

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**FERNANDA REIS DA SILVA**

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A  
PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA – SOBRE  
EMBARCAÇÕES E AERONAVES**

**Florianópolis/SC**

**2014**

**FERNANDA REIS DA SILVA**

**A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A  
PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA – SOBRE  
EMBARCAÇÕES E AERONAVES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca  
examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina  
como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel  
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

**Florianópolis/SC**

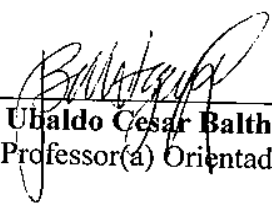
**2014**

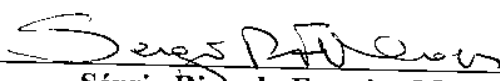
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

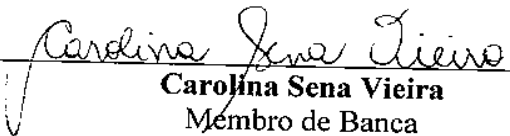
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "A Constitucionalidade da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automóveis - IPVA - sobre embarcações e aeronaves", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Fernanda Reis da Silva**, defendido em 12/12/2014 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 12 de Dezembro de 2014

  
\_\_\_\_\_  
**Ubaldo Cesar Balthazar**  
Professor(a) Orientador(a)

  
\_\_\_\_\_  
**Sérgio Ricardo Ferreira Mota**  
Membro de Banca

  
\_\_\_\_\_  
**Carolina Sena Vieira**  
Membro de Banca

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecimentos àqueles que, de alguma forma, contribuíram para a conclusão deste trabalho monográfico.

Ao orientador, Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, pela atenção e competência dispensadas na construção e no aperfeiçoamento deste estudo.

Aos demais membros da banca examinadora, por terem aceitado o convite para avaliarem o presente trabalho.

Aos familiares e amigos, pelo incentivo, compreensão e companheirismo.

## RESUMO

A presente monografia tem por objeto analisar a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sobre embarcações e aeronaves. Essa temática já foi motivo de ponderação pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente nos Recursos Extraordinários n. 134.509-8/AM, n. 255.111-2/SP e n. 379.572-4/RJ, o qual concluiu pela não incidência do referido imposto sobre embarcações e aeronaves. O que se pretende demonstrar, no presente estudo, é o equívoco no entendimento da Corte Suprema, pois o julgamento deu extrema relevância aos aspectos históricos e a escolhas políticas acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, em detrimento da interpretação mais adequada e da análise sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro sobre o tema.

Palavras-chave: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – embarcações – aeronaves.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1 OS IMPOSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 Evolução histórica dos tributos no Brasil</b> .....	<b>9</b>
1.1.1 Brasil Colonial (1500-1822).....	9
1.1.2 Brasil Imperial (1822-1889).....	15
1.1.3 Brasil Republicano (a partir de 1889).....	17
<b>1.2 Definição de tributos</b> .....	<b>21</b>
<b>1.3 Competência tributária</b> .....	<b>23</b>
<b>1.4 Espécies de tributos</b> .....	<b>25</b>
1.4.1 Impostos.....	25
1.4.2 Taxas.....	26
1.4.3 Contribuição de melhoria.....	27
1.4.4 Empréstimo compulsório.....	27
1.4.5 Contribuições especiais.....	28
<b>1.5 Limitações constitucionais ao poder de tributar</b> .....	<b>29</b>
1.5.1 Princípio da legalidade tributária.....	30
1.5.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	31
1.5.3 Princípio da anterioridade.....	31
1.5.4 Princípio da isonomia.....	33
1.5.5 Princípio da capacidade contributiva.....	34
1.5.6 Princípio da proibição de confisco.....	35
1.5.7 Princípio da liberdade de tráfego.....	36
1.5.8 Imunidades tributárias.....	37
<b>2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA</b> .....	<b>39</b>
<b>2.1 Aspectos históricos</b> .....	<b>39</b>
<b>2.2 Hipótese de incidência tributária</b> .....	<b>40</b>
<b>2.3 Fato gerador</b> .....	<b>45</b>
<b>2.4 Base de cálculo</b> .....	<b>48</b>
<b>2.5 Alíquota</b> .....	<b>52</b>
<b>2.6 Sujeitos da relação tributária</b> .....	<b>54</b>
<b>2.7 Benefícios tributários</b> .....	<b>57</b>
<b>2.8 Penalidades</b> .....	<b>58</b>
<b>3 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES</b> .....	<b>61</b>
<b>3.1 Acórdãos do Supremo Tribunal Federal: RE 134.509-8/AM, RE 255.111-2/SP e RE 379.572-4/RJ</b> .....	<b>61</b>
3.1.1 Quanto à antecessora do IPVA, a Taxa Rodoviária Única.....	63
3.1.2 Quanto ao alcance da expressão “veículos automotores”.....	64
3.1.3 Quanto ao registro de embarcações e aeronaves.....	65
3.1.4 Quanto à destinação da renda decorrente do IPVA aos Municípios e aos Estados.....	65
3.1.5 Quanto ao tratamento conferido pelos demais Estados-membros.....	66
3.1.6 Quanto à competência legislativa.....	66
<b>3.2 Posicionamento favorável à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves</b> .....	<b>67</b>
3.2.1 Quanto à antecessora do IPVA, a Taxa Rodoviária Única.....	68
3.2.2 Quanto ao alcance da expressão “veículos automotores”.....	69
3.2.3 Quanto ao registro de embarcações e aeronaves.....	72

3.2.4	Quanto à destinação da renda decorrente do IPVA aos Municípios e aos Estados.....	74
3.2.5	Quanto ao tratamento conferido pelos demais Estados-membros.....	75
3.2.6	Quanto à competência legislativa.....	75
3.2.7	Quanto à capacidade contributiva.....	76
<b>3.3</b>	<b>Tratamento conferido pelos Estados-membros em suas legislações acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.....</b>	<b>77</b>
3.3.1	Legislações estaduais favoráveis à incidência.....	78
3.3.2	Legislação estadual aberta à interpretação ampliativa.....	81
3.3.3	Legislações estaduais contrárias à incidência.....	81
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>84</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>90</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 impõe que os entes políticos devem adotar políticas públicas a fim de que os direitos e garantias constitucionalmente previstos sejam assegurados. Assim, para que isso seja efetivado, é necessária a arrecadação de renda decorrente de tributos.

A competência para instituir tributos é conferida pela Constituição Federal e, especialmente quanto ao Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor - IPVA, tal competência cabe aos Estados e ao Distrito Federal, conforme dispõe o artigo 155, inciso III, da Carta Magna. Esse artigo, ao mencionar que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, abriu espaço à divergência interpretativa quanto ao âmbito de incidência do referido imposto, devido à inexistência de quaisquer vedações ou esclarecimentos no que se refere ao conceito “veículo automotor”, o que traz à tona discussões acerca de embarcações e aeronaves serem ou não contempladas pela norma.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou, quanto a esse impasse, nos Recursos Extraordinários n. 134.509/AM, n. 255.111/SP e n. 379.572/RJ, entendendo que a incidência do IPVA está limitada à propriedade de veículo automotor de circulação terrestre, excluindo, dessa forma, as embarcações e as aeronaves.

A hipótese que se apresenta no presente estudo, entretanto, é no sentido de demonstrar o conservadorismo no entendimento da Corte Suprema, pois se deu extrema relevância aos aspectos históricos e políticos acerca das características do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, em detrimento da análise sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro.

Por isso, o objetivo geral do presente trabalho é demonstrar que a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sobre embarcações e aeronaves é a interpretação mais adequada e condizente com o ordenamento jurídico brasileiro, a despeito do entendimento defendido pelo Supremo Tribunal Federal.

Mais especificamente, a presente pesquisa visará: 1) estabelecer um panorama histórico e conceitual dos impostos de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro; 2) esclarecer a origem, o conceito e as características do Imposto sobre a Propriedade de Veículo



Automotor; bem como 3) demonstrar que a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves está em consonância com a ordem jurídica brasileira.

Para o estudo destas questões, esse trabalho foi estruturado em três capítulos.

O primeiro capítulo estabelecerá o contexto em que estão inseridos os tributos no Brasil, especialmente os impostos, por meio da exposição de esclarecimentos quanto aos aspectos históricos, conceituação, competência, espécies de tributos e limitações constitucionais.

O segundo capítulo, por sua vez, tratará especificamente acerca do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, abordando questões quanto à trajetória histórica do imposto e à sua conceituação, bem como irá discorrer quanto aos aspectos de quantificação para fins de cobrança do tributo, quanto aos sujeitos da relação tributária e, ainda, quanto aos benefícios tributários e penalidades passíveis de aplicação aos contribuintes desse imposto.

O terceiro capítulo visará a demonstrar a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sobre embarcações e aeronaves. Será realizada, primeiramente, uma descrição das decisões e dos argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente quanto ao Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM, ao concluir pela inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre os veículos automotores aéreos e náuticos. Após, será demonstrada, efetivamente, a possibilidade em abordar, na hipótese de incidência do IPVA, as embarcações e aeronaves, por meio da desconstrução dos fundamentos adotados pela Corte Suprema. E, por fim, serão expostas algumas legislações estaduais referentes ao referido imposto, a fim de apresentar como é, atualmente, o tratamento conferido pelos Estados-membros acerca dessa questão.

## **1 OS IMPOSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

O presente capítulo visa esclarecer as origens históricas e os aspectos conceituais e característicos dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, possibilitando, assim, a análise de questões controvertidas e específicas acerca do tema de forma mais consistente.

O capítulo está dividido em cinco itens. Primeiramente, serão expostos os aspectos históricos dos tributos no Brasil, seguido pela sua conceituação. Em seguida, após uma breve análise sobre competência tributária, serão apresentadas resumidamente, as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, esclarecer-se-á acerca das limitações ao poder de tributar, as quais abrangem princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias.

### **1.1 Evolução histórica dos tributos no Brasil**

Ao longo da história brasileira, a realidade econômica de cada época refletiu modelos de tributação diversos, adaptados às necessidades do poder a que estavam submetidos. De forma geral, são três os períodos históricos pelos quais o fenômeno tributário manifestou-se: Brasil Colonial (1500-1822), Brasil Imperial (1822-1889) e Brasil Republicano (a partir de 1889).

#### **1.1.1 Brasil Colonial (1500-1822)**

Apesar das controvérsias existentes com relação ao momento histórico de surgimento do Direito Tributário brasileiro, é inegável que, a partir do “descobrimento” do Brasil pelo reino de Portugal, em 1500, houve instituição de legislações tributárias pela Coroa portuguesa, ainda que não configurassem um sistema tributário harmonizado.

O período entre 1500 e 1530 caracterizou-se como o período Pré-Colonial, uma vez que não havia preocupação de Portugal em colonizar o território recém-conquistado. A intenção do reino lusitano limitou-se à exploração dos recursos naturais e à manutenção da

posse das terras, já que o foco econômico mercantilista estava voltado para o comércio das Índias.

Os exploradores portugueses, no entanto, perceberam a potencialidade das terras brasileiras, especialmente no que diz respeito à existência de jazidas de metais preciosos. Por essa razão, além da intenção de garantir a posse do território, foram realizadas expedições exploradoras. Foi assim que se notou a presença da primeira riqueza que interessaria à Portugal: o pau-brasil.

O rei português, como não possuía recursos financeiros suficientes para financiar essa exploração, concedeu a particulares o direito de extração da referida madeira, mediante pagamento do quinto do pau-brasil - a exemplo do que já ocorria em Portugal com outros insumos – e de construção de fortes ao longo do litoral, para proteção de invasões estrangeiras. Introduziu-se, assim, o primeiro imposto no Brasil.

Porém, como afirmam Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 38), “o período Pré-Colonial, em função do desinteresse e, conseqüentemente, da quase ausência do poder português nestas terras, não permitia atividades econômicas mais significativas, resultando numa política tributária sem maiores relevâncias”.

Com o crescente medo de perder a posse das terras brasileiras para estrangeiros, especialmente franceses e espanhóis, com o fim do monopólio do comércio das Índias e com as dificuldades financeiras que Portugal enfrentava à época, a criação de um sistema de colonização começou a ganhar forças (BALTHAZAR, 2005, p. 37).

Essa solução, entretanto, não poderia envolver gastos significativos à Coroa, motivo pelo qual foram instituídas as Capitanias Hereditárias, as quais consistiam em concessões de terras e de direitos a particulares por meio das cartas de doação e de foral, desde que, em contrapartida, houvesse o pagamento de determinados tributos ao reino português. Segundo Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 44), os novos tributos eram:

1. “Monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
2. Direito das alfândegas reais, relativo a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que dão à costa. Em geral, correspondiam a 10% do valor total das mesmas;
3. Quinto dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre, chumbo, estanho, etc.);
4. Dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.”

Por fim, quanto à época das Capitânicas Hereditárias, frisa-se que não havia um sistema organizado de arrecadação de impostos. Sendo assim, a arrecadação e a fiscalização dos tributos eram feitas por funcionários da Coroa portuguesa, os quais detinham autoridade suficiente para multar, executar cobranças e condenar os infratores (BALTHAZAR, 2005, p. 40).

Em razão da sonegação fiscal por parte dos donatários e da corrupção praticada pelos servidores da Coroa, o sistema das Capitânicas Hereditárias não obteve êxito. Para que as arrecadações fiscais voltassem a ser eficientes, Portugal “instituiu uma administração centralizadora na colônia, o Governo-Geral. Criou também o cargo de Provedor-Mor, funcionário de confiança do soberano português e com a responsabilidade de fiscalizar a cobrança de tributos” (BALTHAZAR, 2005, p. 41).

Tomé de Souza, escolhido para ser o primeiro Governador-Geral, em 1549, e Antônio Cardoso de Barros, para ser o Provedor-Mor, possuíam a tarefa de estabelecer uma organização administrativa no Brasil, com o propósito de evitar prejuízos para o tesouro real com a exploração desorganizada.

A opressão fiscal, contudo, imposta violentamente na arrecadação tributária, resultou novamente em sonegação fiscal. Sobre o assunto, Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 52):

Se, por um lado, havia a forte preocupação do fisco português em sistematizar a cobrança de tributos, fazendo dessa tarefa uma forma de arrecadar mais e melhor, os contribuintes sentiram concretamente os abusos cometidos pelos agentes fiscais. [...] Sofria, como não poderia ser diferente, o contribuinte, à mercê da vontade pessoal e econômica dos fiscais e dos outros funcionários do Erário português.

Dessa forma, durante o Governo-Geral, “não obstante o rigor fiscal e a administração centralizada, a corrupção continuou existindo na colônia” (BALTHAZAR, 2005, p. 44).

Após a exploração do pau-brasil, a economia da cana-de-açúcar foi a atividade que mais gerou renda a Portugal, por meio da arrecadação de tributos diretos e indiretos, uma vez que o Nordeste brasileiro tornou-se o principal responsável pela produção mundial de açúcar até o final do século XVII.

“Porém, o sucesso da empresa açucareira só foi possível em função da opção pela mão-de-obra escrava” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 67). Mais que isso, mão-de-obra escrava africana, por meio do tráfico negro, o qual também consistia em um negócio altamente rentável. Assim, devido aos enormes lucros com referida prática, começa-se, então, a tributação sobre o mercado de escravos pelo governo português.

Os tributos devidos a Portugal, conforme explicam Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 69), “não derivavam apenas do tráfico negro e da produção açucareira, mas de outras atividades econômicas que, mesmo não sendo tão rentosas quanto às acima citadas, também representavam fontes seguras de rendas fiscais para o governo metropolitano”. São elas: criação de gado, com destaque para a exploração do couro, tabaco, algodão, mandioca, arroz, cacau, cravo, canela, entre outros.

Problemas dinásticos sucessórios do trono português, a partir de 1580, fizeram com que fosse instituída a denominada União Ibérica, com o controle da Coroa portuguesa pelo reino espanhol, sob o comando de Felipe II. O Brasil, dessa maneira, passou também ao controle de uma nova Metrópole: Espanha.

As finanças, então, passaram a ser reguladas pelo Conselho da Fazenda, com o “Vedor da Fazenda” como seu presidente. Ocorreu, neste período, “um abrandamento da opressão portuguesa e espanhola, até porque a Espanha estava mais interessada em suas possessões na América Central e no mercado europeu” (BALTHAZAR, 2005, p. 46).

Isso, contudo, não significou a ausência de controle espanhol no Brasil. Havia consciência de que era necessário proteger as terras brasileiras de invasores estrangeiros. Para tanto, foram organizadas operações militares, as quais, conseqüentemente, demandavam gastos públicos, o que gerou o aumento da carga fiscal suportada pela população. Ressalta-se que até mesmo a Igreja teve que contribuir com os tributos emergenciais.

Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 81) sustentam que, para que fosse contida a presença estrangeira, havia somente um jeito: a reorganização da administração colonial, especialmente quanto às finanças públicas, as quais traziam mais gastos do que receitas à Metrópole espanhola.

As medidas adotadas pela Espanha a fim de estabelecer uma nova administração colonial foram insuficientes e ineficazes para eliminar o comércio ilegal de mercadorias e as invasões estrangeiras, bem como para acabar com a corrupção.

Destarte, a União Ibérica, após 60 anos, apresentou sinais de crise. A nobreza e os comerciantes portugueses começaram a ter mais desvantagens do que benefícios com o domínio espanhol, em especial quanto à questão tributária. A insatisfação maior, entretanto, ocorreu na população, também devido à cobrança de pesados tributos.

O período de 1640, após a dissolução da União Ibérica, a 1808, com a vinda da Família Real ao Brasil, pode ser dividido em dois momentos, com a mineração como marco divisor. Para Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 87),

[...] como significado maior desta época, tem-se a efetiva presença do colonialismo português, no que este tinha de mais explorador. Por um lado, as restrições mercantilistas foram aplicadas, o que impedia que os colonos brasileiros pudessem manter relações comerciais livres, sendo obrigados a realizar trocas apenas através dos mecanismos criados pela Coroa portuguesa; e, por outro, ocorreu uma centralização político administrativa. A verdadeira face da presença opressiva portuguesa nas terras brasileiras se fez sentir a partir deste momento.

Diante da grave crise econômico-financeira que Portugal se encontrava, restava apenas uma única solução: voltar todas as atenções ao espaço colonial brasileiro. A mineração foi a atividade responsável por recuperar a economia portuguesa, já que a produção açucareira perdeu força para o açúcar produzido nas Antilhas, com preços inferiores.

Assim, consoante relata Ubaldo Balthazar (2005, p. 49),

[...] a política econômica portuguesa para a colônia foi centrada na procura de metais preciosos, com a utilização maciça da mão-de-obra representada pelos bandeirantes. Este período foi marcado por questionamentos dos colonos, e de contradições entre a burguesia mercantil e a elite colonial e desta com os escravos, ocasionando várias rebeliões.

À medida que a dependência de Portugal ao Brasil aumentava, em razão da exploração de ouro em Minas Gerais, constatou-se uma crescente vinculação da economia portuguesa ao poder da Inglaterra, por meio da assinatura de tratados comerciais favoráveis ao império inglês, em detrimento da balança comercial favorável portuguesa. Essa situação fez com que aumentasse novamente a opressão fiscal, pois a vida econômica lusitana dependia totalmente da mineração brasileira.

Com o progressivo esgotamento da exploração dos metais preciosos, em 1750, estabeleceu-se a Era Pombalina, em que o governo era representado por Marquês de Pombal e a opressão fiscal metropolitana tornou-se ainda mais severa, consoante aduzem Fernando

Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 102). Cita-se, como exemplo, a criação da emblemática “derrama”, por meio da qual se cobravam impostos atrasados, do quinto, do dízimo, dos direitos de passagem, os quais eram cobrados de acordo com a necessidade da Fazenda Real, sem qualquer preocupação quanto à capacidade que os colonos possuíam de pagá-los.

Diante das modificações opressivas na sistemática de cobrança dos tributos feitas durante o período, as quais traziam enormes prejuízos aos colonos, e da corrupção praticada por funcionários da Coroa, eclodiram diversas revoltas, tanto das elites, como da população em geral.

A Conjuração Mineira, revolta de intelectuais da elite colonial, com exceção de Tiradentes, foi motivada por diversas causas, tais como a política tributária injusta, a influência do Iluminismo, a Independência das Treze Colônias, a violenta cobrança de tributos e o confisco de bens dos inadimplentes, o esgotamento das minas de ouro e diamante, bem como a tardia conscientização, por parte dos colonos, da forte exploração a que estavam submetidos, conforme relata Balthazar (2005, p. 59).

Houve inúmeros outros conflitos à época no Brasil, até mesmo mais radicais que a própria Conjuração Mineira, e com reivindicações não só quanto às questões fiscais, como também apelos sociais.

Ubaldo Balthazar (2005, p. 61), por fim, conclui acerca dos acontecimentos da época:

O que é possível perceber, com tais levantes, sempre crescentes, tanto em nível popular quanto das elites, é que o colonialismo português foi sendo questionado e combatido pelos brasileiros colonizados, e pouco a pouco corroído em suas bases. Somados a este fato, os acontecimentos mundiais – revolução francesa, industrial, americana – e a vinda da família real, em 1808, culminaram com a emancipação política da Colônia, já então detentora de uma economia que lhe permitia manter-se sem a “proteção” da matriz lusa.

Cabe ressaltar que a vinda da Família Real portuguesa ao Brasil se deu em meio a um contexto histórico europeu atribulado, com a invasão de Napoleão Bonaparte à Portugal, fragilizando substancialmente o reino lusitano, e o Bloqueio Continental contra a Inglaterra, estabelecido pela França, além da introdução da mão-de-obra assalariada nas atividades produtivas.

Após o deslocamento da Coroa portuguesa, houve, no Brasil, forte produção legislativa, inclusive com a promulgação da Carta Régia, ainda em 1808. Entre as medidas adotadas, destacam-se a liberação do comércio e da exportação, com a abertura dos portos às “nações amigas”, a criação do Banco do Brasil, com a consequente emissão de moedas, a revogação de leis que vedavam qualquer tipo de atividade industrial, e a isenção tributária para materiais importados a serem utilizados na indústria.

Conforme se infere de Ubaldo Balthazar (2005, p. 71),

[...] devido à elevação das despesas, foram aumentados os tributos existentes e criados outros pela Corte portuguesa para fazer face a tal situação. Os novos tributos, além de incomuns, eram desprovidos de objetividade e racionalidade, tendo em vista que visavam, unicamente, a um aumento na arrecadação para que fosse possível o custeio das despesas reais, não revertendo em qualquer proveito para o povo.

Percebe-se, assim, que a insatisfação popular com relação ao sistema fiscal adotado pela Coroa lusitana somente se intensificou, resultando em revoltas por todo o país também no governo de D. João VI no Brasil. Tais manifestações culminaram com a Proclamação da Independência, em 1822.

### 1.1.2 Brasil Imperial (1822 – 1889)

Com a Revolução do Porto, em Portugal, a Corte e o parlamento lusitanos exigiram o retorno de D. João VI ao país, exigência a qual foi aceita pelo monarca em 1821. O rei português, contudo, ao retornar à Metrópole, deixa seu filho D. Pedro como príncipe regente no Brasil.

As elites agrária e política do Brasil, movidas pelo desejo de que não houvesse recolonização da nação e pelas aspirações de tomar o controle sobre o Brasil, influenciaram fortemente o Príncipe Regente com seus ideias, resultando, assim, no rompimento com Portugal mediante a Proclamação de Independência do Brasil, em 1822.

Segundo Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 192), “nas discussões que antecederam à elaboração da primeira Constituição brasileira, ficava patente que D. Pedro I não estava disposto a abrir mão dos poderes que fariam dele um Imperador à moda de Luís XIV”. Tal desejo foi traduzido com a adoção do quarto poder: o Poder Moderador.



Vislumbra-se, assim, que, embora superado o colonialismo, a Independência manteve resquícios coloniais, como a estrutura patrimonialista de poder e suas vicissitudes.

Contudo, mesmo após a Constituição de 1824, a forma de cobrança e a estrutura tributária brasileira sofreram poucas alterações. Os tributos eram regulados por leis orçamentárias de competência privativa da Câmara dos Deputados, enquanto que a Carta de 1824 limitava-se “a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para instituição de tributos” (BALTHAZAR, 2005, p. 83).

Dentre os tributos cobrados no Primeiro Reinado, destacavam-se o imposto de importação e os impostos sobre o consumo em geral.

Ao tempo da Regência Provisória, após a abdicação de D. Pedro I e seu retorno a Portugal, afirma Benedito Ferreira (1986, p. 48), “pouco ou nada se conseguiu na busca da conciliação e ordem nacionais”. Destaca-se a Revolução Farroupilha, a qual foi basicamente motivada por questões fiscais, uma vez que a excessiva carga tributária incidente nos produtos derivados do gado prejudicava o comércio, pois não conseguiam concorrer com os preços dos países vizinhos.

“Vários textos normativos, envolvendo leis e decretos, tratando a matéria fiscal, foram promulgados neste período”, relata Ubaldo Balthazar (2005, p. 84). Entre 1830 e 1832, houve modificação total da Fazenda Pública, com o objetivo de organizar os tributos e descentralizá-los. Acerca do tema, Benedito Ferreira (1986, p. 50) afirma:

Pela primeira vez, separou-se as receitas gerais das receitas provinciais, o mesmo se aplicando às respectivas despesas, como também, distinguiu-se as competências tributárias entre o Poder Central e o Poder Tributário das províncias, passando prerrogativas, até então, pertencentes, exclusivamente, ao centro, para a periferia.

Ademais, através da Lei de 4 de outubro de 1831, “foram extintos o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as juntas provinciais e foi organizado o Tribunal Nacional do Tesouro, além das Tesourarias das Fazendas nas províncias” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 201). Ocorreu, como relatam tais autores, “a primeira Reforma Tributária do país – ou seja, a primeira racionalização do sistema tributário nacional” (2000, p. 201).

Em 1840, nova lei acrescentou uma classe à discriminação legal dos tributos, classificados, então, em receitas gerais, provinciais e municipais.

O Segundo Reinado (1840 – 1889), cujo trono foi assumido por D. Pedro II após o golpe da maioria, enfrentou diversos acontecimentos que repercutiram intensamente no sistema tributário brasileiro, tais como Guerra do Paraguai, abolição da escravidão, economia com fortes bases agroexportadora, criação da tarifa Alves Branco (a fim de controlar a excessiva importação) e tensões entre o Governo Central e o das Províncias, conforme aduz Balthazar (2005, p. 92).

De forma geral, o aparato fiscal do Segundo Reinado apresentou-se mais organizado do que os anteriores e buscou melhorar a distribuição das rendas tributárias. Contudo, ainda havia falhas e constantes déficits orçamentários. Foram estabelecidos novos impostos e majorados os já existentes, a fim de controlar as consequências dos eventos citados anteriormente.

A economia, neste período, começa a apresentar traços novos com a forte produção cafeeira e com a necessidade de mão-de-obra assalariada de imigrantes, tendo em vista a proibição do tráfico negreiro, com a aprovação da Lei Eusébio de Queirós.

Ao final do Segundo Reinado, observa-se que a política tributária brasileira, “assim como o Poder Imperial, estiveram extremamente preocupados em favorecer e garantir os interesses dos detentores do poder econômico, os cafeicultores em especial, do que no desenvolvimento da economia nacional” (BALTHAZAR, 2005, p. 101).

### 1.1.3 Brasil Republicano (a partir de 1889)

A Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, liderada por Deodoro da Fonseca, foi motivada, especialmente, pela abolição da escravidão, pelo fortalecimento do poder do Exército, em virtude da Guerra do Paraguai, e pelo rompimento das relações entre Igreja e Estado.

A primeira Constituição Republicana do Brasil, a de 1891, adotou o modelo federativo, a exemplo da Carta Magna norte-americana. A consequência de tal escolha, no campo tributário, foi um sistema de distribuição rígida de rendas tributárias entre União e Estados.

De acordo com Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 232),

[...] muitos impostos foram aproveitados daqueles que já eram cobrados no Império, sendo que estes foram redistribuídos de acordo com a estrutura republicana. Duas lacunas podem ser observadas na discriminação de rendas: a superposição de tributos, sendo que, muitas vezes, União e Estado encontravam-se em concorrência tributária. E a não contemplação dos Municípios, sendo que os tributos destes ficavam a critério do Estado, o que era uma prática que já vinha do período regencial.

A partir de 1894, após o início da fase civil de governo com Prudente Moraes, as oligarquias paulista e mineira se alternaram no poder, dando início à chamada República Velha, com a política “café-com-leite”. Referida política teve “como mote o aumento da emissão da moeda nacional e a posterior queda dos juros”, visando, sobretudo “ao crescimento dos investimentos estrangeiros em nosso país” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 236), trazendo como consequências o aumento dos tributos e o enfraquecimento do regime.

Ressalta-se que, em 1922, foi criado o Imposto sobre a Renda pela Lei de Orçamento n. 4.625, em razão da crise econômica enfrentada pelo Brasil à época. Referido imposto, para o governo brasileiro, “seria mais uma forma de amenizar os déficits do Erário e não como um meio de equilibrar as riquezas entre ricos e pobres”, conforme relata Ubaldo Balthazar (2005, p. 112).

Devido às crescentes crises da produção cafeeira, causadas pela Primeira Guerra Mundial e pela quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, a política “café-com-leite” chegou ao fim. A disputa pelo poder culminou na chamada Revolução de 1930, a qual levou Getúlio Vargas ao poder do Brasil. Contudo, os paulistas, não satisfeitos com a situação, provocaram a Revolução Constitucionalista de 1932.

Conforme aduz Ubaldo Balthazar (2005, p. 114), “embora os revoltosos não tenham conseguido tirar Getúlio do poder, obtiveram uma vitória política importante, praticamente obrigando o Governo central a convocar uma Assembleia Nacional constituinte”.

Assim, foi elaborada e promulgada a Constituição de 1934 no Brasil, a qual se caracterizou por sua rigidez e clareza, bem como por apresentar aspectos mais evoluídos e inovadores com relação às anteriores. Além de aperfeiçoar a discriminação dos tributos por competências, dotou os Municípios de autonomia e competência tributária, proibiu expressamente a bitributação, previu a competência para instituição de Contribuição de Melhoria e firmou o princípio da Imunidade Recíproca.

Entretanto, houve uma interrupção política neste período, pois, consoante afirmam Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 264),

[...] insatisfeito em ceder seu poder a outro presidente eleito pelo voto direto, Getúlio Vargas desferiu um golpe político-militar no ano de 1937, dando início ao período conhecido pelo nome de Estado Novo. No mesmo ano, é outorgada uma nova Constituição, a terceira do período republicano do país. Representando um retrato fiel do período que a viu surgir, a nova Carta Magna do Brasil garantia plenos poderes ao presidente da República e instituía um Estado fortemente centralizador, reduzindo o peso político dos Estados que compunham a Federação.

Na seara tributária, todavia, houve poucas alterações. Cita-se, como exemplo de modificação, o desinteresse em manter a Contribuição de Melhoria, surgida em 1934.

Em 29 de outubro de 1945, Getúlio Vargas é afastado do poder, em razão do enfraquecimento das forças que o apoiavam e das idiossincrasias do governo. Assim, uma nova Assembleia Constituinte é convocada, resultando na promulgação da Constituição de 1946, a qual “restabeleceu os princípios democráticos de 1934” (BALTHAZAR, 2005, p. 125).

Segundo Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 272), “os anos que seguem à promulgação da Constituição são marcados por ajustes operados nas formas de cobrança dos tributos, bem como nas esferas de competência onde deveriam incidir”. Ainda assim, não ocorreu uma sistematização e estruturação completa do Direito Tributário brasileiro.

A sociedade brasileira, à época, passava por notáveis transformações, enquanto ocorriam, por outro lado, inúmeros conflitos políticos. Assim, em 1964, em meio aos cenários político, econômico e social conturbados, segundo Ubaldo Balthazar (2005, p. 134),

[...] os militares chegam ao poder por meio de um golpe, nele permanecendo até 1985. Foi um período marcado por investimentos externos, grandes obras, instituição de áreas de desenvolvimento regionais (SUDAM, SUDENE, SUDECO, Usina de Itaipu, rodovia Transamazônica, usinas nucleares de Angra dos Reis), pela política de subsídios e isenções fiscais (Manaus), destinadas a desenvolver o país.

Contudo, referida política de desenvolvimento adotada pelos militares e o denominado “milagre econômico” ocorreram somente em razão dos altos empréstimos e da

forte intervenção do Estado, fazendo com que a inflação subisse, juntamente com as diferenças entre ricos e pobres, consoante aponta Ubaldo Balthazar (2005, p. 134).

A reforma tributária de 1965, que visava a arrecadação de recursos para investimentos sociais e para estimular fortemente a economia brasileira, deu-se em três etapas, como afirmam Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 283), citando Bernardo Ribeiro de Moraes: “uma primeira, na qual tomaram-se as medidas de emergência; a segunda, que fez a revisão dos impostos federais; e a terceira, em que foi feita a reforma propriamente dita”.

Foi então que, na terceira fase, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foi aprovada pelo Congresso Nacional. Tal reforma firmou, pela primeira vez, o conceito constitucional de “sistema tributário nacional” e “efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias” (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

Além disso, preocupou-se em estabelecer “um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado”, conforme salienta Balthazar (2005, p. 137).

Após a promulgação da Emenda Constitucional de 65, foi também aprovada a Lei nº 5.172/66, a qual foi posteriormente denominada de Código Tributário Nacional. A necessidade de edição da referida lei adveio da ausência de lei complementar mencionada na EC 18/65. Assim, “com a reforma promovida pela EC 18/65 e a Lei 5.172/1966, estes documentos legais consolidaram o Direito Tributário brasileiro” (BALTHAZAR, 2005, p. 158).

A Constituição de 1967, preparada pelo governo militar, efetivamente confirmou o Sistema Tributário Nacional, estabelecido nos documentos legais citados anteriormente, contendo apenas algumas alterações. Contudo, a luta pelo poder político resultou na edição do Ato Institucional nº 5 pelos militares, fazendo com que a Constituição de 67 fosse praticamente esvaziada de sentido. Decorre desse fato, então, a edição da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, compreendida pela doutrina como uma nova Constituição. A Carta de 1969, quanto às questões tributárias, ratificou o Sistema Tributário de 1967.

Em 1985, é convocada uma Assembleia Constituinte, a fim de que fosse finalmente institucionalizado o Estado Democrático de Direito no Brasil, por meio da

promulgação de uma nova Constituição. Segundo Fernando Amed e Plínio Negreiros (2000, p. 194),

[...] no que se refere à questão tributária, as maiores discussões ficaram concentradas na Assembleia Nacional Constituinte, tendo como ponto de partida o entendimento de que o Código Tributário Nacional, aprovado em 1965, ainda em vigor naquele momento, tinha trazido um aperfeiçoamento fiscal ao País, mas precisava de adequação à nova realidade da economia brasileira e à nova ordem democrática implantada no Brasil.

Todavia, a proposta apresentada pela Constituinte, de caráter descentralizador e destacadamente federalista, não ficou imune a críticas logo após a sua aprovação, sob o argumento de que o novo sistema tributário era considerado “extremamente complexo, pouco transparente e injusto, pois apresenta uma carga tributária com um peso de mais de 2/3 de impostos indiretos e menos de 1/3 de impostos diretos” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 297) e encorajava a guerra fiscal entre Estados membros. Por tais razões, houve fortalecimento do movimento em favor de uma reforma tributária.

Como afirma Ubaldo Balthazar (2005, p. 185), “depois de mais de uma década de discussão, e várias tentativas de deputados e senadores de “emplacarem” propostas de emendas constitucionais destinadas a promover uma autêntica reforma tributária, esta começou a tramitar finalmente, em 2000 [...]”. A reforma tributária foi votada em 2003 e resultou no texto da Emenda Constitucional nº 42.

Ressalta-se que, devido à demora na aprovação de reformas na legislação tributária, “as mudanças, quando entram em vigor, já nascem ultrapassadas e obsoletas ante a sua morosidade e as constantes transformações que a sociedade e a economia vêm sofrendo” (BALTHAZAR, 2005, p. 188), o que, conseqüentemente, traz de volta a necessidade de alterações legislativas, a fim de acompanhar as sucessivas mudanças sociais.

## **1.2 Definição de tributos**

A definição legal de tributo, adotada pelo Código Tributário Nacional em seu art. 3º, segundo Geraldo Ataliba (2010, p. 33), é temerária e deve ser analisada com cautela, por ser potencialmente danosa aos direitos constitucionais tributários, os quais decorrem diretamente do conceito-chave “tributo”, delimitador de todo o regime tributário.

O conceito jurídico-positivo de tributo deve ser construído por meio da análise das normas jurídicas constitucionais, já que a Constituição Federal de 1988 adota uma definição de tributo precisa, embora implícita.

Dessa forma, afirma Ataliba (2010, p. 33), “direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei”, tal como ocorre com o art. 3º, do CTN, pois “admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida”.

Assim, deve ser com tais cuidados o estudo da definição legal adotada pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, o qual se transcreve a seguir:

*Art. 3º. Tributo é 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 administrativa plenamente vinculada.*

Primeiramente, o elemento a ser analisado acerca do tema é a qualificação de tributo como sendo *obrigação* (relação jurídica), consoante salienta Ataliba (2010, p. 35). Referido autor sustenta que o instituto em questão consiste em “vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo”.

O segundo aspecto diz respeito ao termo *prestação pecuniária*. De acordo com Hugo de Brito Machado (2009, p. 56), tal prestação consiste no fornecimento dos meios financeiros de que o Estado necessita para a concretização de seus objetivos. Por este motivo, deve ter natureza pecuniária. Segundo Ataliba (2010, p. 35), o adjetivo “pecuniário” circunscreve o próprio objeto da obrigação tributária e caracteriza “o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo”.

Quanto ao termo *compulsória*, Machado (2009, p. 56) aduz que, apesar de aparentemente ser desnecessário qualificar prestação tributária como compulsória, é preciso esclarecer que “a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação”, ou seja, o dever de pagamento independe da vontade do contribuinte.

Ainda, Luciano Amaro (2010, p. 40) ressalta que a compulsoriedade do tributo opõe-se à voluntariedade de outras prestações pecuniárias, uma vez que “o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes”, ou seja, a obrigatoriedade das prestações voluntárias nasce diretamente do contrato, e somente de forma indireta deriva da lei, ao contrário do que ocorre com a obrigação tributária.

Com relação à natureza *não sancionatória de ato ilícito*, conforme afirma Machado (2009, p. 58), tributo e penalidade não se confundem justamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto que a hipótese de incidência daquele é sempre qualificada como lícita.

Assim, segundo Ataliba (2010, p. 35), “dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico”.

Ressalta-se que somente a lei poderá instituir tributos, em respeito ao princípio da legalidade, e definir as respectivas características, tais como hipótese de incidência, sujeitos da obrigação tributária, base de cálculo, alíquota, bem como prazo.

Por fim, quanto à *cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, Hugo de Brito Machado (2009, p. 60) aduz que a autoridade administrativa não pode, por meio de juízo subjetivo, preencher eventual lacuna normativa. Sua atividade administrativa “deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter”.

### **1.3 Competência Tributária**

Nos modelos federativos, a Constituição Federal encarrega-se de definir os meios pelos quais os entes políticos serão providos com recursos, a fim de que possam atender os objetivos que lhes são incumbidos.

No que diz respeito aos recursos tributários, especificamente, a Constituição Federal reparte a competência tributária, que é a aptidão para criar tributos, entre os entes políticos existentes - União, Estados, Municípios e Distrito Federal -, respeitando-se a esfera de competências materiais assinalada constitucionalmente a cada um.



Assim, de acordo com Luciano Amaro (2010, p. 115), vê-se que a competência tributária que os entes políticos possuem é “o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição”. Portanto, a competência engloba “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência”.

A competência tributária atribuída aos entes federativos implica a competência para legislar sobre questões atinentes ao tributo criado, tais como alterações qualitativas ou quantitativas, mesmo que haja inovação no ordenamento jurídico, desde que respeitados os limites constitucionais e legais.

Ainda, é importante ressaltar que a competência tributária é indelegável. Segundo afirma Luciano Amaro (2010, p. 122), “ao destinatário da competência é dado não exercê-la ou fazê-lo parcialmente (atingindo apenas parte do campo passível de sofrer a incidência), mas não lhe é permitido transferir (ou delegar) a competência”.

Ao tratar do tema, Hugo de Brito Machado (2009, p. 273), assevera que “é razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”. O autor deixa claro, porém, que tais atribuições não constituem delegação de competência tributária, sendo simplesmente transferência de garantias e privilégios processuais da entidade que a possui, as quais podem ser revogadas a qualquer tempo.

Com relação à classificação, a doutrina costuma relacionar três espécies de competência tributária: privativa, residual e comum.

Luciano Amaro (2010, p. 117) esclarece que

[...] designa-se *privativa* a competência para criar *impostos* atribuída com *exclusividade* a este ou àquele ente político [...]. Diz-se *residual* a competência (atribuída à União) atinente aos outros *impostos* que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria *comum* a competência (referente às *taxas* e *contribuições de melhoria*) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (grifos do autor)

Deve-se destacar, por fim, que a Constituição Federal não cria tributos, ela somente outorga a competência tributária aos entes políticos, para que estes, então, instituem a figura tributária.

## 1.4 Espécies de tributos

No item 1.2, discorreu-se sobre a definição jurídica de tributo. Pretende-se, neste tópico, apresentar sucintamente as espécies tributárias. A importância na discriminação das figuras tributárias define-se pelos diferentes regimes jurídicos que podem ser adotados por cada uma delas, porquanto possuem particularidades quanto à sujeição aos princípios tributários.

Para Geraldo Ataliba (2010, p. 130), “é a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela hipótese de incidência que fornece o critério para classificação das espécies tributárias. [...] Conforme, pois, a consistência do aspecto material da h.i., será possível reconhecer as espécies de tributos”.

Apresenta-se, a seguir, para efeitos didáticos, a seguinte classificação dos tributos: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais*.

### 1.4.1 Impostos

Os impostos, conforme disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional, são definidos como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, para Hugo de Brito Machado (2009, p. 299), “o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado”.

Acerca do tema, Luciano Amaro (2010, p. 52) assevera que

[...] se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária.

Os impostos podem ser classificados segundo a competência da pessoa política para instituí-los, sendo, portanto, federais, estaduais ou municipais.

Os *impostos federais*, segundo a Constituição Federal, são: Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados – IE; Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR; Imposto Territorial Rural – ITR; e Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF.

Os *impostos estaduais*, por sua vez, de acordo com a Constituição Federal, são: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA; e Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações de Qualquer Bem ou Direito – ITCMD;

Os *impostos municipais*, por fim, conforme a Constituição Federal, são: Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana - IPTU; Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; e Imposto sobre Transmissão *inter vivos* de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos – ITBI.

Há ainda os chamados “impostos extraordinários”, previstos no art. 154, II, da Constituição Federal, os quais possuem como motivo para sua instituição situação de guerra, ou sua iminência. Trata-se de uma excepcionalidade outorgada pela Constituição à União.

#### 1.4.2 Taxas

Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 29) apresenta as taxas como “tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte”. De acordo com Machado (2009, p. 427), “o essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado”.

Prossegue esse autor esclarecendo os seguintes aspectos:

A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. (2009, p. 427)

Destaca-se que as taxas podem ser vinculadas ao serviço público, ou ao exercício do poder de polícia.

Com relação às taxas cobradas pela prestação de serviços públicos, cumpre salientar que os serviços públicos justificadores da taxa devem ser aqueles presentes no rol de atribuições da pessoa política que a institui, conforme as normas constitucionais. Além disso, os serviços públicos poderão ser efetiva ou potencialmente prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição (CARVALHO, 1985, p. 29).

Quanto às taxas cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia, destaca-se que deve ser regular o exercício e “desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder” (MACHADO, 2009, p. 30).

#### 1.4.3 Contribuição de melhoria

A Constituição Federal prevê a contribuição de melhoria em seu art. 145, III. “Esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades” (AMARO, 2010, p. 69).

Destacam-se alguns aspectos quanto ao tema: a valorização nos preços dos imóveis adjacentes deve ser diretamente proporcional à melhoria advinda da obra pública; e o tributo não se legitima pela simples realização da obra, é preciso que haja efetiva valorização da propriedade.

Por fim, de acordo com o art. 81 do CTN, o valor da contribuição a ser paga por cada contribuinte não poderá ser superior ao acréscimo de valor do imóvel respectivo, nem o total das contribuições arrecadadas poderá ser superior ao custo da obra.

#### 1.4.4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório consiste em ingresso temporário nos cofres públicos, uma vez que a arrecadação causa ao Estado a obrigação de restituir a importância emprestada pelo contribuinte.

De acordo com Amaro (2010, p. 73), o termo *empréstimo compulsório* “quer expressar que o nascimento da obrigação de prestar (a título de empréstimo, embora) é determinado (forçado) pela lei, não sendo, pois, fruto da vontade dos sujeitos da relação jurídica”.

São duas as situações que a Constituição prevê a instituição de empréstimos compulsórios pela União: quanto a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente (art. 148, I); e quanto a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 II).

Cumprido ressaltar que é a lei complementar que instituir o empréstimo compulsório que deverá definir seu fato gerador. As situações citadas acima apenas “condicionam o exercício da competência tributária”, conforme afirma Amaro (2010, p. 74).

Por último, compete salientar que os recursos arrecadados devem ser destinados ao atendimento das despesas que fundamentaram a instituição do empréstimo, segundo disposto no § único do art. 148 da Constituição Federal.

#### 1.4.5 Contribuições especiais

A Constituição Federal, em seu art. 149, apresenta três figuras tributárias denominadas como “contribuições”, quais sejam, contribuições sociais, contribuições de intervenção do domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais são caracterizadas pela sua destinação, ou seja, devem ser necessariamente direcionadas a financiar a atuação da União no campo da ordem social (AMARO, 2010, p. 76). O art. 195, da CF, traz determinadas contribuições sociais, as quais são destinadas à seguridade social.

A segunda espécie são as contribuições para intervenção no domínio econômico. De acordo com Luciano Amaro (2010, p. 77), “trata-se de contribuições que, à vista do próprio art. 149, só podem destinar-se a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes”.

Finalmente, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme Luciano Amaro (2010, p. 78):

São tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público. O que faz aqui a União é disciplinar por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições que a lei institui.

Cumprido ressaltar, finalmente, que o fato gerador dessas contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas reside no exercício de determinada atividade profissional ou econômica pelo contribuinte, a qual diz respeito a funções de interesse público exercidas pela entidade a que se vinculam.

### **1.5 Limitações ao poder de tributar**

A outorga de competência tributária feita pela Constituição Federal aos entes políticos possui limitações constitucionais, a fim de que sejam resguardados direitos e garantias individuais. Ao conjunto de princípios e normas restritivas à competência tributária correspondem as denominadas limitações ao poder de tributar, as quais desdobram-se em princípios constitucionais tributários e em imunidades tributárias.

Contudo, os enunciados restritivos à competência tributária não se limitam às definições inseridas na seção “Limitações do Poder de Tributar” da Constituição Federal. Há diversas imunidades que permeiam o capítulo do Sistema Tributário Nacional, bem como diversas normas esparsas ao longo da Constituição.

Ademais, conforme assevera Amaro (2010, p. 128),

[...] a Constituição abre campo para a atuação de *outros tipos normativos* (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também

balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que *os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional*. (grifos do autor)

A seguir, esclarecimentos quanto às principais limitações ao poder de tributar.

### 1.5.1 Princípio da legalidade tributária

A origem do princípio da legalidade tributária remonta à Carta Magna de 1215, na Inglaterra, por reivindicações de barões ingleses ao Rei João Sem Terra.

No Brasil, referido princípio encontra guarida na Constituição Federal em dois momentos: art. 5º, II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; e, especificamente no campo tributário, no art. 150, I, o qual dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Destaca-se, conforme assevera Kiyoshi Harada (2007, p. 159), que “é a lei ordinária de cada poder tributante que vai instituir o tributo de sua competência impositiva. Somente a lei em sentido estrito pode criar, modificar ou extinguir tributos”, já que a Carta Política não institui figuras tributárias, limitando-se à repartição da competência tributária.

Contudo, o princípio da legalidade tributária não se restringe a simples autorização legal para cobrança de tributos. De acordo com Amaro (2010, p. 134), vai-se além disso, pois “requer-se que a própria lei defina os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”. Ainda, requer-se a edição de lei *formal*, ou seja, emanada do órgão titular da função legislativa.

Kiyoshi Harada (2007, p. 162), ao citar Alberto Pinheiro Xavier, aborda claramente tal questão:

O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma ideia de autotributação, de livre consentimento dos impostos; antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito em outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária.

Por fim, cumpre salientar que há exceção no que se refere à majoração de determinados tributos, os quais podem ser aumentados por ato do Poder Executivo, desde que respeitados os limites estabelecidos para tanto. Tais exceções somente podem ser de cunho constitucional e encontram-se no §1º do art. 153 da CF.

### 1.5.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária

A ordem constitucional brasileira também adota o princípio da irretroatividade da lei tributária, o qual preceitua a vedação de cobrança de tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

Essa disposição, encontrada no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, é destinada “não só ao aplicador da lei (que não 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” (AMARO, 2010, p. 141).

Hugo de Brito Machado (2009, p. 280) ressalta que o início da vigência da lei tributária, de maneira alguma, deve ser anterior à data da sua publicação. Caso não ocorra dessa forma, completamente abalada estará a segurança jurídica.

No que diz respeito à redução ou dispensa de pagamento de tributo em relação a fatos pretéritos, é permitido à *lei* que o faça, desde que expressamente previsto. Contudo, não cabe ao *aplicador da lei* reduzir ou dispensar o tributo, quanto a fatos anteriores, sob o argumento de que a lei nova extinguiu ou reduziu a obrigação prevista na lei anterior (AMARO, 2010, p. 141).

Dessa forma, o princípio da irretroatividade é inafastável quanto à criação ou majoração do tributo, aplicando-se, tão somente, a fatos futuros ao momento da entrada em vigor da lei tributária.

### 1.5.3 Princípio da anterioridade



O princípio da anterioridade tributária resguarda a cobrança de tributos criados ou majorados ao exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou o majorou, e está insculpido no art. 150, III, *b*, da Constituição Federal.

Em razão do lapso temporal a ser respeitado para a efetiva cobrança, o contribuinte saberá antecipadamente a carga tributária que lhe será imposta no exercício financeiro seguinte, facilitando o planejamento de sua vida econômica. Tal princípio consiste em garantia constitucional do contribuinte.

Cumprido destacar que o exercício financeiro corresponde ao período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova receitas e despesas públicas e, no Brasil, coincide com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

A anterioridade da lei tributária comporta exceções, como salienta Kiyoshi Harada (2007, p. 176):

Assinale-se, outrossim, que esse princípio não tem aplicação em relação aos impostos de importação; de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; de produtos industrializados; de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários; e aos impostos extraordinários (CF, art. 150, §1º). As contribuições sociais também estão excepcionadas, bastando o transcurso de tempo de 90 dias para a sua cobrança, a contar da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (CF, art. 195, §6º).

Há ressalva feita, quanto ao princípio da anterioridade, por Roque Antonio Carrazza (2012, p. 210): “este é o tão decantado princípio da anterioridade, que não deve ser confundido com o princípio da anualidade, pelo qual nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária anual”. O princípio da anualidade não mais se aplica ao ordenamento jurídico brasileiro.

Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, foi também inserida a vedação de que o tributo seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, a qual foi denominada “anterioridade nonagesimal”.

Como bem assinala José Afonso da Silva (2011, p. 716), “esse prazo de carência não exclui a aplicação do princípio da anterioridade da lei. Ao contrário, ele só se aplica aos tributos que estão sujeitos a esse princípio”.

Por fim, ao esclarecer a razão pela adoção da anterioridade nonagesimal, Kiyoshi Harada (2007, p. 178) aduz que

[...] a introdução dessa noventena, sem prejuízo do princípio da anterioridade, representa uma inovação do Texto Constitucional contrariando a tradição das Casas Legislativas, não habituadas a aprovar a legislação tributária com antecedência mínima de noventa dias, em relação ao exercício da cobrança. Pelo contrário, a maioria esmagadora das legislações dos três entes políticos, objetivando o aumento tributário, é sancionada e publicada no último dia do ano, ou seja, 31 de dezembro de cada ano. Isso já faz parte da cultura dos nossos órgãos legislativos.

Assim, observa-se que a regra é a submissão de todos os tributos à anterioridade do exercício financeiro. Existem, porém, as exceções da referida regra, tais como os tributos citados acima, bem como o princípio da anterioridade nonagesimal.

#### 1.5.4 Princípio da isonomia

O princípio da isonomia na seara tributária está disposto no art. 150, II, da Constituição Federal, e prescreve que é vedado o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Conclui-se, portanto, que “o princípio de igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato. Impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas” (HARADA, 2007, p. 180).

Há duas implicações decorrentes da isonomia tributária, quais sejam, o *aplicador da lei* não poderá diferenciar pessoas ao submetê-las ou não a mandamento legal, o que leva à ideia de que *todos são iguais perante a lei*; bem como o próprio *legislador* não poderá dar tratamento diverso para situações iguais, ou seja, *todos são iguais perante o legislador*, nas hipóteses equivalentes (AMARO, 2010, p. 158).

Outra questão clássica que decorre do princípio da igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade. A dificuldade, todavia, está em identificar “a legitimidade do critério de discrimine em que o legislador possa ter-se apoiado para ditar a norma diferenciada, quando ela não deflue, diretamente, de comando constitucional” (AMARO, 2010, p. 159). Referido autor conclui afirmando que “Celso Antônio Bandeira de Mello, além de sublinhar a necessidade de uma

correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição” (2010, p. 159).

Em matéria tributária, por exemplo, deve ser diferenciado o tratamento fiscal de situações que revelem diferente capacidade contributiva, ajustando-se cada qual a sua respectiva expressão econômica.

### 1.5.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, consignado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, estabelece que "o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes", conforme afirma José Afonso da Silva (2011, p. 714).

Desdobrando ainda mais o conceito, Luciano Amaro, ao citar Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, registra que "a capacidade econômica corresponde à 'real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação'" (2010, p. 162).

Com relação à aplicação da norma, segundo José Afonso da Silva, há duas implicações decorrentes da assertiva e que devem ser observadas para que possa haver efetividade na concretização do princípio descrito constitucionalmente, quais sejam, "uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo"; e "alíquotas que igualem verdadeiramente esse ônus" (SILVA, 2011, p. 715). A dificuldade, portanto, encontra-se na correta determinação da capacidade tributária individual.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 210), a capacidade contributiva tem como finalidade atingir a justiça fiscal, repartindo, assim, os encargos estatais na proporção das possibilidades econômicas de cada contribuinte individualmente.

Deve-se atentar para o fato de que referido princípio não se limita a fornecer igualdade de tratamento entre contribuintes. De acordo com Luciano Amaro (2010, p. 163),

[...] dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, *além disso*, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto

abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva. (grifo do autor)

Questão polêmica em relação ao tema refere-se à observância da capacidade contributiva somente quanto aos impostos, conforme literalmente disposto pelo art. 145, §1º, da Constituição Federal, ou aos tributos em geral. Hugo de Brito Machado (2009, p. 40) é incisivo ao escolher a segunda opção, porquanto

[...] não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

Luciano Amaro (2010, p. 148), por outro lado, acredita que

[...] embora a Constituição (art. 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (CF., por exemplo, art. 5º, LXXVII).

Cumpre salientar, enfim, que a capacidade contributiva aproxima-se de diversos outros princípios, por possuírem objetivos semelhantes: princípios da personalização, da proporcionalidade, da progressividade e até mesmo da seletividade.

#### 1.5.6 Princípio da proibição de confisco

O art. 150, IV, da Constituição Federal, impõe a vedação de tributos com efeitos confiscatórios, impedindo que o Estado se aposses dos bens do contribuinte, sob o argumento de que está a cobrar tributos.

Kiyoshi Harada, ao citar Aliomar Baleeiro, afirma que “tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral” (2007, p. 183).

Sabe-se que os tributos em si caracterizam-se pela compulsoriedade na transferência dos bens do indivíduo ao Estado, de forma que a vontade do contribuinte em não fazê-lo não fará qualquer diferença. Entretanto, para que referida transferência de riqueza seja

legítima e de efeitos não confiscatórios, é imprescindível que se faça nos limites autorizados constitucionais, sob pena de que seja anulado o direito à propriedade (AMARO, 2010, p. 168).

Por ser difícil a determinação do limite até o qual se possa avançar no patrimônio privado, sem que seja configurado o confisco, há ainda controvérsias acerca do tema. Luciano Amaro (2010, p. 168), quanto a isso, assevera que:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 42) conclui tal pensamento ao afirmar que

[...] cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais de um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, verifica-se que a vedação de tributos com efeitos confiscatórios é de suma importância, uma vez que protege a parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada.

#### 1.5.7 Princípio da liberdade de tráfego

Consoante disposição constitucional prevista no art. 150, V, são proibidas as limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

De acordo com Kiyoshi Harada (2007, p. 189), o princípio da liberdade de tráfego “visa assegurar a livre circulação de pessoas, bens ou meios de transporte”, além de consistir

em “consequência da unidade econômica e política do território nacional”, as quais decorrem do modelo de federação adotado pelo Brasil.

Deve-se atentar para o fato de que referido princípio não é contrariado expressamente pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado (2009, p. 43):

É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Por fim, quanto à ressalva feita na parte final do art. 150, V, não obstante onere o tráfego, a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público consiste em uma atividade lícita. De notar que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, decidiu que o pedágio não tem natureza tributária, contrariando vasta doutrina nacional<sup>1</sup>.

#### 1.5.8 Imunidades tributárias

Ao conferir competência tributária a cada um dos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios -, a Constituição Federal confere o poder de instituir tributos a essas pessoas, os quais serão exigíveis nas situações determinadas.

Todavia, há certas situações materiais em que a Constituição não quer que sejam oneradas por tributos, excluindo-as do alcance do poder de tributar das pessoas políticas. Tais restrições denominam-se imunidades tributárias.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 97), imunidade tributária é

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

---

<sup>1</sup> Ver ADI n. 800/RS, Relator Min. Teori Zavascki, julgada em 11/06/2014.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 284), “imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que imune. É limitação da competência tributária”.

Aliomar Baleeiro (2010, p. 114), sinteticamente, define-as como “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 184), por sua vez, ensina que as imunidades são “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Citam-se, a título informativo, as principais imunidades tributárias: imunidade recíproca, imunidade de templos, imunidade do patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem finalidade lucrativa, imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão e imunidade musical.

## **2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA**

Neste capítulo serão abordadas as nuances específicas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, a fim de que se possa compreender claramente o objeto da discussão a se desenvolver no terceiro e próximo capítulo.

A divisão do presente capítulo será feita em oito itens, os quais abordarão os aspectos históricos, conceituação e caracterização do referido imposto.

### **2.1 Aspectos históricos**

O Código Tributário Nacional, por ter sido promulgado em 1966, não possui qualquer previsão acerca do IPVA. A ausência normativa do referido imposto na lei federal, contudo, não é suficiente para impedir sua existência no ordenamento jurídico brasileiro. O art. 17 do CTN, o qual prescreve que os impostos do sistema tributário nacional serão exclusivamente aqueles ali previstos, sucumbe ao poder constituinte de 1967, com a Emenda 1/69, e de 1988, uma vez que tais constituições incluíram o IPVA à ordem constitucional nacional.

Por tais motivos, o IPVA é relativamente novo no Direito Tributário brasileiro.

Historicamente, conforme Vladimir Passos de Freitas (1999, p. 121) aduz, “o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, de competência dos Estados e do Distrito Federal, foi instituído em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, cobrada anualmente pela União no licenciamento dos veículos”.

Entretanto, segundo Gladston Mamede (2002, p. 29), a sua origem é anterior à Taxa Rodoviária Única. Ao explicar tal fato, A. Theodoro Nascimento (1977, p. 331) afirma:

Sob o regime da Constituição de 1967, antes da Emenda 1/69, que, à semelhança da Constituição Federal de 1946, permitia que União, Estados e Distrito Federal e Municípios criassem taxas remuneratórias dos seus serviços, nos quais estão obviamente incluídas as rodovias, o governo federal instituiu a “taxa rodoviária federal” para custeio de obras de conservação e manutenção de estradas federais (art. 1º) à semelhança do que faziam alguns Estados e Municípios para custeio de despesas com estradas estaduais e municipais.



Ainda, prossegue o autor:

Posteriormente, o Governo Federal baixou o Decreto-lei 999, de 21.10.1969, abolindo a possibilidade de concomitância de taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais, e criando, a par disso, a “taxa rodoviária única”, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional (art. 1º). A taxa, que “será cobrada previamente ao registro de veículo ou à renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador” (§1º do art. 1º).

Assim, verifica-se que, apesar de comumente só haver referência à Taxa Rodoviária Única como antecessora do IPVA, deve-se destacar que aquela substituiu as taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais, sendo estas, portanto, a origem do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Após, em 1985, ainda sob a égide da Constituição de 1967, inseriu-se no ordenamento jurídico brasileiro a previsão do IPVA como conhecido atualmente, por meio da Emenda Constitucional n. 27/85.

Por fim, citando Gladston Mamede (2002, p. 31), “o último movimento desta evolução histórica deu-se com a elaboração da Constituição de 1988, tendo os legisladores maiores se ocupado do IPVA no art. 155, III, encartando-o na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”.

## **2.2 Hipótese de incidência tributária**

Uma vez definida, no item 1.6.1, a espécie tributária denominada imposto, cumpre somente lembrar que a obrigação tributária relativa aos impostos surge mediante atividade perpetrada pelo particular com relação a seu patrimônio, de forma que não há qualquer agir do Estado.

Assim, resta definir a hipótese de incidência (h.i.), a qual consiste na “descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária” (ATALIBA, 2010, p. 54), especificamente quanto ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

A Constituição Federal, em seu art. 155, III, estabelece que a hipótese de incidência do IPVA consiste na “propriedade de veículos automotores”. Destacam-se, a seguir, os pormenores acerca da expressão.

A *propriedade* foi escolhida pelo legislador constitucional para ser a relação jurídica caracterizadora da hipótese de incidência do IPVA. Entretanto, há controvérsias acerca da extensão do conceito de propriedade, no sentido de que se procura saber se seriam constitucionais as normas que incluiriam hipóteses de propriedade limitada no campo de incidência do IPVA, além das hipóteses de propriedade plena.

Os argumentos favoráveis e desfavoráveis à ampliação do conceito são sintetizados da seguinte maneira: “por um lado, não se pode esquecer que a função da Constituição, historicamente definida, é limitar o poder do Estado sobre os sujeitos de direitos e deveres em geral. Sob tal prisma, qualquer interpretação que amplie a licença dada pelo constituinte é ilícita, prejudicando o contribuinte que tem, no Texto Maior, uma garantia e uma proteção” (MAMEDE, 2002, p. 50). Por outro lado, destaca Aires Barreto (1998, p. 34), o tributo se predefine na própria Constituição, mesmo que em traços ligeiros e cinzentos, pois não possui os contornos nítidos da hipótese de incidência, os quais estariam reservados à lei ordinária.

José Afonso da Silva esclarece a questão ao afirmar que “às leis é que compete regular o *exercício* e definir o *conteúdo* e os *limites* do direito de propriedade, pois que, no art. 5º, XXII, só se *garante* a instituição da propriedade, sendo suscetíveis de mudança por lei seu conteúdo e limites”.

Por conseguinte, adequada seria norma ordinária que estabelecesse a exação tributária pela caracterização de propriedade plena ou não de veículo automotor, a exemplo do que ocorre no art. 32 do Código Tributário Nacional, o qual alarga o conceito de propriedade predial e territorial urbana, presente no art. 156, I, da CF, ao abordar também o domínio útil e a posse.

Ressalta-se que essa interpretação analógica deve ser adaptada às circunstâncias específicas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de modo que não haja qualquer aspecto inadequado em sua aplicação.

Ainda, salienta-se que, “se desfeita a relação de propriedade, seja em função da destruição do veículo automotor, seja por sua subtração, não poderá haver exação; isso,

independentemente da comunicação ou não do fato à autoridade fazendária ou ao registro competente. Afinal, não se admite tributação sobre fato fictício” (MAMEDE, 2002, p. 52).

Com relação à expressão *veículo automotor*, presente na definição do modelo de hipótese de incidência tributária do IPVA, extrai-se inúmeras considerações.

Primeiramente, a palavra *veículo* procede do latim *vehiculo* e significa “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”<sup>2</sup>. De acordo com De Plácido e Silva (1987, p. 461), ainda, veículo “é o instrumento ou aparelho que, dotado de certos requisitos, serve ao transporte de coisas ou pessoas, de um lugar para outro lugar”.

A Constituição Federal, todavia, acrescentou expressamente a qualidade “automotor” na hipótese de incidência do IPVA. Assim, somente os veículos automotores - e não qualquer tipo de veículo -, possuem a capacidade de atribuir a seus proprietários a obrigação tributária.

A fim de que um veículo seja considerado automotor, importa observar a causa que dá origem ao seu movimento. Enquanto alguns têm a causa como sendo uma força externa a os impulsionar, tais como vento, força da água, força animal, inclusive a humana etc., outros “têm movimento intrínseco à estrutura: eles se *automovimentam*; são puxados ou empurrados por si mesmos, utilizando-se, para tanto, de um motor. Daí se falar em veículo automotor.” (MAMEDE, 2002, p. 53).

Corroborando-se, assim, o significado conferido à palavra *automotor*, pois, ao dividi-la em seus vocábulos originários, observa-se que *auto* exprime a ideia de próprio, de si mesmo, e *motor* confere sentido a algo “que se movimenta por si, automaticamente”<sup>3</sup>.

O vocábulo *motor*, ainda, apesar de estar intimamente ligado à palavra *movimento*, transcende-a, uma vez que corresponde melhor à ideia de “mecanismo de movimento”. Segundo Gladston Mamede (2002, p. 53),

[...] o motor é justamente isto: o mecanismo (a máquina, o aparelho) que gera movimento e pode transmitir movimento, provocar movimento. Esse movimento é gerado por formas diversas; por exemplo, por campos magnéticos nos motores elétricos, ou pela combustão de substâncias inflamáveis (como os derivados de

---

<sup>2</sup> *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*.

<sup>3</sup> *Dicionário da Língua Portuguesa* de Laudelino Freire.

petróleo, gases, alcoóis, etc.), cuja explosão movimenta um pistão (ou mais), dando giro a um eixo conexo, ou pelo vapor, etc.

Portanto, vê-se que somente os veículos capazes de movimentar a si mesmos por meio de motor, qualquer que seja a forma que dê energia ao mecanismo, são os mencionados na hipótese de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, conforme disposto no art. 155, III, da Constituição Federal. Sendo assim, são os únicos capazes de causar o nascimento da obrigação tributária aos seus proprietários, justificando sua tributação.

Uma vez esclarecida a hipótese de incidência do IPVA, pela análise individual de seus termos, passa-se a discutir aspectos decorrentes desta.

Constata-se, pela leitura do art. 155, III, da Constituição Federal, que não há qualquer outra restrição à hipótese de incidência do IPVA, a não ser pela qualidade *automotor*, como anteriormente mencionado.

Assim, o conceito de *veículos automotores* adotado pela Constituição Federal, por ser amplo, abrange todos os tipos de veículos automotores, tais como, terrestres, aquáticos e aéreos. O meio percorrido pelo veículo automotor não lhe tira qualquer das características essenciais e necessárias autorizadoras do nascimento da obrigação tributária. Basta a presença de motor ao veículo.

O autor Gladston Mamede (2002, p. 55-56) compartilha da interpretação ampla dada ao citado dispositivo constitucional:

Portanto, a presença do motor (de qualquer tipo, mesmo se elétrico a partir de captação solar) no veículo aéreo é suficiente para a tributação, mesmo que a sustentação se faça por balão, como nos dirigíveis. [...] Também veículos *aquaviários*, incluindo os que disponham de motor auxiliar (já que caracterizada a possibilidade de *automovimentação*), sejam fluviais, lacustres ou marítimos, sejam de recreio (incluindo prática desportiva), transporte de pessoas ou cargas. [...] Mesmo os denominados *jet-skis* estão incluídos, a exemplo de lanchas e iates. No plano terrestre, a variedade não é menor: automóveis de passeio, veículos destinados a competições esportivas [...] Também estão incluídos os veículos terrestres que são utilizados no transporte coletivo de passageiros, a exemplo de ônibus, micro-ônibus e *vans*, bem como o transporte de cargas, entre os quais carretas, caminhões.

Cita-se, ainda, trecho do voto de relatoria do Min. Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário n. 134.509-8 de Amazonas (2002, p. 369), o qual também adota a ideia de que

não há restrições ao tipo de veículo automotor, bem como cita alguns autores que defendem o mesmo entendimento:

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

Sendo assim, não é possível que haja interpretação do dispositivo normativo de maneira que restrinja ainda mais o sentido nele empregado, a fim de concluir que somente determinado tipo de veículo - os terrestres - justificaria a tributação de seus proprietários.

Cumpra salientar que a finalidade do veículo é indiferente para fins de tributação, ou seja, veículos automotores destinados ao lazer, transporte de pessoas ou de cargas atendem igualmente à hipótese de incidência tributária. O elemento finalidade, por sua vez, poderia ser levado em consideração no que diz respeito ao princípio da seletividade tributária, caso houvesse interesse público.

Há, ainda, os veículos automotores utilitários, os quais devem ser analisados com cautela. Se houver incompatibilidade entre a razão de ser do dispositivo constitucional e de determinados tipos de maquinário, os quais se automovimentam apenas como elemento acessório à sua finalidade, estes deverão ser excepcionados da tributação.

Conforme afirma Gladston Mamede (2002, p. 56), “não são propriamente veículos motorizados com a finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas utilitárias que dispõem de mecanismos de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação”. Citam-se, como exemplo, a retroescavadeira, guindaste, rolo compressor, escavadeira, entre outros.

Referido autor (2002, p. 56) completa que “pretender incluí-las no conceito de veículo automotor é valorizar um elemento acidental e desprezar seu elemento essencial”.

Por fim, acerca do surgimento de novos tipos de veículos automotores, Gladston Mamede (2002, p. 58) aduz que:

A riqueza de detalhes deve estar presente na definição da estrutura legal, na construção do modelo da hipótese de incidência tributária. Para o IPVA, a própria licença constitucional, referindo-se à (1º) propriedade de (2º) veículo automotor, oferece elementos suficientes para a definição pormenorizada da hipótese de incidência tributária. Não se exige do legislador que liste os tipos de veículos automotores que serão tributados, antecedendo-se à sua criação ou confecção; exige-se apenas que o veículo seja automotor para que seu proprietário tenha o dever de recolher o tributo correspondente.

Assim, deve-se ressaltar que não é necessário que a legislação acrescente, caso a caso, os novos tipos de veículos, à medida que estes vão surgindo. Basta que tais veículos se adequem à situação descrita na hipótese de incidência tributária do IPVA, o que, por si só, autorizaria ou não a tributação.

### 2.3 Fato gerador

O fato gerador, ou fato imponível, como assinala Geraldo Ataliba (2010, p. 68), “é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária”.

Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 135), por outro lado, prefere utilizar a denominação *fato jurídico tributário* e o define como “fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente”. Referido autor condena a expressão usada por Geraldo Ataliba, pois *fato imponível* seria uma ocorrência passível de sofrer imposição, de modo que não é propriamente o que ocorre, já que o fato apenas surge automaticamente.

Embora haja divergência na denominação do fato material que dá origem à obrigação tributária, utilizar-se-á neste estudo, por fins didáticos, a nomenclatura *fato gerador*, uma vez estabelecidas as ressalvas.

O fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores consuma-se com a efetivação do seguinte fato jurídico: a propriedade do veículo automotor. No IPVA, apesar de o fato gerador coincidir com a hipótese de incidência tributária, as duas situações são diferentes, conforme anteriormente exposto. Aquele dá-se no campo fático, enquanto esta ocorre no campo da atuação normativa.

Quanto a isso, Hugo de Brito Machado (2009, p. 98) lembra que, em se tratando de situação jurídica - o que ocorre no caso do IPVA, caracterizada pela relação jurídica de propriedade, “o fato gerador se considera ocorrido no momento em que a mesma esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”.

Além disso, para que seja realmente consubstanciado o fato gerador do IPVA, “é necessário que na propriedade esteja incluído o direito de uso regular do veículo, isto é, o direito de uso deste na finalidade para a qual foi produzido” (MACHADO, 2009, p. 386), qual seja, a locomoção. Caso contrário, as fábricas e as revendedoras de automóveis seriam obrigadas a recolher o tributo correspondente a cada um dos veículos em seus poderes, já que proprietárias desses.

Ao serem analisadas as formas pelas quais se estabelece a propriedade de veículos, vê-se que podem ocorrer por duas maneiras: propriedade por aquisição originária e propriedade de veículos usados.

O primeiro caso, conforme ensina Gladston Mamede (2002, p. 60), trata da aquisição de veículo automotor novo, disponibilizado por revendedoras e fabricantes de automóveis, na qual se configura o fato gerador, ou seja, constitui-se a propriedade, na data em que o veículo é adquirido pelo consumidor ou quando é incorporado ao ativo permanente do fabricante ou do revendedor. Assim, o recolhimento do tributo será proporcional ao número de dias restantes para o fim do exercício.

Ressalta-se que, no que diz respeito aos automóveis de fabricação estrangeira, o fato gerador pode ocorrer em três situações, quais sejam, (1) na data do desembarço aduaneiro, quando importado pelo próprio consumidor; (2) na data da aquisição pelo consumidor, quando importado por revendedora; e (3) no instante da incorporação ao ativo permanente da empresa importadora.

Inferre-se, então, como anteriormente citado, que a relação jurídica de propriedade do veículo não acontece com a fabricação deste; assim, os fabricantes e as revendedoras não

são sujeitos passivos do IPVA, já que não o possuem para os fins a que foram fabricados - a não ser que o incorporem a seu ativo permanente.

Quanto à propriedade de veículos usados – no sentido de que não se trata mais do primeiro ano, no qual foi adquirida a propriedade do veículo, e sim aos seguintes, “ocorre a incidência plena do IPVA, já que a incidência faz-se sobre relação de propriedade experimentada por todo um exercício, ou seja, por todo período aferido para a exação”, de acordo com Gladston Mamede (2002, p. 63). Dessa maneira, consoante previsão legislativa, considera-se consumado o fato gerador no dia 1º de janeiro e a situação ocorrida nesse dia é presumida como havida em todo o exercício financeiro que se inicia, concretizando, assim, a obrigação tributária.

Quando a propriedade do veículo for interrompida por fatos alheios, tais como subtração ou perda total, não será permitida a exação, porquanto não se configurará a propriedade em tal período. Caso haja o retorno do automóvel ao proprietário, restabelece-se a propriedade e a consequente obrigação tributária.

Com relação ao aspecto temporal do IPVA, por ser a tributação sobre a existência e/ou conservação da relação jurídica de propriedade, esse imposto depende da periodicidade do exercício financeiro (MAMEDE, 2002, p. 60), como dito anteriormente.

Para Gladston Mamede, o local da ocorrência do fato gerador, apesar de apresentar dificuldades para ser definido, em razão de serem os veículos bens móveis, pode ser inferido da própria Constituição Federal, em seu art. 158, III<sup>4</sup>, o qual prevê a destinação da receita do IPVA. O autor diz que referido artigo conduz “ao reconhecimento de que o critério a ser adotado é a verificação do local onde o veículo estiver licenciado. Contudo, é uma solução parcial, já que nem todo veículo automotor depende de licença para ser utilizado” (2002, p. 65).

---

<sup>4</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...] III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;



Importante salientar que o registro do veículo automotor, bem como sua renovação, não são requisitos para a ocorrência do fato gerador do IPVA. Apenas constituem elementos facilitadores da cobrança do imposto.<sup>5</sup>

No que diz respeito ao lançamento do crédito tributário decorrente do IPVA, Hugo de Brito Machado (2009, p. 389) sustenta que esse é feito de ofício: “A repartição competente para o licenciamento do veículo remete para a Secretaria da Fazenda as informações necessárias e esta emite o documento com o qual o proprietário do veículo é notificado para fazer o pagamento”.

## 2.4 Base de cálculo

A exemplo da diferenciação que ocorre entre hipótese de incidência e fato gerador, tem-se divergência também quanto à questão terminológica da base de cálculo.

Geraldo Ataliba denomina *base de cálculo* ou *base imponible* o atributo essencial, existente em todos os casos, por exigência constitucional<sup>6</sup>, que fornece critério para a determinação do *quantum* tributário (2010, p. 108). Nos termos do renomado tributarista: “base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*” (2010, p. 108).

A base imponible, por ser atributo do aspecto material da h.i., pode ser mensurada por diversos critérios diferentes, citando-se, como exemplo, peso, volume, largura, comprimento, altura, valor, preço, entre outros. É a lei que fixa o critério normativo – ou os critérios normativos - a ser obrigatoriamente observado pelo intérprete; portanto, a base imponible consiste também em conceito legal, a exemplo do que acontece com a hipótese de incidência.

Por sua vez, a base calculada é o que resulta da aplicação concreta da base imponible. Geraldo Ataliba sintetiza os dois conceitos da seguinte forma: “A base de cálculo é

---

<sup>5</sup> Gladston Mamede (2002, p. 65) anota que “nada impede, porém, que o Estado opte por limitar (ainda que desnecessariamente) a incidência do tributo sobre a propriedade de veículos automotores sujeitos a registro e/ou licenciamento em órgão federal, estadual ou municipal, no Estado. A opção é lícita e deve ser compreendida como opção do legislador, inserida em sua liberdade legislativa, parte componente da divisão de competências estruturada a partir do pacto federativo”.

<sup>6</sup> Ressaltada por Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*, à página 207, no qual demonstra a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos.

um conceito legal de tamanho; base calculada é magnitude concreta, é a precisa medida de um fato” (2010, p. 113).

Ao dissertar sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 201) conceitua base de cálculo no trecho a seguir:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Prossegue o autor estabelecendo a relação entre a *base de cálculo* e a *base de cálculo factícia* (1985, p. 206):

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo factícia.

Com relação à base de cálculo do IPVA, esta se dá considerando-se como base de cálculo o valor venal do veículo. Nas legislações estaduais, encontram-se nomenclaturas um pouco diferenciadas, tais como “valor médio de mercado”, “valor de mercado” ou mesmo “preço corrente do veículo”. A diferença na denominação, entretanto, não é capaz de afastar o conceito de que o imposto deve ser calculado sobre o valor que se poderia hipoteticamente obter na alienação do direito de propriedade do veículo automotor.

Gladston Mamede (2002, p. 70), contudo, alerta que “esse valor não é – e não pode ser – arbitrariamente definido, mas deve refletir o mercado. Por óbvio, a Fazenda Pública não tem condições de buscar no mercado a avaliação de cada veículo individualmente considerado, razão pela qual fixa-se um “valor médio de mercado”.

Importante salientar que as características do veículo consideradas na apuração do valor médio de mercado são elementos abstratos e presentes em quaisquer outros de sua espécie, tais como potência, ano de fabricação, peso, cilindrada, tipo de combustível, modelo do veículo, capacidade de tração, entre outros. Dessa forma, somente em situações

excepcionalíssimas e em benefício do contribuinte podem ser considerados aspectos individuais do veículo.

A base de cálculo dos veículos automotores pode variar de acordo com as seguintes características: se o veículo for novo, importado, fora de linha ou usado.

Os veículos novos, como explicado anteriormente, são aqueles decorrentes de transferência original do fabricante ou revendedor ao consumidor. Destaca-se que o conceito de veículo novo, para fins de IPVA, não possui relação com o ano de fabricação, nem mesmo com o tempo entre a fabricação e a alienação deste.

A base de cálculo de tais veículos, por sua vez, nas legislações estaduais, não segue um padrão, pois são diversas as soluções adotadas para a hipótese de veículos novos.

Todavia, é necessário salientar que, a despeito da solução adotada, o valor médio de mercado do veículo automotor, para fins de IPVA, não se confunde com o valor de sua venda. É sobre aquele que incide o imposto. Quanto a isso, aduz Gladston Mamede (2002, p. 72) que é “legítima, portanto, a pretensão de se considerar, quando se trata de um veículo novo, o valor constante nas tabelas dos fabricantes ou revendedores autorizados, se existentes. Pelo mesmo motivo, porém, não se pode considerar para determinação da base de cálculo, de acordo com a nota fiscal, valores que correspondam a custos financeiros referentes a venda a prazo ou financiada”. Contudo, caso não seja a prazo ou financiada a venda, pode-se utilizar o valor constante no documento fiscal da transferência da propriedade como base de cálculo.

Quanto aos veículos importados, segundo Gladston Mamede (2002, p. 73), os mesmos critérios – valor constante na nota fiscal ou valor expresso em tabela de preços – também se aplicam aos veículos provenientes de países estrangeiros. As Fazendas Estaduais já estão familiarizadas, em sua maioria, com os valores médios de mercado de tais veículos. Contudo, nos casos de veículos mais raros ou de importação esporádica, a identificação da base de cálculo poderá se dar por pesquisas e consultas a órgãos, a agências, a publicações e a pessoas.

Tais táticas de apuração da base de cálculo poderão igualmente ser utilizadas nas situações em que os veículos automotores são importados e comercializados de forma irregular no país, bem como para evitar eventuais sonegações fiscais, facilitando, assim, que o Fisco determine tal valor.

Não se pode descartar, igualmente, a possibilidade de fabricação de veículos originais - terrestres, aéreos ou até mesmo aquáticos, os quais não possuem ainda qualquer

indicação de seu valor médio de mercado em tabelas nacionais ou estaduais. Nessas situações, a Fazenda Estadual não poderá simplesmente desconsiderar a regra de que a base de cálculo do imposto deve ser fixada em função do hipotético valor de venda médio do veículo. Assim, a Fazenda Estadual deverá diligenciar para obter referido valor venal, a fim de determinar a base de cálculo do novo veículo no mercado, e deverá fundamentar adequadamente suas razões, de forma a possibilitar ao contribuinte contestá-las administrativa ou judicialmente, caso necessário (MAMEDE, 2002, p. 75).

Por fim, com relação aos veículos usados, segundo Gladston Mamede (2002, p. 75):

Em se tratando de veículos usados, a regra geral não é distinta: a base de cálculo do IPVA é o valor venal médio do veículo. Contudo, se para os veículos novos as tabelas de venda funcionam como referência que oferece certa segurança, no que diz respeito aos veículos usados, tem-se que encarar a crueza e dinamicidade do mercado, com suas variações constantes.

Os elementos usuais que caracterizam o veículo deverão ser observados – como, por exemplo, marca, ano de fabricação, tipo, modelo, potência etc. Entretanto, salienta Gladston Mamede (2002, p. 76) que “não se pode jamais perder de vista que todos esses elementos constituem apenas um meio para se aferir o valor médio de mercado. Não são fórmula de tradução do valor médio de mercado, esse sim, a base de cálculo do imposto”.

Por consequência, quem deverá apurar, no mercado, o valor médio dos veículos é o Poder Executivo Estadual, por meio da tabela de valores dos veículos tributáveis, as quais devem ser publicadas no respectivo Diário Oficial, para fins de publicidade e eventuais impugnações pelos contribuintes.

Ressalta-se que, quanto ao conceito de valor venal do veículo, esse deve corresponder ao mercado local estadual, de forma que impeça a elaboração de uma tabela de valores nacional. Isso porque a valoração média dos veículos não é uniforme no território nacional, o que acarretaria em tributação sobre base de cálculo fictícia em determinados Estados, diante da diferença de mercados.

Ao encerrar suas anotações sobre o tema, Gladston Mamede (2002, p. 83) resume da seguinte forma as observações feitas:

A base de cálculo do IPVA, viu-se, é o valor venal médio do veículo; para veículos novos, valores de venda ou constantes das tabelas correspondentes; veículos usados,

valor médio, apurado no mercado, correspondendo a um veículo médio ideal, sem existência concreta (uma referência, portanto), mas que tem o mérito de corresponder à média hipoteticamente adequada de desgaste, desvalorização etc. Viu-se, ainda, que não possuem os Estados ampla liberdade para *formar* essa referência: não lhes toca *dizer* a média, mas, pelo contrário, *apurar* a média, fundamentadamente, dando a conhecer a todos os contribuintes as referências que foram utilizadas na formação do valor médio.

Cumprido destacar, por último, a tênue linha que separa a correção monetária da majoração do valor médio do veículo e a problemática que poderá advir da má interpretação dessas situações. A diferença entre correção e majoração dos valores, por vezes difícil de ser constatada, torna-se extremamente importante, tendo em vista a adoção do princípio da legalidade no sistema tributário nacional. Isso porque a correção monetária dos valores das tabelas pode ser feita tranquilamente pela Fazenda Estadual, pois dentro de suas atribuições. Contudo, sempre que o Fisco desejar majorar a base de cálculo do IPVA, deverá fazê-lo mediante autorização legislativa, ou seja, somente por meio de lei, em respeito ao princípio da legalidade, disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.

## 2.5 Alíquota

Ao adentrar no assunto *alíquotas*, Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 209) o introduz assim: “congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”.

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba (2010, p. 114-115) anota o seguinte:

Não basta para a fixação do *quantum debeatur*, a indicação legal da base imponible. Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante da obrigação tributária.

A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que – combinado com a base imponible – permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota.

Segundo Geraldo Ataliba (2010, p. 113), alíquota consiste no “termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma percentual, ou outra – da base imponible”.

Entende-se que a base de cálculo e a alíquota combinam-se de forma a traduzir um resultado de cunho pecuniário, invariavelmente, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 210). Por consequência, caso a base de cálculo se revista de importância em dinheiro, a alíquota não se revestirá. Por outro lado, sendo a base de cálculo determinada por outra grandeza, certamente a alíquota será traduzida em pecúnia.

Conclui-se, portanto, que a alíquota pode assumir duas feições distintas: primeiramente, um valor monetário, fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo; ou uma fração, percentual ou não, da base de cálculo, podendo ser proporcional invariável, proporcional progressiva ou proporcional regressiva (CARVALHO, 1985, p. 211).

No que tange ao IPVA, não é possível juridicamente a adoção de alíquotas progressivas, uma vez que esse se reveste da característica de imposto real, não sendo considerada, portanto, a capacidade contributiva do contribuinte na fixação da alíquota do imposto. O que importa somente são os aspectos do bem sobre qual incide a obrigação tributária.

Por outro lado, há possibilidade jurídica de haver alíquotas seletivas, no que se refere ao IPVA. Gladston Mamede (2002, p. 94), ao citar Carlos Muzzi Filho, explica que, nessa situação, “há o tratamento diferente para situações tributárias diferentes, isto é, o legislador, com muita prudência, instituiu alíquotas diferentes para espécies de veículos diferentes”.

Ainda, ressalta que “esta técnica – alíquotas diferentes para espécies diferentes de veículos – não se confunde com a progressividade, porque as variações existentes não dependem do valor da base de cálculo” (2002, p. 94), o que acontece na progressividade de alíquotas.

Por fim, a título exemplificativo, assinala-se que a Lei Estadual n. 12.735/97 de Minas Gerais fixou alíquota de 2% aos veículos presumivelmente destinados à atividade econômica (art. 10, II e III); alíquota de 1% aos veículos destinados ao transporte coletivo (art. 10, IV); e alíquota de 4% aos veículos de “uso misto”, não incluídos em nenhuma das situações específicas (art. 10, I).

## 2.6 Sujeitos da relação tributária

O sujeito ativo, para Geraldo Ataliba (2010, p. 83), “é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Essa designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal”.

O Código Tributário Nacional traz sua definição de sujeito ativo no art. 119, a seguir:

*Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*

Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 177), ao dissertar sobre o tema, contraria o disposto no artigo transcrito acima e o conceitua da seguinte forma: “o sujeito ativo, que dissemos ser titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física”.

Prossegue o autor afirmando que “o perceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição única e tão-somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema”.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional colaciona as seguintes definições, conforme seja a obrigação principal ou acessória:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

Acerca do tema, Geraldo Ataliba (2010, p. 86) afirma que sujeito passivo “é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá a diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”. O critério determinante da sujeição passiva é fixado pela hipótese de incidência tributária.

Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 179) também traz sua definição e descreve o sujeito passivo da obrigação tributária como sendo “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

Assim, uma vez esclarecidos os contornos conceituais dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, passa-se a analisá-los em relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Com relação à sujeição ativa do IPVA, verifica-se que será ou um Estado-membro, ou o Distrito Federal. Contudo, a dificuldade advinda dessa situação refere-se à mobilidade inerente aos veículos automotores, o que pode gerar conflitos de competência entre tais unidades da Federação.

Algumas legislações estaduais elegem como critérios para a fixação da sujeição ativa o domicílio do proprietário ou possuidor, ou até mesmo o da localização habitual do veículo. Entretanto, tais critérios alternativos são fixados à revelia de licença constitucional que os autorizem, sendo, portanto, indevidos (MAMEDE, 2002, p. 107). Isso porque, além de comprometer o pacto federativo, pois uma unidade federativa estaria buscando prevalecer sobre as demais, já que o Estado-membro simplesmente reivindicaria para si, por conta própria, a posição de sujeito ativo, viola também o princípio da reserva normativa federal, já que pertence à União o poder de fixar diretrizes para a solução de conflitos de competência entre Estados-membros.

A solução para tais conflitos de competência quanto ao estabelecimento do sujeito ativo da obrigação tributária decorrente do IPVA, para Gladston Mamede (2002, p. 107), já está estabelecida, mesmo que indiretamente, na Constituição Federal. Para o autor, quando o legislador constituinte disciplina que “50% do produto arrecadado com a tributação serão destinados ao Município onde esteja inscrito o veículo, acabou por estipular - ainda que por via transversa - uma solução para eventuais dúvidas quanto à competência territorial para a exigência tributária”. Continua o autor afirmando que “ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária)”.

Apesar de encontrar solução para uma dificuldade advinda da busca pela sujeição ativa a quem de direito, esbarra-se em outra: nas palavras de Gladston Mamede (2002, p.



107), “não havendo norma com *status* adequado para impor aos particulares a obrigação de registrar seus veículos *aqui* ou *acolá*, é absolutamente inconstitucional (art. 5º, II, CF) a pretensão dos Estados de exigir que o cadastro se dê em seus registros e não nos registros de outras unidades da Federação”. Ou seja, na prática, fica à escolha do contribuinte o local onde será efetuado o registro do veículo.

Diante disso, somente a edição de legislação complementar pela União colocaria fim a tal obstáculo, pois essa possui o objetivo de justamente dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas, resguardando, assim, o sistema de repartição de competências tributárias.

O sujeito passivo do IPVA, por sua vez, corresponde à pessoa física ou jurídica proprietária do veículo automotor. O conceito de proprietário, contudo, a exemplo do que ocorre com o IPTU, deve ser entendido em sentido amplo, incluindo também a posse. Assim, de acordo com Gladston Mamede (2002, p. 109), “também são contribuintes as pessoas detentoras de posse legítima do veículo, como, no caso de alienação fiduciária, o devedor fiduciário; no arrendamento mercantil (*leasing*), o arrendatário do veículo; igualmente a reserva de domínio ou outra modalidade contratual semelhante”. Deve-se cuidar, contudo, para que a aplicação dessa regra não extrapole certos limites.

Ainda acerca da conceituação de sujeito passivo do IPVA, Hugo de Brito Machado (2009, p. 388) assevera que

O contribuinte do IPVA é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente. Embora o licenciamento do veículo não seja, do ponto de vista rigorosamente jurídico, uma prova de propriedade, o certo é que como tal vem sendo admitido na prática. Para fins de tributação, aliás, não há qualquer problema em considerar-se o licenciamento como prova da propriedade do veículo.

Importante observar, por último, a possibilidade jurídica de haver sucessão tributária, tanto no polo passivo, quanto no polo ativo. Esta estará configurada “sempre que um veículo automotor for transferido de uma Unidade da Federação para outra; a propriedade que era tributada a favor de determinado Estado ou do Distrito Federal será devida em favor do ente federado para o qual o veículo foi transferido (ou, querendo-se para onde foi transferido seu registro)” (MAMEDE, 2002, p. 117). A sucessão tributária ativa poderá ou não corresponder à sucessão tributária passiva, a qual, por sua vez, ocorrerá por meio da

alteração na titularidade do veículo, ou seja, se houver novo proprietário ou novo possuidor legítimo.

## 2.7 Benefícios tributários

Os benefícios tributários são opções, feitas pela União e pelos Estados, de abrir mão do recolhimento do tributo, no caso em questão, o IPVA, em situações específicas. Tais benefícios podem corresponder a imunidades, as quais estão estabelecidas na Constituição Federal e já foram anteriormente estudadas, e a isenções.

As isenções tributárias consistem em “situações que apresentam os elementos formais para a tributação; mas essa tributação não se concretiza, na medida em que o legislador ordinário exclui aquele fato do âmbito do poder de exigir a contribuição” (MAMEDE, 2002, p. 123-124).

A referida renúncia legislativa deve ser feita de modo a refletir os anseios e necessidades da sociedade local, estimulando determinadas atividades ou respeitando, através da isenção, situações que, por si só, já são desiguais e desafiadoras.

Gladston Mamede (2002, p. 136) destaca que

[...] a partir do momento em que o legislador definiu as situações de isenção e os seus respectivos requisitos, concedeu àqueles que estejam em situações que se subsumam às hipóteses isencionais legalmente definidas um direito subjetivo incondicional; ou melhor, a única condição é o preenchimento pleno das condições e requisitos delineados nas hipóteses isencionais. Desde que o sujeito de direitos e deveres preencha tais condições e requisitos, goza da isenção.

São diversos os exemplos de isenções nas legislações estaduais, tais como isenção para transporte público de passageiros e/ou cargas; isenção para veículos utilizados como ambulâncias; isenção para ônibus empregados exclusivamente no transporte urbano, suburbano ou metropolitano; isenção para veículos de valor histórico; entre outros.

Há situações, contudo, que merecem destaque.

Primeiramente, verifica-se a existência, em diversos Estados, de norma que visa estabelecer isenções para veículos velhos. Isso ocorre devido ao fato de que, por ser a Fazenda Estadual responsável pela confecção da tabela de valores médios de mercado dos veículos

automotores, o esforço despendido na elaboração da referida tabela não compensa o recolhimento ínfimo que haverá de se dar pelo veículo velho, o qual comumente possui baixo valor venal. Ainda, a isenção igualmente se justifica porque tais veículos (excetuando-se embarcações e aeronaves) normalmente pertencem a pessoas com menor poder aquisitivo, o que revela diminuída capacidade contributiva.

Outra ocasião de isenção comum nas legislações estaduais é aquela em que há preocupação de beneficiar determinadas categorias de veículos, em razão de como são utilizados ou de quem são os seus proprietários, de maneira que haja estímulo às atividades a que dizem respeito (MAMEDE, 2002, p. 127). Caracteriza-se, assim, a extrafiscalidade do imposto, pois utilizado como meio de realizar mudanças sociais.

Cita-se, por exemplo, o trabalhador autônomo, o qual utiliza o veículo automotor como instrumento de trabalho, como os taxistas. Gladston Mamede (2002, p. 128) colaciona algumas outras situações exemplificativas:

Fora da situação específica dos táxis, outras mais são encontradas, a servir de exemplo a propriedade de *vans* ou veículos similares pertencentes às cooperativas, devidamente regularizados, destinados exclusivamente ao transporte complementar de passageiros. Também veículos rodoviários empregados exclusivamente no Transporte Escolar, com capacidade limitada, de propriedade de motorista profissional autônomo ou cooperativado, limitado a um veículo por proprietário, desde que seja portador de concessão ou permissão da autoridade municipal competente; embarcação de propriedade de pescador profissional, pessoa física, por ele utilizada na atividade pesqueira, condicionada ou não a atividade artesanal ou de subsistência, comprovada por entidade representativa da classe, limitada a um veículo por beneficiário; ainda, as embarcações pertencentes ao pequeno produtor agrícola, quando destinadas ao escoamento da produção.

Por derradeiro, muitos Estados também preveem como caso de isenção tributária do IPVA os veículos automotores utilizados por deficientes físicos. Entende-se que é justo oferecer vantagens à pessoa com necessidades especiais que facilitem seu convívio em sociedade.

## **2.8 Penalidades**

Diante do poder de polícia e do poder disciplinar que o Fisco possui, quaisquer práticas perpetradas por contribuintes que desrespeitem as obrigações tributárias, sejam

principais ou acessórias, devem ser punidas. Tais ilícitos dividem-se em infrações administrativas ou infrações penais. Estas consistem em objeto de estudo do Direito Penal e não serão abordadas nesse item. Abordar-se-á, portanto, aquelas.

As penalidades de infrações administrativo-tributárias, apesar de ocorrerem no âmbito do exercício do Direito Tributário, são submetidas ao regime jurídico de Direito Administrativo, porquanto inseridas no poder disciplinar das Fazendas Estaduais, no que tange ao IPVA. Dessa forma, devem observar todas as regras e princípios que orientam tal regime jurídico (MAMEDE, 2002, p. 168).

Primeiramente, tem-se penalidade pela infração tributária de não-recolhimento do IPVA, a qual é passível de punição mediante multa.

Destaca-se, contudo, que a simples demora de recolhimento do imposto pelo contribuinte não configura o referido ilícito tributário, caracterizando somente a mora do sujeito passivo. Nessa hipótese de retardamento do pagamento, a ideia que a permeia é a de que o devedor não se recusa a satisfazer a obrigação, ele só não o fez no lugar, modo e tempo certos e há expectativa razoável de que o fará. Conforme afirma Gladston Mamede, “essa expectativa não é subjetiva, mas objetiva; vale dizer: não diz respeito ao sujeito (seu nome, seu patrimônio, seu histórico etc.), mas ao tempo: acredita-se que o pagamento está apenas em atraso por um tempo razoável após o acontecimento do termo ou vencimento do prazo”.

Quanto ao não-recolhimento, importa dizer que sua penalidade somente poderá ser imposta caso haja, anteriormente, iniciativa, administrativa ou judicial, de recolhimento forçado. Portanto, necessária a iniciativa da cobrança por procedimentos administrativo ou judicial para se caracterizar o ilícito administrativo-tributário correspondente ao não recolhimento do IPVA (MAMEDE, 2002, p. 172).

Há também legislações estaduais que preveem a multa aos proprietários de veículos automotores “por simulação ou fraude no requerimento de imunidade e de isenção, de guias de recolhimento ou de qualquer comunicação à Secretaria da Fazenda, ou aquele que falsificar, viciar ou adulterar documento destinado à arrecadação do imposto ou que o utilizar como comprovante do seu pagamento”, segundo expõe Gladston Mamede (2002, p. 174).

Contudo, deve-se ter cuidado ao lidar com tais infrações e suas respectivas penalidades, uma vez que já existem, no Direito Penal, tipos penais contra fraude e simulação, quando esse trata da proteção à fé pública. Têm-se, como exemplo, os tipos penais da

falsificação de papéis públicos<sup>7</sup>, falsificação de documento particular<sup>8</sup>, falsidade ideológica<sup>9</sup>, uso de documento falso<sup>10</sup>, entre outros. Assim, segundo entendimento de Gladston Mamede (2002, p. 174-175), “será indispensável averiguar-se se a reação ao comportamento ilícito será administrativa ou penal, não podendo haver *bis in idem*”.

Outra hipótese de ilícito administrativo-tributário nas legislações dos Estados diz respeito à ausência de inscrição do veículo automotor no devido cadastro de contribuintes do IPVA. Contudo, importante ressaltar que, apesar de nem todos os veículos estarem obrigados ao licenciamento, como o estão os carros e os aviões, “a falta de licenciamento compulsório, ao qual se vincule o recolhimento do IPVA, não afasta o dever de contribuir que é gerado com a mera propriedade de veículo automotor, sendo dever do sujeito de direitos e deveres cuidar da respectiva inscrição em cadastro da Secretaria da Fazenda, quando existente” (MAMEDE, 2002, p. 176). Assim,

Adiante-se, por fim, caso algum Estado venha a dispor dessa forma, que a previsão legal de penalidade por apreensão de veículo em razão do não-recolhimento do IPVA consiste em flagrante inconstitucionalidade. No âmbito da relação tributária, não é lícito que o legislador ordinário preveja poderes ao sujeito ativo que vão além do que exigir a satisfação do seu crédito (mediante seus acessórios legais), de modo que haja cerceamento de direitos constitucionalmente garantidos, como o da propriedade e o da locomoção, o que geraria, assim, danos ao contribuinte, de forma que esse seria forçado ao recolhimento do imposto para que seu veículo não fosse apreendido e seu direito de locomoção não fosse violado.

Por fim, após análise pormenorizada acerca dos aspectos históricos, conceituação, características e particularidades do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, será tratada, no próximo capítulo, a questão acerca da constitucionalidade da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

---

<sup>7</sup> Art. 293 do Código Penal.

<sup>8</sup> Art. 298 do Código Penal.

<sup>9</sup> Art. 299 do Código Penal.

<sup>10</sup> Art. 304 do Código Penal.

### 3 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

Esse capítulo tratará, especificamente, da possibilidade de incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações.

Primeiramente, analisar-se-á as decisões do Supremo Tribunal Federal acerca do referido tema, a fim de expor a argumentação que sustenta a escolha da Corte pela não-incidência do imposto nessas situações.

Após, com base em discussão das alegações feitas a partir dos votos dos Recursos Extraordinários colacionados no item anterior, será demonstrada a possibilidade de incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações.

No terceiro momento, por fim, serão mencionadas diversas legislações estaduais, com o propósito de apresentar como é, atualmente, o tratamento dado pelos Estados brasileiros acerca a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações.

#### 3.1 Acórdãos do Supremo Tribunal Federal: RE 134.509-8/AM, RE 255.111-2/SP e RE 379.572-4/RJ

O acervo jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto à incidência ou não do IPVA sobre embarcações e/ou aeronaves restringe-se a poucos julgados<sup>11</sup>. O presente estudo restringir-se-á à análise de três deles: Recurso Extraordinário n. 134.509-8 do Amazonas<sup>12</sup>, Recurso Extraordinário n. 255.111-2 de São Paulo e Recurso Extraordinário n. 379.572-4 do Rio de Janeiro.

O Supremo Tribunal Federal, no RE n. 134.509-8/AM, proferiu sua primeira decisão quanto ao tema no sentido de não incluir no campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves. Referido Recurso Extraordinário contou com votos dos

---

<sup>11</sup> Encontram-se cinco julgados que tratam do tema no Supremo Tribunal de Justiça. São eles: RE n. 134.509-8 do Amazonas, RE n. 255.111-2 de São Paulo, RE n. 379.572-4 do Rio de Janeiro, AgR no RE n. 525.382 de São Paulo e AgR no AI 426.535-8 do Distrito Federal.

<sup>12</sup> “Apesar de o mérito ter sido analisado, a decisão final do Supremo Tribunal Federal, exarada em 29 de maio de 2002, foi de não-conhecimento do recurso extraordinário. Embora se possa negar que essa decisão seja precedente contra a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, formalmente ainda não há um julgamento definitivo do mérito da questão” (MIGUEL; LEOPOLDI, 2003, p. 32).

Ministros Sepúlveda Pertence, Francisco Rezek e Marco Aurélio, esse último, inclusive, atuou como relator dos autos. A ementa do recurso foi a seguinte:

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

(RE 134509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364)

O segundo Recurso Extraordinário julgado pelo Supremo Tribunal Federal - RE n. 255.111-2 de São Paulo -, também com relatoria do Ministro Marco Aurélio, teve como votos somente o do Ministro Sepúlveda Pertence e o do Ministro Marco Aurélio, os quais fizeram referência expressa aos seus votos proferidos no Recurso Extraordinário do Amazonas, de forma que não se fizeram presentes maiores alterações em seus entendimentos. O recurso, em sessão plenária, foi conhecido e provido, no sentido de considerar inconstitucional a incidência do IPVA sobre as aeronaves. Segue a ementa do citado julgado:

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

(RE 255111, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-12-2002 PP-00060 EMENT VOL-02095-02 PP-00343)

O RE n. 379.572-4 do Rio de Janeiro, por sua vez, foi julgado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal em igual sentido ao dos anteriores, de maneira que foi considerada inconstitucional a incidência do IPVA sobre as embarcações. Fez-se presente os votos do Ministro Gilmar Mendes, relator dos autos, do Ministro Carlos Brito, do Ministro Sepúlveda Pertence, do Ministro Cezar Peluso, da Ministra Cármen Lúcia, do Ministro Joaquim Barbosa e do Ministro Marco Aurélio – os dois últimos com os únicos votos divergentes dos demais. Colaciona-se, também, a ementa em questão:

EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 379572, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870)

Uma vez devidamente identificados os julgados, passa-se à descrição da argumentação utilizada pelos Ministros nos votos vencedores. Para tanto, utilizar-se-á, principalmente, os votos proferidos nos autos do Recurso Extraordinário do Amazonas, uma vez que os demais apenas fazem referência a esse em suas razões, sem maiores alterações e com poucos comentários adicionais.

### 3.1.1 Quanto à antecessora do IPVA, a Taxa Rodoviária Única

A Taxa Rodoviária Única, instituída pelo Decreto-lei n. 999/69, era devida pelos proprietários de veículos automotores de circulação terrestre, segundo a própria denominação revela e conforme disposto no art. 1º da referida norma<sup>13</sup>.

Contudo, sobreveio ao cenário normativo a Emenda Constitucional n. 27/1985, a qual substituiu a Taxa Rodoviária Única pelo IPVA, mediante modificação da redação do art. 23, III, da Constituição Federal de 1967<sup>14</sup>.

A Carta de 1988, por sua vez, manteve a disposição normativa acerca da instituição do IPVA, porém retirou a vedação constitucional na parte final do inciso em questão, estabelecendo, assim, o art. 155, I, *c*, ainda vigente atualmente<sup>15</sup>.

A substituição da Taxa Rodoviária Única pelo IPVA, conforme se extrai das alegações dos votos vencedores do Recurso Extraordinário proveniente do Amazonas, teve como única intenção propiciar aos Estados e aos Municípios a distribuição da renda decorrente da arrecadação do referido imposto de forma mais equitativa, não tendo como finalidade, portanto, a ampliação do âmbito material de incidência do tributo substituído, a fim de que fossem alcançadas novas situações reveladoras de capacidade contributiva.

---

<sup>13</sup> <sup>13</sup> Art. 1º: É instituída a Taxa Rodoviária Única, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)



Ainda, depreende-se dos votos em questão que se deve dar grande importância à trajetória histórica da norma em questão. Os trabalhos preparatórios do IPVA, conforme aduz o Ministro Sepúlveda Pertence, ao citar o parecer de Moacir Antônio Machado da Silva, “revelam que o legislador constituinte pretendeu transformar a Taxa Rodoviária Única no imposto sobre propriedade de veículos automotores, com a mesma área de incidência”, pois, segundo disposto na justificção ao substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional n. 140/85, “o que se pretende é a criação de um imposto para substituir a Taxa Rodoviária Única” (RE n. 134.509-8/AM, 2002, p. 396).

Dessa maneira, alegam as razões vencedoras, os elementos conceituais e históricos da antiga Taxa Rodoviária Única devem ser considerados na interpretação do novo imposto, de forma que sejam definidos em harmonia com os do tributo extinto, ou seja, o significado da expressão “veículos automotores” empregada pela nova norma deve respeitar a *ratio iuris* da norma que inspirou sua criação, restringindo seu sentido apenas aos veículos automotores terrestres.

### 3.1.2 Quanto ao alcance da expressão “veículos automotores”

De acordo com o alegado no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, o sentido da expressão “veículos automotores” deve limitar-se apenas aos de circulação terrestre, porquanto a locução já vem sendo empregada na legislação federal para designar exclusivamente os veículos de transporte terrestre, conforme se depreende do seguinte trecho da referida decisão (RE 134.509-8/AM, 2002, p. 394):

Nessa acepção, com efeito, vem usada em diferentes tópicos da legislação federal: no art. 39 do Código Nacional do Trânsito, no art. 77, n<sup>o</sup>s I e II, do Regulamento respectivo, na consolidação da legislação do trânsito realizada pelo Departamento Nacional do Trânsito, que atribui essa qualificação às várias espécies de veículos terrestres. Refere-se ainda o parecer a Convenção sobre Trânsito Viário, celebrada em Viena em 1968 e promulgada pelo Decreto n<sup>o</sup> 87. 714, de 10/12/81, cujo art. 1<sup>o</sup>, letra “p”, considera veículo automotor “todo veículo motorizado que serve normalmente para o transporte viário de pessoas ou de cousas ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou de cousas”. (grifo do autor)

Além de ser a expressão usualmente utilizada na legislação federal para designar os veículos terrestres, relata o Ministro que, em contraposição, a legislação aeronáutica

assume a posição terminológica de não utilizar o termo “veículos automotores” para qualificar as aeronaves, consoante se observa no Decreto n. 20.914/32, o qual dispôs sobre a execução dos serviços aeronáuticos civis, no Decreto-lei n. 483/38 e no Decreto-lei n. 32/66, a primeira e a última - ainda vigente -, Codificação do Ar, respectivamente.

### 3.1.3 Quanto ao registro de embarcações e aeronaves

Dispõe o art. 158, III, da Constituição Federal, que os Municípios receberão cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

Assim, são defendidos, nas razões vencedoras, os argumentos de que, por serem as aeronaves sujeitas a cadastro no Registro Aeronáutico Brasileiro e as embarcações no Tribunal Marítimo ou na Capitania dos Portos - nesse último para as embarcações de menos de vinte toneladas -, ou seja, registros esses federais, os veículos aéreos e aquáticos não podem ser abrangidos pelo campo de incidência do IPVA, já que isso inviabilizaria o dispositivo constitucional de distribuição da renda do imposto pela impossibilidade natural de licenciamento das aeronaves e embarcações em cada Estado brasileiro.

Ademais, destaca o Ministro Francisco Rezek que, nos Estados em que a legislação estadual instituiu IPVA também sobre os veículos aéreos e aquáticos, esse não está sendo cobrado efetivamente, pelo simples motivo de que as autoridades federais competentes não fornecem aos Estados os dados cadastrais relacionados com navios e com aeronaves de qualquer natureza presentes em seus bancos de registro, por acreditarem ser inconstitucional tal abrangência no campo de incidência do IPVA.

### 3.1.4 Quanto à destinação da renda decorrente do IPVA aos Municípios e aos Estados

Outra ponderação feita no voto dos Ministros Sepúlveda Pertence e Francisco Rezek consiste na impossibilidade prática de distribuição da renda proveniente da arrecadação do IPVA aos Municípios e aos Estados, em razão da inexistência de registros municipais e estaduais de embarcações e de aeronaves.

Assim sendo, por tais registros serem de competência da União, não haveria qualquer outro modo capaz de dividir 50% da renda proveniente do IPVA para os Estados e os 50% restantes para os Municípios, onde teria que haver o licenciamento dos veículos automotores, terrestres ou não, segundo dispõe o art. 158, III, da Constituição Federal.

O Ministro Francisco Rezek, em suas colocações, vai além e afirma que, caso fosse considerada constitucional a incidência do IPVA sobre veículos automotores aéreos e aquáticos, abrir-se-ia espaço à denominada guerra fiscal entre Estados e Municípios, pois desejosos em aumentar suas receitas mediante aplicação de tarifas reduzidas ou outras medidas com efeitos semelhantes.

### 3.1.5 Quanto ao tratamento conferido pelos demais Estados-membros

A fim de demonstrar que a vontade original do texto positivado está sendo obedecida e, assim, justificar a inconstitucionalidade na ampliação do campo material de incidência do IPVA, o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto e por meio da citação do parecer de Moacir Antônio Machado da Silva, cita as leis instituidoras do IPVA de inúmeros Estados-membros<sup>16</sup>, as quais determinam que haja incidência do imposto somente sobre veículos automotores de circulação terrestre.

Em item próprio, será apresentado, na prática, qual o tratamento atual dado acerca do assunto pelas legislações de inúmeros Estados-membros.

### 3.1.6 Quanto à competência legislativa

A última razão defendida pelos votos vencedores a fim de declarar inconstitucional a ampliação do campo de incidência tributária do IPVA consiste no fato de que a competência para legislar sobre tráfego marítimo e aéreo pertence à União, uma vez que o mar territorial e o espaço aéreo são bens federais. Desse modo, alega-se que não possuem os

---

<sup>16</sup> Ressalta-se que as leis instituidoras do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores citadas no voto não estavam ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1988. Portanto, após a promulgação da nova Carta Constitucional, as normas sofreram alterações. As leis estaduais atualizadas serão citadas em item próprio posteriormente.

Estados-membros autonomia legislativa para dispor sobre quaisquer aspectos acerca da navegação marítima ou aérea.

Consequentemente, afirma-se, nos votos vencedores, que “normas locais que impõem o registro e licenciamento de embarcações e aeronaves em cadastros dos Estados interessados, para fins de cobrança do IPVA, não têm qualquer validade, porque se apresentam frontalmente conflitantes com as regras constitucionais que declaram a competência legislativa exclusiva da União”, afirma Moacir Antônio Machado da Silva, ao ser citado pelo Ministro Sepúlveda Pertence no Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM (2002, p. 399).

### **3.2 Posicionamento favorável à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves**

O Supremo Tribunal Federal considera inconstitucional, como visto anteriormente, a incidência do IPVA sobre veículos aquáticos e aéreos. Entretanto, após análise das considerações desfavoráveis, trazidas no bojo dos Recursos Extraordinários citados, bem como dos posicionamentos favoráveis, entende-se que o tratamento acertado quanto à matéria consiste justamente na constitucionalidade de referida incidência no âmbito material do IPVA, pelas razões que serão expostas no presente item.

O relator do Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM, o Ministro Marco Aurélio, foi o único a proferir voto favorável à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, de forma a considerar constitucional o dispositivo da lei do Estado do Amazonas que previa tal situação. Contudo, apesar de ter sido considerado vencido na votação do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, há que se destacar suas colocações, pois importantes partes na formação do convencimento quanto ao tema.

Ademais, ressalta-se que, para além das páginas dos Recursos Extraordinários, foram pesquisadas e acrescentadas ao convencimento outras considerações, as quais igualmente serão expostas nos itens que seguem.

### 3.2.1 Quanto à antecessora do IPVA, a Taxa Rodoviária Única

A extinta Taxa Rodoviária Única inegavelmente aplicava-se somente aos veículos automotores que trafegavam nas vias terrestres. Contudo, esse fato não impõe que a criação de um novo imposto, semelhante quanto à situação fática sobre a qual irá incidir, tenha que se adequar aos contornos e características do tributo a que sucedeu, mesmo que o posterior guarde relação histórica com o anterior.

“Aceitar tal argumento seria equivalente a negar qualquer possibilidade de evolução e de mudança na tributação. Seria o mesmo absurdo exigir que um imposto que venha a substituir o ICMS (o IVA, por exemplo) mantenha a mesma estrutura jurídica do imposto substituído” (MIGUEL; LEOPOLDI, 2003).

Destaca-se, ainda, com relação à trajetória histórica da norma, que os trabalhos preparatórios do IPVA de maneira alguma possuem o poder de vincular o sentido da norma a que se referem, uma vez que destituídos de qualquer valor interpretativo, já que refletem o debate dos legisladores na confecção da norma, os quais defendem ou refutam as razões de elaboração da norma livremente e de acordo com suas vontades individuais, as quais podem ser, inclusive, contraditórias entre si.

Francesco Ferrara (2002, p. 39) traz a seguinte afirmação sobre o tema:

Os trabalhos preparatórios podem esclarecer-nos relativamente às idéias e ao espírito dos proponentes da lei ou de alguns votantes, e [1] valem como subsídio, quando puder demonstrar que tais idéias e princípios foram incorporados na lei. [2] Em caso diverso, devem considerar-se momentos estranhos à lei e sem influência jurídica. Valem apenas como ilustrações de caráter científico.

Sendo assim, a existência da Taxa Rodoviária Única anteriormente à criação do IPVA não possui o efeito de limitar a seu mesmo campo de incidência o tributo novo, pois completamente desprovida de razão a vinculação do legislador constitucional a disposições de leis antigas e já superadas. Ademais, os trabalhos preparatórios, aos quais se refere o Ministro Sepúlveda Pertence, também não são aptos a servir de suporte para qualquer valoração interpretativa da norma, porquanto não servem como critério científico para tanto.

### 3.2.2 Quanto ao alcance da expressão “veículos automotores”

Primeiramente, quanto à defesa da tese de inclusão das embarcações e aeronaves no conceito de “veículos automotores”, cabe referência ao item 2.2 – hipótese de incidência tributária – do presente estudo, pois amplamente discutida essa questão naquele momento.

Todavia, remontar-se-á aqui, de forma sucinta, as considerações lá colocadas, a fim de que se concentrem no presente tópico todos os aspectos concernentes à defesa da constitucionalidade da inclusão de todos os tipos de veículos automotores no campo de incidência do IPVA.

Como visto, os veículos automotores são entendidos “como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”, conforme parecer de Yoshiaki Ichiara, em “Comentários à Constituição do Brasil” de Celso Bastos e Ives Gandra, citado no voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM (2002, p. 384).

Desse modo, conforme disposto no art. 155, III, da Constituição Federal<sup>17</sup>, somente os veículos automotores – e não qualquer tipo de veículo -, possuem capacidade de atribuir a seus proprietários a obrigação tributária.

Uma vez veículo, importa identificar a causa que dá origem ao seu movimento. Caso a causa de movimento do veículo seja decorrente de força externa, tais como vento, força humana ou animal etc, esse não poderá ser abrangido pela disposição constitucional, já que não possui a característica mais importante da exação: é impossibilitado de se *automovimentar* por força intrínseca à sua estrutura.

Portanto, vê-se que somente os veículos capazes de movimentar a si mesmos por meio de motor, qualquer que seja a forma que dê energia ao mecanismo, são os mencionados na hipótese de incidência tributária do IPVA.

Além disso, depreende-se do art. 155, III, da Constituição Federal, que não há qualquer outra restrição à hipótese de incidência do IPVA, a não ser pela característica *automotor*.

---

<sup>17</sup> Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

III - propriedade de veículos automotores

Assim, segundo afirma o Ministro Marco Aurélio em seu voto no Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM (2002, p. 384), “não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas”.

Conclui-se, portanto, que o meio pelo qual o veículo automotor se movimenta, seja terrestre, aquático ou aéreo, não é capaz de lhe retirar qualquer das características essenciais e necessárias autorizadas do nascimento da obrigação tributária, quais sejam, ser veículo e ser automotor, ao mesmo tempo. Assim, o imposto previsto no art. 155, III, da Constituição Federal, “incide não só sobre a propriedade de veículos automotores, terrestres, como também de natureza hídrica ou aérea”, assevera o Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM (2002, p. 385).

Importa observar que o Ministro Joaquim Barbosa, no Recurso Extraordinário n. 379.572-4/RJ (2006, p. 875), concorda com as colocações do Ministro Marco Aurélio, defendendo, portanto, a interpretação ampla do dispositivo constitucional para abranger qualquer tipo de veículo automotor, não somente os de circulação terrestre.

Da mesma forma, consoante defendem Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 29):

Não se trata de interpretar a expressão “veículos automotores” de modo ampliativo, como pretende o Ministro Francisco Rezek, mas de não restringir de forma não autorizada o alcance da norma constitucional. Esse procedimento está em consonância com o princípio interpretativo “da máxima efetividade ou da eficiência”, segundo o qual a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda, como aponta Canotilho, citado por Alexandre de Moraes<sup>18</sup>.

No mesmo sentido, Marcelo Knoepfelmacher (2001, p. 219) aduz que “segundo lição de J. A. Lima Gonçalves, ‘admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe outorga de competência”.

---

<sup>18</sup> *Direito Constitucional*, 10ª edição, São Paulo, Atlas, p. 43.

Dessa maneira, não é possível que haja interpretação do dispositivo normativo constitucional de forma a restringir ainda mais o sentido nele empregado, a fim de concluir que somente determinado tipo de veículo - os terrestres - justificaria a tributação de seus proprietários. Até porque, se fosse realmente a intenção do legislador constitucional limitar o alcance do preceito somente aos veículos automotores de circulação terrestre, esse haveria de fazer referência expressa aos veículos automotores terrestres, ao invés de suprimir tal expressão.

Quanto a isso, cita-se comentário de Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 29):

Consideramos que a posição adotada pelo Ministro Marco Aurélio, apesar de não ter sido acolhida pela maioria dos ministros do STF, é a mais correta por uma razão muito simples: se fosse intenção do legislador constitucional restringir o campo de incidência do imposto aos veículos automotores terrestres teria usado especificamente essa expressão, ou teria excluído expressamente a imposição sobre os navios e as aeronaves.

Além disso, ressalta-se que o argumento defendido pelo Ministro Sepúlveda Pertence de que a utilização constante, na legislação federal, da expressão *veículos automotores* para designar apenas aqueles de circulação terrestre justifica a inconstitucionalidade da ampliação do âmbito de incidência do imposto. O magistrado cita o Código de Trânsito Brasileiro, o Regulamento respectivo feito pelo Departamento Nacional do Trânsito e a Convenção sobre Trânsito Viário, celebrada em Viena em 1968, para enaltecer o “uso corrente” da expressão como sinônimo de veículos automotores terrestres.

É evidente, contudo, que a mera utilização do termo *veículos automotores* sem menção ao adjetivo terrestre, nessas legislações federais, diz respeito somente àqueles veículos que circulam pelas vias terrestres, uma vez que fazem referência ao Código de Trânsito Brasileiro<sup>19</sup> e a seu respectivo Regulamento, bem como à Convenção sobre Trânsito Viário de Viena. Não faria qualquer sentido se, nessas normas, houvesse referência, pela menção da expressão, a embarcações e aeronaves, uma vez que essas não circulam por vias terrestres.

---

<sup>19</sup> Lei 9.503/1997 – Código de Trânsito Brasileiro:

Art. 1º O trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional, abertas à circulação, rege-se por este Código. (grifou-se)



A corroborar esse entendimento, cita-se Marcelo Knoepfelmacher (2001, p. 221): “mas é evidente que o conceito legal de “veículo automotor” estabelecido pelo Código Brasileiro de Trânsito se restringe à circulação nas vias terrestres, conforme prevê o seu próprio art. 1º”.

Por fim, quanto à expressão *aeronave* ser usualmente utilizada na legislação aeronáutica, em vez da adoção do termo *veículo automotor* para qualificá-las, explica-se pelo simples fato de que, por *aeronave* designar mais precisamente o objeto da norma, não há necessidade de se usar a terminologia mais abrangente, uma vez que a norma editada pelas autoridades da Aeronáutica brasileira não poderá abordar, de maneira alguma, questões relacionadas aos demais veículos automotores, tais como os terrestres e os hídricos. Essa opção pela adoção de terminologia mais precisa, assim, não é capaz de retirar do bojo do conceito de *veículos automotores* as aeronaves, pois são ainda *veículos* e *automotores*, as duas únicas características autorizadas de incidência do IPVA.

### 3.2.3 Quanto ao registro de embarcações e aeronaves

No que diz respeito à disciplina do registro de embarcações e aeronaves, os votos vencedores, como exposto anteriormente, defendem que esses veículos não podem estar contidos no conceito de *veículos automotores*, pois sujeitos à registro pela União, o que inviabilizaria o dispositivo constitucional de distribuição da renda do imposto, art. 158, III, da Constituição Federal, pela impossibilidade natural de licenciamento das aeronaves e embarcações em cada Município e Estado brasileiros. Ainda, utiliza-se a recusa das autoridades federais da Aeronáutica e da Marinha em fornecer os dados cadastrais das embarcações e aeronaves para justificar a inconstitucionalidade na incidência do imposto sobre esses veículos.

Há que se observar, entretanto, a inexistência de qualquer dispositivo normativo, na Constituição Federal, que estabeleça vedação à criação de registros estaduais ou até mesmo municipais, concomitantes ao registro federal de competência da Aeronáutica e da Marinha, que viabilizem a cobrança do imposto sobre a propriedade de embarcações e de aeronaves.

Para que não haja confusão entre conceitos, é importante destacar a distinção entre normas administrativas de finalidade tributária, destinadas primordialmente à viabilização e efetivação da cobrança do imposto por meio de cadastros dos contribuintes e de seus veículos,

e normas decorrentes especificamente do poder de polícia do Estado, personificado, no caso, pela Aeronáutica e Marinha, as quais se destinam à cobrança de taxa pela utilização e fiscalização dos veículos.

Nesse sentido, destacam Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 26):

Quando se trata de aeronaves e embarcações, veículos sujeitos a registro nacional sob o poder de polícia da Aeronáutica e da Marinha, maiores são as dificuldades. Não há impedimento na legislação para que os Estados estabeleçam controles para efetivar a cobrança do imposto sobre a propriedade desses veículos. No entanto, a falta de compreensão quanto à distinção entre normas administrativas de natureza tributária e normas comportamentais decorrentes especificamente do poder de polícia faz com que as autoridades militares vejam na cobrança desse imposto uma verdadeira afronta a suas competências constituídas.

Sabe-se que o imposto, conforme define Luciano Amaro (2010, p. 30), “não se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte”. Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 31) continuam o raciocínio:

Assim, os Estados podem, pelo simples fato de a Constituição ter outorgado essa competência, criar e exigir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, incluindo embarcações e aeronaves, independentemente de qualquer prestação determinada a esses proprietários. Portanto, a exigência deste imposto está totalmente dissociada de qualquer atividade estatal relacionada com a disciplina do tráfego aéreo ou marítimo.

Por outro lado, a utilização das aeronaves e das embarcações por seus proprietários está sujeita à fiscalização e à disciplina das autoridades federais da Aeronáutica e da Marinha, ou seja, está sujeita à atuação específica do Estado, o que justifica a cobrança de taxas decorrentes do poder de polícia de seus proprietários. “Essa espécie tributária, sem qualquer dúvida, é de competência da União, uma vez que cabe às suas autoridades a execução das normas sobre navegação aérea e sobre meio hídrico” (MIGUEL; LEOPOLDI, 2003, p. 31).

Como bem ressaltou o Ministro Marco Aurélio, em seu voto, “o imposto em comento está compreendido no âmbito daqueles alusivos não à utilização, mas à propriedade dos veículos automotores”.

Relembra-se, por fim, que os veículos automotores terrestres, além dos registros estaduais mantidos pelos Estados, também estão sujeitos a registro e a controle nacional centralizados, o denominado RENAVAL – Registro Nacional de Veículos Automotores.

Assim, vislumbra-se a possibilidade, na prática, da existência de registros concomitantes, de competência de entes federados distintos, destinados a finalidades específicas e diferentes entre si, de modo que uma dificuldade de ordem administrativa – inexistência, ainda, de registros estaduais e/ou municipais - não seja utilizada como obstáculo constitucional à instituição do IPVA também sobre embarcações e aeronaves.

### 3.2.4 Quanto à destinação da renda decorrente do IPVA aos Municípios e aos Estados

A alegada impossibilidade de distribuição da renda proveniente da arrecadação do IPVA aos Municípios e aos Estados, tendo em vista a inexistência de registros municipais e estaduais de embarcações e de aeronaves, não se sustenta, uma vez demonstrada, no item anterior, a possibilidade de criação de registros estaduais e municipais de tais veículos para fins administrativos de viabilização e efetivação da cobrança do imposto também sobre referidos veículos, além dos automotores terrestres.

Assim que superados os obstáculos administrativos e estabelecidos os cadastros estaduais ou municipais de embarcações e aeronaves, a distribuição da renda decorrente da arrecadação do imposto sobre tais veículos será feita exatamente do jeito que é realizada quanto aos veículos automotores de circulação terrestre, ou seja, 50% da renda arrecadada para o Município onde o veículo está licenciado e o restante para o Estado correspondente.

A suposta impossibilidade prática de distribuição da renda do imposto sobre tais veículos, desse modo, não se confirma e, pelo contrário, poderá ser realizada da mesma forma que ocorre atualmente, no que se refere ao IPVA sobre os veículos terrestres. Como afirmado anteriormente, já existe, no ordenamento jurídico brasileiro, concomitância de registros instituídos por entes federados diversos, sem que isso traga qualquer empecilho à cobrança e à distribuição de renda decorrente de tributo, a exemplo do que ocorre com os registros estaduais, junto ao DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito - de cada Estado e junto ao RENAVAL – Registro Nacional de Veículos Automotores.

Cumprido salientar que, no que se refere à mera distribuição de renda decorrente da arrecadação de imposto, trata-se apenas de questões administrativas, em especial de registro dos veículos, não se tratando, portanto, de aspectos quanto à competência do ente federado para a instituição do imposto, tampouco se tratando de alterações na hipótese de incidência do tributo em questão.

Por último, quanto à alegação de guerra fiscal entre os Estados, em razão do desejo de aumentar suas receitas mediante aplicação de tarifas reduzidas ou outras medidas com efeitos semelhantes, essa não merece prosperar. Isso porque, se o registro da embarcação e da aeronave se der de forma vinculada ao domicílio de seu proprietário, não haverá espaço para escolha pelo Estado que possuir o imposto de menor valor.

### 3.2.5 Quanto ao tratamento conferido pelos Estados-membros

Um das alegações do voto vencedor do Ministro Sepúlveda Pertence que justificariam a inconstitucionalidade da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves seria a de que, por a maioria dos Estados-membros, em suas legislações estaduais acerca do imposto à época, restringirem a abrangência do IPVA somente aos veículos automotores terrestres, isso comprovaria e demonstraria a vontade original do texto positivado.

Como essa foi uma das colocações que serviu de base para o voto dos Ministros, foi necessário que houvesse um tópico específico, nos itens que trazem as alegações favoráveis e desfavoráveis à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, apesar de não haver qualquer desenvolvimento ainda sobre o tratamento conferido pelos Estados-membros.

Reitera-se que, em item próprio posterior, será apresentado qual o tratamento atual dado acerca do assunto pelas legislações de diversos Estados-membros.

### 3.2.6 Quanto à competência legislativa

Com relação à competência legislativa, a alegação desfavorável, como anteriormente exposto, defende, resumidamente, que os Estados-membros não possuem autonomia legislativa para dispor sobre quaisquer aspectos acerca de navegação marítima ou aérea, pois campos de competência da União. Dessa forma, as normas locais sobre registro e licenciamento de embarcações e aeronaves em cadastros estaduais ou municipais não possuem validade, uma vez que invadem área de competência normativa federal.

Contudo, não pretendem os Estados, ao estabelecer regras de cunho administrativo para instrumentalizar a cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves, legislar sobre quaisquer particularidades sobre tráfego aéreo ou marítimo. O cadastro de embarcações e aeronaves realizado pelos Estados-membros, de forma concomitante ao registro nacional, apesar de possuírem finalidades diferentes, não interfere de forma alguma no poder de polícia exercido pelas Forças Armadas, em especial Aeronáutica e Marinha.

Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi (2003, p. 27) entendem da mesma forma:

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.

Assim, as normas estaduais que impõem o registro de licenciamento de embarcações e aeronaves em cadastros próprios dos Estados, para fins de cobrança do IPVA, não invadem o campo normativo de competência da União acerca de tráfego aéreo ou em meio hídrico, uma vez que servem unicamente para instrumentalizar o pagamento do imposto em questão, não interferindo de maneira alguma no âmbito da legislação acerca do espaço aéreo ou da navegação.

### 3.2.7 Quanto à capacidade contributiva

Conforme discutido no item 1.5.5, referente ao princípio da capacidade contributiva, esse preceito constitucional está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, no qual se prevê que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Vale dizer, ainda, que o princípio da capacidade contributiva não se aplica somente aos impostos pessoais, ou seja, aqueles impostos que levam em consideração as condições econômicas do contribuinte para fins de cobrança do tributo. Segundo Luciano Amaro (2010, p. 150), “os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação

material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal”.

Assim, a capacidade contributiva do contribuinte do IPVA, por ser classificado como imposto real, também deve ser considerada como elemento informativo à sua aplicação, de modo que seja alcançada, por fim, a justiça fiscal.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (1985, p. 165), “a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”.

Referido autor continua (1985, p. 166),

[...] ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

Sendo assim, por ser a capacidade contributiva o padrão de referência básico para a determinação acerca do cabimento e da extensão da obrigação tributária, revela-se, no mínimo, curiosa a não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, uma vez que esses itens de luxo representam dois dos maiores signos de riqueza que o contribuinte poderia possuir. Não faz sentido a previsão de incidência do IPVA sobre carros, especialmente sobre aqueles simples pertencentes ao contribuinte com baixíssima capacidade contributiva, enquanto que as aeronaves e as embarcações, itens absolutamente desnecessários para a subsistência humana, escapam de qualquer tipo de tributação, no que tange a suas propriedades. Revelada está, assim, uma grande injustiça social e fiscal.

### **3.3 Tratamento conferido pelos Estados-membros em suas legislações acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**

Conforme mencionado anteriormente, serão colacionadas, ao presente estudo, as legislações relativas ao IPVA de diversos Estados brasileiros, de forma a demonstrar, no campo prático, quais desses entes federados permitem a incidência do imposto sobre as embarcações e aeronaves, além dos veículos automotores terrestres.

Foram pesquisadas as legislações dos seguintes Estados-membros: Amazonas, Pernambuco, Ceará, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Distrito Federal, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

A maior parte de tais normas engloba embarcações e aeronaves na hipótese de incidência do IPVA, considerando, portanto, constitucional a cobrança do imposto sobre esses veículos e, conseqüentemente, discordando das decisões do Supremo Tribunal Federal. As demais legislações estaduais ou deixam em aberto a possibilidade de interpretação ampliativa da hipótese de incidência do imposto, ou se referem de forma expressa somente aos veículos automotores terrestres.

### 3.3.1 Legislações estaduais favoráveis à incidência

O Estado do Amazonas, em sua Lei Complementar n. 19/97, a qual instituiu o Código Tributário Estadual, determina que haja incidência do IPVA sobre os veículos automotores registrados e licenciados no Estado, inclusive os aéreos, os aquáticos e, ainda, os anfíbios. Segue, de forma literal, o mencionado artigo:

Art. 148 – O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incide sobre os veículos registrados e licenciados neste Estado.  
§ 1º Para efeito da incidência do imposto considera-se veículo automotor, qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, exceto barcos pesqueiros, regatões e barcos de transporte de passageiros, dotados de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar ou alternativa de força de energia natural.

O Estado de Pernambuco, a exemplo do Amazonas, igualmente prevê a incidência do IPVA sobre veículos automotores aéreos e aquáticos, conforme se infere do art. 2º, da Lei n. 10.849/1992, a seguir:

Art. 2º O IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo.

A Lei n. 12.023/1992, do Estado do Ceará, apesar de não citar expressamente a quais tipos de veículos automotores está se referindo em seu art. 1º<sup>20</sup>, deixa bem clara sua intenção de incluir na hipótese de incidência do imposto as embarcações e as aeronaves através dos incisos II e IV do art. 6º, citados a seguir:

Art. 6º Aos veículos abaixo discriminados aplicar-se-ão as seguintes alíquotas: [...]

II - aeronaves: 1,5% (um vírgula cinco por cento);

IV - automóveis, camionetas, caminhonetes, utilitários e embarcações: 2,5% (dois vírgula cinco por cento); (grifou-se)

Quanto ao Estado de Espírito Santo, a Lei n. 6.999/2001 dispõe que o IPVA incidirá sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, conforme se observa em seu art. 2º. Ainda, a fim de que não houvesse quaisquer dúvidas acerca da abrangência do conceito de veículo automotor adotado, o §2º do referido artigo esclarece que “para efeito desta Lei, veículo automotor é qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural”.

Ainda na região Sudeste do país, outro Estado que adota o entendimento de que é constitucional a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves é Minas Gerais, consoante se interpreta do disposto no art. 7º, XIV e XV, do Decreto 43.709/2003, o qual dispõe sobre as isenções. Cumpre salientar que, se há norma isentando determinados tipos de embarcações ou de aeronaves, por atenderem a requisitos específicos, significa que a regra geral de incidência da obrigação tributária inclui embarcações e aeronaves em geral. Segue, assim, o art. 7º e seus citados incisos literalmente:

Art. 7º É isenta do IPVA a propriedade de: [...]

XIV - embarcação, desde que o seu proprietário seja pescador profissional e a utilize em sua atividade pesqueira;

XV - aeronave e embarcação com autorização para o transporte público de passageiros ou de cargas, comprovada mediante registro no órgão próprio; [...]

---

<sup>20</sup>Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.



O que ocorre no Estado de Mato Grosso não é diferente. O IPVA, nesse Estado, incide da mesma forma sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos, discordando, dessa forma, do entendimento defendido pelo Supremo Tribunal Federal. O art. 2º da Lei 7.301/2000 estabelece o seguinte:

Art. 2º O imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores aéreo, aquático ou terrestre, quaisquer que sejam as suas espécies, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

O Estado do Mato Grosso do Sul segue o mesmo entendimento dos anteriores ao estabelecer, em seu art. 2º do Anexo II à Lei n. 1.727/1996, que “o imposto incide sobre a propriedade, plena ou não, de veículo automotor, aéreo, aquático ou terrestre”.

O Distrito Federal, igualmente, permite a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves. A referida disposição normativa consta no art. 3º, §§ 1º e 2º, do Decreto n. 34.024/2012, a seguir:

Art. 3º O fato gerador do IPVA é a propriedade, o domínio útil ou a posse legítima de veículo automotor, registrado e licenciado, inscrito ou matriculado no Distrito Federal, perante as autoridades de trânsito nas vias terrestres, aquáticas ou aéreas.

§ 1º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se veículo automotor toda estrutura destinada a transporte ou locomoção de pessoas, mercadorias ou bens, por via terrestre, aquática ou aérea, em virtude de autopropulsão por meio de motor.

§ 2º O disposto no § 1º abrange qualquer estrutura dotada de autopropulsão, como os veículos terrestres, as embarcações e as aeronaves.

O Estado do Rio Grande do Sul, a exemplo do Ceará, esclarece que admite a incidência do imposto sobre a propriedade de embarcações e aeronaves somente no artigo que trata sobre as alíquotas do imposto, não deixando clara essa situação no artigo em que a hipótese de incidência. O art. 11, I e II, do Decreto n. 32.144/1985, é o que dispõe sobre as alíquotas e cita as embarcações e as aeronaves:

Art. 11 - As alíquotas do imposto são:

I - 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores dos tipos automóvel, camioneta e motor-casa, e, no caso de aeronave e embarcação, se de lazer, de esporte ou de corrida;

II - 2% (dois por cento), no caso de propriedade de veículos automotores dos tipos aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e dos tipos motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo; (grifou-se)

Por fim, dentre os Estados pesquisados, o último que admite a incidência do imposto sobre quaisquer tipos de veículos automotores, além dos terrestres, é o Estado de Santa Catarina. O art. 2º, da Lei n. 7.543/1988, dispõe o seguinte: “Art. 2º O imposto sobre a propriedade de veículos automotores tem como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie”.

Importante ressaltar, contudo, que o dispositivo normativo citado acima está sob questionamento perante o Supremo Tribunal Federal, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4612, a qual, atualmente, permanece aguardando julgamento.

### 3.3.2 Legislação estadual aberta à interpretação ampliativa

Há somente um Estado, entre os pesquisados, que não se posiciona expressamente quanto à ampliação da hipótese de incidência do IPVA para incluir embarcações e aeronaves, apenas deixa em aberto a possibilidade de se interpretar dessa forma. É ele o Estado de São Paulo.

São Paulo, por meio da Lei n. 13.296/2008, estabelece o art. 1º e seu parágrafo único da seguinte maneira:

Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.  
Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

Assim, por se referir genericamente a veículos automotores dotados de mecanismo de propulsão própria e que sirva de transporte de pessoas ou coisas, nota-se a ausência da especificação quanto aos tipos de veículos sobre os quais incide o imposto, o que abre espaço à interpretação pelos aplicadores do direito.

### 3.3.3 Legislações estaduais contrárias à incidência

Desfavoráveis à incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves são os Estados do Rio de Janeiro e do Paraná. Ambos dispõem expressamente, em

suas legislações estaduais, que somente os veículos automotores presentes na hipótese de incidência são os de circulação terrestre. Dessa forma, vedam indiretamente a inclusão dos veículos aéreos e hídricos no conceito de *automotores*, seguindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

A Lei n. 2.877/1997, do Estado do Rio de Janeiro, dispõe o seguinte em seu art. 1º:

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

A Lei n. 14.260/2003, por sua vez, do Estado do Paraná, estabelece o que segue:

Art. 1º. Fica estabelecido, através da presente lei, o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, instituído pela Lei nº 8.216, de 31 de dezembro de 1985, e mantido no âmbito de competência do Estado pelo art. 155, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

Parágrafo único. Para efeito da incidência do imposto, considera-se veículo automotor qualquer veículo terrestre dotado de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar, destinado ao transporte de pessoas e coisas.

Vê-se, portanto, que ambas as legislações estaduais referem-se somente aos veículos automotores terrestres ao disporem sobre a hipótese de incidência do IPVA, excluindo, conseqüentemente, os veículos aéreos e hídricos do âmbito material da obrigação tributária.

Ressalta-se, por fim, que não há quaisquer outros dispositivos em ambas as leis induzam ao entendimento de que às embarcações e às aeronaves incidem o imposto. As duas leis, antes de terem suas redações alteradas por leis posteriores, possuíam o mesmo entendimento dos Estados favoráveis à incidência do imposto sobre tais veículos, porém, após as alterações, passaram a entender de forma contrária.

Constata-se, assim, pela análise dos fundamentos feita no presente capítulo, o equívoco praticado pelo Supremo Tribunal Federal ao decidir pela inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores sobre embarcações e aeronaves, uma vez que todas as alegações utilizadas no voto vencedor foram devidamente rebatidas. A ausência do emprego do princípio da capacidade contributiva na decisão proferida pela Suprema Corte e o tratamento na cobrança do IPVA sobre embarcações e

aeronaves dado pela maior parte dos Estados brasileiros só confirmam que a incidência do imposto sobre embarcações e aeronaves é a decisão mais acertada para o ordenamento jurídico brasileiro.

## CONCLUSÃO

Após a análise de todo o exposto no presente estudo, pode-se concluir que:

1) Apesar das controvérsias existentes com relação ao momento histórico de surgimento do Direito Tributário brasileiro, é inegável que, a partir do “descobrimento” do Brasil pelo reino de Portugal, em 1500, houve instituição de legislações tributárias pela Coroa portuguesa, ainda que não configurassem um sistema tributário harmonizado. A introdução do primeiro imposto no Brasil decorreu da concessão a particulares, por Portugal, do direito de extração do pau-brasil, o qual foi denominado de “quinto do pau-brasil”. Porém, o período Pré-Colonial, em função do desinteresse e, conseqüentemente, da quase ausência do poder português nestas terras, não permitia atividades econômicas mais significativas, resultando numa política tributária sem maiores relevâncias.

2) Durante o período do colonial, após o fracasso das Capitânicas Hereditárias, diante da sonegação fiscal e da corrupção pelos donatários, o sistema de arrecadação dos tributos passou a ser feito por uma administração centralizadora portuguesa, o Governo-Geral. Contudo, não obstante o rigor fiscal e a administração centralizada, a corrupção continuou existindo na colônia. Assim, a insatisfação popular com relação ao sistema fiscal adotado pela Coroa lusitana somente se intensificou, resultando em revoltas por todo o país. Tais manifestações culminaram com a Proclamação da Independência, em 1822.

3) O aparato fiscal do Segundo Reinado apresentou-se mais organizado do que os anteriores e buscou melhorar a distribuição das rendas tributárias. Contudo, ainda havia falhas e constantes déficits orçamentários. Observou-se, porém, que a política tributária brasileira, assim como o Poder Imperial, estiveram extremamente preocupados em favorecer e garantir os interesses dos detentores do poder econômico do que no desenvolvimento da economia nacional.

4) Com a Proclamação da República, em 1889, foi adotado o modelo federativo na Constituição de 1891. A consequência dessa escolha, na seara tributária, foi a adoção de um sistema de distribuição rígida de rendas tributárias entre União e Estados, e um pouco após, também entre os Municípios. O sistema tributário, assim, caracterizou por sua rigidez e clareza, bem como por apresentar aspectos mais evoluídos e inovadores com relação às anteriores. Ainda assim, não ocorreu uma sistematização e estruturação completa do Direito Tributário brasileiro. Mais tarde, durante o período do Governo Militar, com a reforma

promovida pela Emenda Constitucional n. 18/65 e pelo Código Tributário Nacional foi finalmente consolidado o Direito Tributário brasileiro.

5) Todavia, a proposta apresentada pela Constituinte, de caráter descentralizador e destacadamente federalista, não ficou imune a críticas logo após a sua aprovação. Por tais razões, houve fortalecimento do movimento em favor de uma reforma tributária. A reforma tributária foi votada em 2003 e resultou no texto da Emenda Constitucional nº 42. Ressalta-se que, devido à demora na aprovação de reformas na legislação tributária, as mudanças, quando entram em vigor, já nascem ultrapassadas e obsoletas ante a sua morosidade e as constantes transformações que a sociedade e a economia sofrem, o que, conseqüentemente, traz de volta a necessidade de alterações legislativas.

6) A definição legal de tributo, adotada pelo Código Tributário Nacional, é temerária e deve ser analisada com cautela, por ser potencialmente danosa aos direitos constitucionais tributários, os quais decorrem diretamente do conceito-chave “tributo”, delimitador de todo o regime tributário. Por essa razão, o conceito jurídico-positivo de tributo deve ser construído por meio da análise das normas jurídicas constitucionais, já que direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser redefinidos por lei, tal como ocorre com o art. 3º, do Código Tributário Nacional, pois admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.

7) A competência tributária que os entes políticos possuem consiste no poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos aos critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. Portanto, a competência engloba um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência. Ainda, é importante ressaltar que a competência tributária é indelegável e que a Constituição Federal não cria tributos, somente outorga a competência tributária aos entes políticos, para que estes, então, instituem a figura tributária.

8) A discriminação das espécies tributárias é importante pelos diferentes regimes jurídicos que podem ser adotados por cada uma delas, porquanto possuem particularidades quanto à sujeição aos princípios tributários. Notadamente quanto aos impostos, pois o foco do presente estudo, esses são definidos como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, conforme art. 16 do Código Tributário Nacional.

9) As limitações constitucionais do poder de tributar são os limites à outorga de competência tributária feita pela Constituição Federal aos entes federativos, a fim de que sejam resguardados direitos e garantias individuais. Assim, ao conjunto de princípios e normas restritivas à competência tributária correspondem as denominadas limitações ao poder de tributar, as quais desdobram-se em princípios constitucionais tributários e em imunidades tributárias.

10) O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores foi previsto pela primeira vez, no ordenamento jurídico brasileiro, em 1985, por meio da Emenda Constitucional n. 27/85. A Constituição Federal de 1988 incorporou referido imposto ao seu texto, encartando-o na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

11) A Constituição Federal, em seu art. 155, III, estabelece que a hipótese de incidência do IPVA consiste na “propriedade de veículos automotores”. A propriedade do veículo automotor pode ser plena ou limitada. A expressão *veículo* significa qualquer dos meios utilizados para transportar ou conduzir pessoas ou objetos de um lugar para outro. O termo *automotor*, por sua vez, garante que somente os veículos automotores - e não qualquer tipo de veículo -, possuem a capacidade de atribuir a seus proprietários a obrigação tributária. Os veículos automotores são aqueles capazes de movimentar a si mesmos por meio de motor, qualquer que seja a força interna que dê energia ao mecanismo. A hipótese de incidência do IPVA, portanto, abrange todos os tipos de veículos automotores, tais como, terrestres, aquáticos e aéreos, já que o conceito de *veículos automotores* adotado pela Constituição Federal é amplo e que o meio percorrido pelo veículo automotor não lhe tira qualquer das características essenciais e necessárias autorizadas do nascimento da obrigação tributária.

12) O fato gerador consiste no fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que, por corresponder rigorosamente à hipótese de incidência, dá nascimento à obrigação tributária. O fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores consuma-se com a efetivação do seguinte fato jurídico: a propriedade do veículo automotor. O fato gerador se considera ocorrido no momento em que a mesma esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

13) Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*. Com relação à base de cálculo do IPVA, esta se levando em consideração como base de cálculo o valor venal do veículo, o qual deve refletir o valor de mercado do veículo automotor.

14) Alíquota consiste no termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração, sob a forma percentual ou outra, da base de cálculo. No que se refere ao IPVA, há possibilidade jurídica de haver alíquotas seletivas, ou seja, alíquotas diferentes para espécies de veículos diferentes.

15) O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária; é a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. O sujeito passivo, por sua vez, consiste no devedor, convencionalmente chamado contribuinte; é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. Com relação à sujeição ativa do IPVA, verifica-se que será ou um Estado-membro, ou o Distrito Federal, enquanto que o sujeito passivo do IPVA corresponde à pessoa física ou jurídica proprietária do veículo automotor.

16) Verificou-se, por meio da análise do estudo dos Recursos Extraordinários n. 134.509-8 do Amazonas, n. 255.111-2 de São Paulo e n. 379.572-4 do Rio de Janeiro, que o Supremo Tribunal Federal, ao entender pela inconstitucionalidade da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, demonstrou conservadorismo, pois se deu extrema relevância aos aspectos históricos e políticos acerca das características do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor, em detrimento da análise sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro sobre o tema.

17) A existência da Taxa Rodoviária Única anteriormente à criação do IPVA não possui o efeito de limitar a seu mesmo campo de incidência o tributo novo, pois completamente desprovida de razão a vinculação do legislador constitucional a disposições de leis antigas e já superadas. Ainda, os trabalhos preparatórios também não são aptos a servir de suporte para qualquer valoração interpretativa da norma, porquanto não servem como critério científico para tanto.

18) Reforça-se a ideia de que os veículos automotores são entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor e destinado ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens. Somente os veículos capazes de movimentar a si mesmos por meio de motor, qualquer que seja a força interna que dê energia ao mecanismo, são os mencionados na hipótese de incidência tributária do IPVA. O meio pelo qual o veículo automotor se movimenta, seja terrestre, aquático ou aéreo, não é capaz de lhe retirar qualquer das características essenciais e necessárias autorizadas do nascimento da obrigação tributária. Assim, o IPVA incide não só sobre a propriedade de veículos automotores, terrestres, como também de natureza hídrica ou aérea.



19) A Constituição Federal não adicionou nenhuma outra restrição à hipótese de incidência do IPVA, a não ser pela característica *automotor*. Não se trata, assim, de interpretar a expressão *veículos automotores* de modo ampliativo, mas de não restringir de forma não autorizada o alcance da norma constitucional. À norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda.

20) A Constituição Federal confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas. Portanto, o âmbito semântico dos veículos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe outorga de competência.

21) Se fosse realmente a intenção do legislador constitucional limitar o alcance do preceito somente aos veículos automotores de circulação terrestre, esse haveria de fazer referência expressa aos veículos automotores terrestres, ao invés de suprimir tal expressão.

22) A mera utilização do termo *veículos automotores* sem menção ao adjetivo terrestre, em legislações federais, diz respeito exclusivamente àqueles veículos que circulam pelas vias viárias, uma vez que fazem referência ao Código de Trânsito Brasileiro e a seu respectivo Regulamento, bem como à Convenção sobre Trânsito Viário de Viena. Não faria qualquer sentido se, nessas normas, houvesse referência, pela menção da expressão, a embarcações e aeronaves, uma vez que essas não circulam por vias terrestres.

23) A adoção usual da expressão *aeronave* pela legislação aeronáutica, em vez do termo *veículo automotor*, simplesmente significa que, por *aeronave* designar mais precisamente o objeto da norma, não há necessidade de se usar a terminologia mais abrangente, uma vez que a norma editada pelas autoridades da Aeronáutica brasileira não poderá abordar, de maneira alguma, questões relacionadas aos demais veículos automotores, tais como os terrestres e os hídricos.

24) Observa-se a inexistência de qualquer dispositivo normativo, na Constituição Federal, que estabeleça vedação à criação de registros estaduais, concomitantes ao registro federal de competência da Aeronáutica e da Marinha, que viabilizem a cobrança do imposto sobre a propriedade de embarcações e de aeronaves.

25) É importante destacar a distinção entre normas administrativas de finalidade tributária, destinadas primordialmente à viabilização e efetivação da cobrança do imposto por meio de cadastros dos contribuintes e de seus veículos, e normas decorrentes especificamente

do poder de polícia do Estado, personificado, no caso, pela Aeronáutica e Marinha, as quais se destinam à cobrança de taxa pela utilização e fiscalização dos veículos.

26) As normas estaduais que impõem o registro de licenciamento de embarcações e aeronaves em cadastros próprios dos Estados, para fins de cobrança do IPVA, não invadem o campo normativo de competência da União acerca de tráfego aéreo ou em meio hídrico, uma vez que servem unicamente para instrumentalizar o pagamento do imposto em questão, não interferindo de maneira alguma no âmbito da legislação acerca do espaço aéreo ou da navegação.

27) A suposta impossibilidade prática de distribuição da renda do imposto sobre tais veículos não se confirma e, pelo contrário, poderá ser realizada da mesma forma que ocorre atualmente, no que se refere ao IPVA sobre os veículos terrestres. Isso porque, quanto à mera distribuição de renda decorrente da arrecadação de imposto, trata-se apenas de questões administrativas, em especial de registro dos veículos, não se tratando, portanto, de aspectos quanto à competência do ente federado para a instituição do imposto, tampouco se tratando de alterações na hipótese de incidência do tributo.

28) Por ser a capacidade contributiva o padrão de referência básico para a determinação acerca do cabimento e da extensão da obrigação tributária, revela-se injusta a não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, uma vez que esses itens de luxo representam dois dos maiores signos de riqueza que o contribuinte poderia possuir.

29) São dez os Estados que, em suas legislações estaduais, fazem incidir o IPVA sobre embarcações e aeronaves: Amazonas, Pernambuco, Ceará, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Distrito Federal, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. O Estado de São Paulo foi o único, entre os pesquisados, que não se posiciona expressamente quanto à ampliação da hipótese de incidência do IPVA para incluir embarcações e aeronaves, apenas deixa em aberto a possibilidade de se interpretar dessa forma. Por fim, os Estados do Rio de Janeiro e do Paraná dispõem expressamente, em suas legislações estaduais, que somente os veículos automotores presentes na hipótese de incidência do IPVA são os de circulação terrestre.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMAZONAS. Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.ale.am.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.
- ALVARENGA, Ricardo. O IPVA na propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário* 29/65-70, São Paulo, fev, 1998.
- AMED, Fernando José. NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 999 de 21 de outubro de 1969. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1960-1969/decreto-lei-999-21-outubro-1969-375215-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 04/11/2014.
- \_\_\_\_\_. Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 04/11/2014.
- \_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 27, de 28 de novembro de 1985. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc27-85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc27-85.htm)>. Acesso em: 04/11/2014.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 04/11/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4612 de Santa Catarina. Autuada em 02/06/2011.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 134.509-8/AM, rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 255.111-2/SP, rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 379.572-4/RJ, rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed, São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.

CEARÁ. Lei n. 12.023, de 20 de novembro de 1992. Disponível em <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis92/12023.htm>> Acesso em: 19/11/2014.

ESPÍRITO SANTO. Lei n. 6.999, de 27 de dezembro de 2001. Disponível em <[http://www.al.es.gov.br/antigo\\_portal\\_ales/images/leis/html/LO6999.html](http://www.al.es.gov.br/antigo_portal_ales/images/leis/html/LO6999.html)> Acesso em: 19/11/2014.

FERRARA, FRANCESCO. *Como aplicar e interpretar as leis*. Tradução por Joaquim Campos de Miranda. Belo Horizonte: Líder, 2002.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário* 113/107-115, São Paulo, fev, 2005.

FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil – causas e efeitos*. Brasília: [s.n.], 1986.

FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: RT, 1999.

GONÇALVES, J. A. Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2007.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. Aspectos da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista de Direito Tributário* 79/215-230, São Paulo, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

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

MATO GROSSO. Lei n. 7.301, de 17 de julho de 2000. Disponível em <[http://www.al.mt.gov.br/leis/lei\\_2092.pdf](http://www.al.mt.gov.br/leis/lei_2092.pdf)> Acesso em: 19/11/2014.

MATO GROSSO DO SUL. Lei n. 1.727, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em <<http://www.al.ms.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIGUEL, Luciano Garcia e LEOPOLDI, Elaise Ellen. Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. *Revista Dialética de Direito Tributário* 92/26-32, São Paulo, mai, 2003.

MINAS GERAIS. Decreto n. 43.709, de 23 de dezembro de 2003. Disponível em <<http://www.almg.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 10ª edição, São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, A. Theodoro. Preços, taxas e parafiscalidade. in BALEEIRO, Aliomar (coord.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. Vol VII.

PARANÁ. Lei 14.260, de 23 de dezembro de 2003. Disponível em <<http://www.alep.pr.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

PERNAMBUCO. Lei n. 10.849, de 28 de dezembro de 1992. Disponível em <<http://legis.alepe.pe.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 2.877, de 22 de dezembro de 1997. Disponível em <<http://www.alerj.rj.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n. 32.144, de 30 de dezembro de 1985. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Das inconstitucionalidades do IPVA sobre a propriedade de aeronaves. *Revista Dialética de Direito Tributário* 13/41-54, São Paulo, out, 1996.

SANTA CATARINA. Lei n. 7.543, de 30 de dezembro de 1988. Disponível em <<http://www.alesc.sc.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

SÃO PAULO. Lei n. 13.296, de 23 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br>> Acesso em: 19/11/2014.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. (4 volumes).

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 34<sup>a</sup> ed, São Paulo: Malheiros, 2011.