuficiente, mas conjuntamente com este, o método lógico-sistemático, coadunando a incidência de IPVA sobre a propriedade de acordo com nosso sistema jurídico, garantindo não só a concretização do princípio da máxima efetividade, que prevê que a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido de maior eficácia, mas também dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, sendo, desta forma, instrumento de realização da justiça distributiva.

Porém, mesmo que se estabelecesse uma opção pelo método interpretativo histórico, que, como visto questiona a vontade e intenção do legislador que produziu a lei, parece claro que, o objetivo do constituinte ao instituir este imposto fazendo uso da expressão veículo automotor foi devido à percepção de que, a propriedade desses veículos denota a presença de capacidade contributiva por parte de seus proprietários. Pois, se a intenção do legislador fosse em manter a hipótese de incidência da Taxa Rodoviária Única, este simplesmente o teria feito. Então, é possível deduzir que mesmo o uso desse método levaria à percepção de que o vocábulo veículo automotor não deve se limitar apenas aos veículos terrestres.

Além do mais, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, trabalhados no capítulo terceiro, devem ser utilizados como balizas de interpretação da Constituição Federal.

O princípio da capacidade contributiva, como já abordado no capítulo terceiro, se relaciona à ideia de que quem tem mais tem o dever de pagar mais. A capacidade de arcar com o ônus tributário deve ser considerada na hora de estabelecer o *quantum* será pago pelo contribuinte.

No caso do IPVA, segundo Carlos Pimentel em seu artigo “*IPVA sobre aeronaves segue lógica de automotores*”, a capacidade contributiva deve ser levada em consideração mesmo no caso se embarcações e aeronaves:

[...] o proprietário de veículo automotor é tributado na medida do valor pecuniário (base de cálculo) e de características individuais de seu bem (alíquotas diferenciadas). O legislador ordinário buscará, portanto, a partir destes critérios, aproximar-se o máximo possível do que preceitua o princípio da capacidade contributiva.

[...] Ora, mas as embarcações e as aeronaves não são veículos automotores? Remetemo-nos ao que dispõe o Código de Trânsito Brasileiro, em seu Anexo: “Veículo Automotor — 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).

Sendo assim, a extensão deste princípio deve abranger todos os tipos de veículos automotores. Afinal, essa possibilidade deriva da importância deste princípio que, nitidamente se refere à possibilidade de graduação do imposto conforme o nível de riqueza do contribuinte, que pode ser observado através de signos presuntivos de riqueza, como a propriedade de uma aeronave ou embarcação. Por esta razão, esse princípio está subordinado à noção de justiça distributiva.

A conexão entre capacidade contributiva e a ideia de justiça distributiva, é explicada por Ricardo Lobo Torres (2009, p.93):

[...] a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza,

atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.

Explica, com clareza, o absurdo que resulta da interpretação restritiva do termo veículo automotor, Tiago Gomes de Carvalho Pinto, no artigo *“IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves em Minas Gerais”*. Ao se questionar a razão de não se cobrar IPVA dos proprietários de aviões, helicópteros e grandes embarcações. Sobre a matéria, o autor indaga a lógica de se tributar o proprietário da motocicleta de 3 mil reais ou de um veículo de 30 mil reais e não se tributar o dono de um avião de 1 milhão de reais. Bem como questiona se essa conduta revela justiça tributária. Ao fim conclui que não. Coadunamos com esse entendimento.

O princípio da capacidade contributiva, embora possuidor de caracteres próprios, encontra-se atrelado à realização do princípio da igualdade, inserto no artigo 5º, *caput* da Constituição Federal. Afinal, a isonomia preceitua a igualdade de todos perante a lei, e, para que seja realizada essa igualdade no momento da cobrança dos impostos é necessário que os contribuintes arquem com os impostos respeitando-se a capacidade contributiva. Então, a distribuição da carga tributária deve dar-se de maneira equitativa, considerando-se as distintas realidades dos contribuintes.

Com base no que preceitua o princípio da capacidade contributiva, temos que a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves é uma forma de realização, de concretização também do princípio da isonomia, sendo, em última análise, uma forma de concretização da justiça tributária principalmente quanto aos veículos aéreos e aquáticos de maior porte, que denotam indubitável capacidade econômica de seus proprietários. Como explicado, a não incidência sobre esses veículos denota clara violação ao princípio que informa que os impostos sofrerão graduação de acordo com a capacidade do indivíduo em arcar com o ônus tributário.

Por tudo o exposto acerca deste princípio e sobre suas características inerentes, é que podemos entender que, a ausência de cobrança de IPVA sobre embarcações e

aeronaves constitui violação frontal não só ao princípio da capacidade contributiva, mas também e conseqüentemente o princípio da igualdade.

Então, considerando-se que advém da arrecadação tributária a principal fonte de receita do Estado, considerando-se também que a Administração Pública precisa desses recursos para sua manutenção nos moldes apresentados e considerando-se, por fim, que não há razão para não incidência do IPVA sobre aquele que é proprietário de aeronaves/embarcações, pois além de enquadrar-se nas previsões legais, demonstram aptidão econômica para contribuir com os cofres públicos. Podemos concluir que, a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves não apenas deve ser realizada, mas também representaria maior fonte de recursos para o Estado e, desta forma, poderia representar também, redução da carga tributária nacional.

Deve prevalecer então, uma interpretação sistêmica à luz do princípio da capacidade contributiva, resolvendo-se, deste modo a questão do alcance da expressão veículo automotor, que, de acordo com esse estudo, deve englobar veículos aquáticos e aéreos.

Por tudo o exposto é que se pode concluir que a limitação à incidência do imposto apenas para veículos terrestres e não também para veículos automotores, é ignorar o que estabelece o Código de Trânsito Brasileiro, além de estabelecer limitação que a própria constituição não estabelece.

Por fim, mas não menos importante, se posicionar de forma contrária à incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves constitui afronta nítida ao princípio da capacidade contributiva, afinal, de maneira geral, os proprietários desses veículos possuem alto poder aquisitivo e conseqüentemente gozam de aptidão econômica para arcar com esse imposto e contribuir com o Fisco.

5 CONCLUSÃO

Observamos que o conceito de “veículo automotor”, atribuído de acordo com o Código de Trânsito Brasileiro é conceito amplo. Termo que compreende todos os veículos a motor de propulsão que circulem por seus próprios meios, e que servem usualmente para transporte viário de pessoas e coisas. Por esta razão, não entendemos que seja termo limitado a veículos terrestres.

Analisamos as características, peculiaridades e hipótese de incidência do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Constatamos que o princípio da capacidade contributiva, que se apresenta, apesar de suas características próprias, associado à realização do princípio da isonomia relaciona-se à ideia de uma distribuição equânime da carga tributária, devendo ser considerada a aptidão econômica do contribuinte quando da imposição da parcela tributária. Neste passo, não há razão para se considerar que o proprietário de uma embarcação ou aeronave de alto luxo não possa arcar com o imposto relativo à propriedade desses veículos. A extensão da tributação a estes proprietários constitui forma de realização do maior objetivo tributário, que é a manutenção de recursos para que seja assegurado o modelo de Estado social adotado. Afinal, a arrecadação tributária constitui maior fonte de arrecadação do Estado. Em última instância, a cobrança deste imposto para veículos aquáticos e aéreos ocasionaria maior arrecadação ao Erário, podendo mesmo haver redução da carga tributária que recai sobre os demais contribuintes.

Descarta-se também a ideia de que a arrecadação desse imposto serve à manutenção de rodovias e que, por essa razão, não deveria se estender a incidência do IPVA à propriedade de embarcações e aeronaves. Essa noção não encontra embasamento no estudo do direito tributário, afinal, constitui o IPVA imposto não vinculado a uma atividade estatal.

Com base nesses esclarecimentos e também na análise dos métodos interpretativos e alguns julgados sobre a matéria, percebemos que não há razão lógica ou jurídica para exclusão da cobrança do imposto aos proprietários de embarcações e aeronaves, uma vez que se enquadram dentro das conceituações dispostas ao

longo do estudo e da previsão constitucional. Além disso, não há razão para se considerar que esses proprietários não são aptos economicamente para contribuir ao Erário. Essa tributação deve ser realizada conforme o é a tributação de veículos automotores, considerando-se o valor pecuniário do bem e as características do mesmo.

Do exposto, concluímos pela necessidade da incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores de forma mais abrangente a que hoje o é, ou seja, que se estenda aos proprietários de veículos automotores e aquáticos como forma de garantir a realização prioritariamente dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, além de dar concretude à ideia de função social do tributo. Como se pode perceber, essa questão é muito relevante, pois se relaciona à redução da carga tributária nacional e conseqüentemente em uma distribuição tributária mais isonômica e de acordo com a noção de justiça social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência**. 9 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na Propriedade de Aeronaves. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 29. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65-70.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 33-49.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed., rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais e Princípios Constitucionais. *In: Coleção Textos de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. Vol. 12.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15 ed., atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 de nov. de 2012

_____. **Lei nº 9.503**, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília, DF, 24 de set. de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9503.htm>. Acesso em: 31 de nov. de 2012

_____. **Lei nº 6.348**, de 17 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Salvador, BA, 17 de dez. de 1991. Disponível em:

<http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1991_6348_lei_ipva.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2012

BRASIL. **Lei 2.180**, de 5 de fevereiro de 1954. Dispõe sobre o Tribunal Marinho. Brasília, DF, 5 de fev. de 1954. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L2180compilado.htm> Acesso em: 04 de jun. de 2013

_____. **Informativo nº 157**, de 9 a 13 de agosto de 1999. IPVA e Competência Legislativa. Brasília, DF, 9 a 13 de ago. de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo157.htm> >. Acesso em 04 jun. 2013

_____. _____. Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DJ 13 set. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Acesso em 04 jun. 2013

_____. _____. Recurso Extraordinário 379.572-4 RJ. Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 01 fev. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2103607>>. Acesso em: 04 jun. 2013

_____. _____. Recurso Extraordinário 255.111-2/SP. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, DJ 13 fev. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1779154>>. Acesso em 04 jun. 2013

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Ana Clara. Alguns Aspectos dos Princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva. *In: Revista Curso de Direito da UNIFACS*. Salvador: Síntese, 2002, p. 111-120. vol. 2.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO NETO, Gerson Bernardes; CÍCILIATO, Wesley Gustavo Souza; LEPRÍ JÚNIOR, Pedro Luiz. **Da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17344/da-incidencia-de-ipva-sobre-embarcacoes-e-aeronaves-a-luz-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em 04 jun. 2013

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

CUNHA JUNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 3 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3 ed. rev. e ampl. Curitiba: Positivo, 2004.

FERRAZ, Roberto. Aspectos Controvertidos do IPVA. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 113. São Paulo: Dialética, 2005, p. 107-115.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. *In: Coleção Textos de Direito Tributário*. 2 ed., rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. Vol. 16.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. Belém: Edições Cejup, 1985.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. O Perfil do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA *In: Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra Martins da Silva (coord.). 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 867-895.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2012.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. Incidência do IPVA sobre Aeronaves e Embarcações. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 92. São Paulo: Dialética, 2003, p. 26-32.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28 ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

NOGUEIRA, Rubem. **Curso de Introdução ao Estudo do Direito**. 2 ed., ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS - ITCD – IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6 ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PETRY, Rodrigo Caramori. O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 170. São Paulo: Dialética, 2009, p. 75-92.

PIMENTEL, Carlos. **IPVA sobre aeronaves segue lógica de automotores**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-ago-18/ipva-embarcacoes-aeronaves-segue-logica-automotores>>. Acesso em 04 jun. 2013

PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves em Minas Gerais**. Disponível em: <<http://www.coimbrachaves.com.br/pt/post.php?cod=131>>. Acesso em 04 jun 2013

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das Inconstitucionalidades do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 13. São Paulo: Dialética, 1996, p. 41-54.

SILVA, Almiro de Couto. O Princípio da Segurança Jurídica. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 371-316. vol. 237.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

TAVARES, André Ramos. Elementos para uma Teoria Geral dos Princípios na Perspectiva Constitucional *In: Dos Princípios Constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. George Salomão Leite (organiz.). São Paulo: Malheiros, 2003. p. 21-49.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed., atualizada até 28/02/2009. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.