



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

**A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE AOS IMPOSTOS REAIS: UMA ANÁLISE
DO INSTITUTO QUANTO AO IPVA**

Orientanda: Flávia Pinto Lisboa Sodré da Mota

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Bruna Estima Borba

Trabalho de Conclusão de Curso

Recife, 2017

FLÁVIA PINTO LISBOA SODRÉ DA MOTA

**A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE AOS IMPOSTOS REAIS: UMA ANÁLISE
DO INSTITUTO QUANTO AO IPVA**

**Projeto de Monografia Final de Curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharelado em
Direito pelo CCJ/UFPE.**

**Direito Tributário – Direito Financeiro – Direito.
Orientadora: Profª Drª. Bruna Estima Borba.**

Recife, 2017

FLÁVIA PINTO LISBOA SODRÉ DA MOTA

A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE AOS IMPOSTOS REAIS: UMA ANÁLISE DO INSTITUTO QUANTO AO IPVA

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado e aprovado pelo Programa de Graduação da Universidade Federal de Pernambuco – Faculdade de Direito do Recife – para obtenção do título de Bacharela em Direito.

Recife-PE, ____ de _____ de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba
Faculdade de Direito do Recife
Orientadora

Prof.
Faculdade de Direito do Recife

Prof.
Faculdade de Direito do Recife

DEDICATÓRIA

A Deus, meu Pai zeloso. A meus pais terrenos por todo amor e dedicação.

AGRADECIMENTOS

Neste momento de Conclusão do curso de Direito, meu coração é grato. Agradeço a Deus por sempre me cuidar e amparar, por ter-me concedido saúde física, mental e espiritual ao longo de todo o Curso.

A meus pais por toda a dedicação e zelo de pais amigos, nas caronas à Faculdade, nas doses de carinho e afeto para que eu tivesse forças para estudar; por sempre acreditarem no meu estudo e esforço.

A meu namorado e amigo, João, por todo o companheirismo e amor que me demonstra.

A minha orientadora, Professora Bruna Borba, pelo auxílio e sensibilidade na feitura deste trabalho. A todos os funcionários da Faculdade, pela presteza e carinho em todas as orientações ao longo do Curso, sobretudo a Mani e Luciene.

Por fim, agradeço à presença constante de meu cachorrinho, Aquile, nas horas de estudo e lazer.

RESUMO

Este trabalho de conclusão e curso se debruça no estudo do IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. São abordados elementos da regra de incidência do mencionado tributo e aspectos polêmicos a ele relacionados, notadamente no tocante à ausência, até o momento, de Lei Complementar que regulamente fato gerador e contribuintes do imposto em análise, ensejando competência legislativa plena aos Estados e DF, bem como a falta de uniformidade no tratamento do mencionado imposto e situações de flagrante guerra fiscal na sua cobrança e a problemática acerca do critério material – fato gerador do tributo – “veículo automotor”. O cerne do trabalho cinge-se à possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais, notadamente, na gradação do IPVA. A defesa da progressividade como instrumento de justiça fiscal e da arrecadação conforme a capacidade contributiva fundamenta-se em preceito constitucional (art. 145, § 1º da Carta Magna) e em posicionamentos adotados pela Suprema Corte no sentido de que todos os impostos, sem exceção, devem observância ao princípio da capacidade contributiva. São colacionados julgados recentes da Suprema Corte posicionando-se pela progressividade fiscal de impostos reais cujos aspectos assemelham-se aos do IPVA. É analisada a incidência do IPVA no âmbito do Estado de Pernambuco, regido pela Lei 10.849/1992 e nota-se a gradação de alíquotas diferenciadas em razão de tipo e uso do veículo, bem como quanto à potência do veículo em cavalos por motor. Todavia, em que pese tal distinção, destaca-se respeito à seletividade do imposto, mas não à progressividade; concluindo-se pela releitura do imposto e pelo atendimento à exigência constitucional de observância à capacidade contributiva em relação a todos os impostos.

PALAVRAS-CHAVE: IPVA, Alíquotas Progressivas, Impostos Reais, Progressividade, Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This dissertation of conclusion and course is based in the study of IPVA - Tax on the Ownership of Motor Vehicles. It addresses elements of the incidence rule of the aforementioned tribute and controversial aspects related to it, notably regarding the absence, so far, of Complementary Law that regulates the taxable event and taxpayers in the analysis, providing full legislative competence of the States. As well as the lack of uniformity in the treatment of said tax and situations of blatant fiscal war in its collection and the problem of the material criterion - taxable event - "motor vehicle". The core of the work is the possibility of applying progressive rates to real taxes, notably in the gradation of IPVA. The defense of progressivity as an instrument of tax justice and tax collection according to the ability to pay is based on constitutional precept (Article 145, § 1 of the Constitution) and on the Supreme Court's position that all taxes, without exception, must comply with the principle of contributory capacity. They are considered recent judges of the Supreme Court positioning themselves by the fiscal progressiveness of real taxes whose aspects resemble those of IPVA. It is analyzed the incidence of IPVA in the State of Pernambuco, governed by Law 10.849 / 1992 and it is noted the differentiation of different rates according to type and use of the vehicle, as well as the power of the vehicle in horses per engine. However, in spite of such a distinction, it stands out with respect to the selectivity of the tax, but not to the progressivity; And it was concluded by re-reading the tax and by complying with the constitutional requirement of compliance with the taxpayer's ability to pay all taxes.

Keywords: IPVA, Progressive Aliquots, Real Taxes, Progressivity, Tax Justice.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Similaridade dos aspectos da Incidência do IPTU e do IPVA.....	52
---	----

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Comparação: Alíquotas Proporcionais e Progressivas.....	41
--	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO:	10
1. A IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA E A FUNÇÃO DO INTÉRPRETE: A TAREFA DE INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUTARISTAS ANTE LACUNAS E OBSCURIDADES LEGAIS:	12
1.1. A regra matriz de incidência fiscal.....	13
1.2. O nascimento do Imposto sobre a Propriedade de veículos Automotores – IPVA e as lacunas legislativas da sua definição.....	14
1.3. A incidência do IPVA.....	18
1.3.1. A problemática da expressão “veículo automotor”.....	21
1.3.2. Os sujeitos da relação tributária decorrente da incidência do IPVA.....	23
2. JUSTIÇA E DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA	25
2.1. Conceito de Justiça.....	25
2.2. Da distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica.....	26
2.3. Evolução histórica da noção de Capacidade Contributiva	29
2.4. A capacidade contributiva na constituição de 1988	32
2.5. A abrangência do Princípio da Capacidade Contributiva – aplicação aos Impostos de Natureza Pessoal e aos Impostos de Natureza Real	34
3. A PROGRESSIVIDADE	37
3.1. A progressividade como mecanismo da Capacidade Contributiva	38
3.2. Progressividade Fiscal x Proporcionalidade Tributária.....	39
3.3. A progressividade e sua abrangência: recurso extraordinário nº 562.045/RS	42
3.3.1. A progressividade implícita do IPVA	47
3.3.2. O regime de alíquotas de IPVA adotado pelo Estado de Pernambuco e a necessidade de releitura de progressividade atrelada à justiça fiscal	49
3.4. Comparação IPTU do Município de Recife e IPVA do Estado de Pernambuco – Similaridades e proposta de releitura do regime jurídico do IPVA para adoção de alíquotas igualmente progressivas	51
CONCLUSÃO	54
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

O presente trabalho dedica-se à possibilidade de se adotar alíquotas progressivas quando da incidência dos impostos reais, e mais especificamente, em relação à gradação do IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

No Primeiro Capítulo, serão tecidas críticas acerca da inexistência de Lei Complementar prevista na Constituição, a qual seria responsável pela instituição de seus aspectos peculiares de incidência e nesse cenário de lacuna legislativa, e de competência legislativa plena dos Estados e Distrito Federal na regulação da cobrança do mencionado imposto, impera, muitas vezes, a guerra fiscal entre tais entes federativos. Serão expostas considerações acerca da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA e a problemática de seu Fato Gerador, designado pela expressão ambígua “Veículo Automotor”. Ao fim do Primeiro Capítulo, enfatiza-se a necessidade de edição da Lei Complementar a fim solucionar conflitos de competência havidos entre os Estados e estabeleces critérios uniformes quanto à incidência do IPVA.

No Segundo Capítulo, *ab initio*, elucida-se o conceito de justiça e o dever do Estado constituído de estabelecer instrumentos para concretizar as concepções de justiça equitativa e distributiva. Também é posto em perspectiva o Sistema Tributário Nacional, à luz dos princípios estruturantes da Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica, expondo-se as diferenças conceituais e finalísticas entre ambas. Evidencia-se o caráter instrumental da Capacidade Contributiva para alcance de uma tributação distributiva mais justa, e também, a necessidade de aplicação de referido Princípio a todos os impostos – não apenas aos impostos de caráter pessoal, por expressa disposição constitucional, art. 145, § 1º. Como se verá adiante, no vigente estado de direito, não é suficiente estabelecer a igualdade perante a lei, é necessário reduzir a desigualdade real, de modo que o tributo deixe de ser uma simples fonte de receita para o Estado e passe a ser um instrumento da justiça social.

No Terceiro Capítulo, é aprofundado o estudo da Progressividade, bem como a diferenciação entre alíquota progressiva e alíquota proporcional, enfatizando-se o caráter arcaico da proporcionalidade das alíquotas no cenário da complexidade tributária vigente. Será analisada a abrangência do caráter progressivo dos impostos, inovado, sobretudo com o Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, o qual decidiu pela aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD, imposto notadamente real, a despeito de não haver qualquer previsão constitucional nesse sentido. Por fim, tendo em vista a importância e as constantes lacunas

acerca da regulamentação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), é realizada comparação entre este e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) - imposto este que passou a poder apresentar alíquotas progressivas em função do valor venal do imóvel a partir da edição da EC 29/2000 - a fim de identificar as semelhanças legais entre esses dois impostos e de verificar a possibilidade de o IPVA ser utilizado e tratado constitucionalmente como um imposto progressivo, como ocorreu com o IPTU.

Espera-se demonstrar, por meio desta pesquisa, que todos os os impostos, sem nenhuma exceção em virtude de natureza, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, então, todos devem ser igualmente passíveis de tratamento progressivo.

1. A IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA E A FUNÇÃO DO INTÉRPRETE: A TAREFA DE INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUTARISTAS ANTE LACUNAS E OBSCURIDADES LEGAIS.

No ordenamento jurídico brasileiro, as proposições normativas incumbidas de regular a conduta dos indivíduos são de necessária observância, sobretudo em se tratando de normas regulamentadoras da incidência fiscal, já que servem como instrumento à principal fonte de arrecadação do Fisco, qual seja, a regulação da gradação dos impostos.

O estudo do Direito Tributário revela ao intérprete que não raras vezes, a descrição abstrata de um evento jurídico tributário quando subsumida à realidade do fato jurídico não é

de compreensão muito simples. Os textos legislativos tal como apresentados nem sempre são elaborados da maneira mais adequada ao significado ou objetivo pretendido pelo Legislador.

Por este motivo, autores tributaristas, em busca de um estudo mais didático e dinâmico, propõem uma metodologia a fim de estudar as regras da incidência fiscal, como forma de auxiliar o intérprete a identificar nos textos do direito positivo as normas que irão determinar o dever de suportar a carga tributária, imposto aos cidadãos.

Entre esses autores, destaca-se Paulo de Barros Carvalho¹. Para tal juriconsulto, a regra matriz restaria fundada no estudo da semântica, cabendo ao intérprete do direito, isolar as proposições em estruturas sintáticas para identificar o fato jurídico sujeito à incidência, os sujeitos e quantitativos que compõem a relação jurídica tributária. Nesse sentido, o mencionado autor assim justifica-se:

Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição das variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.

Neste particular, é essencial ao deslinde do trabalho, analisar as consequências decorrentes da ausência de Lei Complementar que dispusessem regras gerais a serem aplicadas ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, principalmente no que concerne a seu aspecto material, alvo de críticas de divergências jurisprudenciais e doutrinárias.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 4ª Ed. – São Paulo: Noeses, 2011, p.146.

1.1. A regra matriz de incidência fiscal

Uma vez ocorrido o fato descrito na norma impositiva tributária, seja qual for a denominação escolhida, surge a obrigação tributária consistente no direito do sujeito ativo – Poder Público/credor – exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro do sujeito passivo – contribuinte/responsável tributário.

Paulo de Barros Carvalho², expõe o seguinte:

As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma consequência prescinde um vínculo jurídico que há de forma-se entre dois sujeitos.

O procedimento da regra matriz de incidência tributária exige que o intérprete do direito se esforce em alcançar a “desformalização da norma”. Tal desformalização consiste no trabalho árduo de substituição dos símbolos e termos genéricos da regra. Esse procedimento é essencial ao estudo da estrutura da norma tributária reguladora e impositiva de alguma espécie tributária. Destaque-se que a regra – matriz de incidência - é fundamentada, precipuamente, em seu aspecto material.

A hipótese abstrata, prevista no antecedente da norma jurídica tributária será gerada pela subsunção do fato concreto à norma e há, então, a aplicação do consequente normativo. A hipótese abstrata (antecedente) mencionada apresenta critérios definidores do fato lícito submetido ao liame imputativo, enquanto que o consequente contém os critérios individualizadores do fato jurígeno³.

Na análise do conteúdo normativo são considerados os seguintes critérios:

a) material, que consiste na descrição do próprio fato econômico tributável; destaque-se que a alusão do critério material à descrição objetiva do fato não é apropriada, uma vez que esta se obtém pela compostura integral da hipótese tributária, ao passo que o aspecto material é apenas um dos componentes lógicos integrantes.

O critério material influencia muito na definição do critério pessoal – sujeito passivo – do consequente da norma jurídica tributária, na medida em que apenas este indivíduo realiza

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 256.

³ COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 710.

a conduta descrita materialmente para ser considerado, ao menos em caráter potencial, sujeito passivo da obrigação tributária nascente.

b) temporal, sendo o momento em que se considera ocorrido o fato jurígeno; decorrente da natural necessidade de que os sujeitos da relação tributária tenham conhecimento exato da existência de seus direitos e obrigações.

c) espacial, lugar onde ocorre o fato, de modo que irradiem os efeitos característicos.

Paulo Barros de Carvalho⁴ destaca:

[...]

Ainda que aparentemente pensemos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.

Na consequência, por sua vez, há dois critérios: a) pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo (s); b) quantitativo, composto dos elementos mensuradores do fato jurígeno.

Os critérios expostos seriam os ditos imprescindíveis para a regular estruturação da relação jurídica tributária; no entanto, em virtude das omissões e obscuridades legislativas, no mais das vezes, tais parâmetros não são bem delineados, nem sequer, expressos no texto da lei; mas podem ser alcançados através de proposições extraídas pela Ciência do Direito.

Com fulcro nessa metodologia da matriz incidência tributária, passará a ser analisada a incidência do IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - buscando nesta espécie de imposto as informações e os critérios decorrentes do estudo da regra matriz de incidência fiscal e, a partir dela, expor discussões e controvérsias pertinentes ao tema no âmbito da esfera jurídica.

1.2. O nascimento do Imposto sobre a Propriedade de veículos Automotores – IPVA e as lacunas legislativas da sua definição.

O CTN⁵ – Código Tributário Nacional - não menciona tal tributo, uma vez que o nascimento dessa espécie tributária remonta a 1985, quando da publicação da Emenda Constitucional n. 27/85, que acrescentou o inciso III ao art. 23 da Emenda Constitucional 1/69 e veio a lume para substituir a Taxa Rodoviária Única (TRU).

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p. 265.

⁵ BRASIL, Lei 5.172, **Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> acesso em 24.Abril.2017.

Foi a Emenda Constitucional nº 03/93 que incluiu o IPVA, com esta nomenclatura, à CRFB/88 e atribuiu aos Estados e conforme artigo 155, III combinado com artigo 158, III da Constituição Federal de 1988⁶: Distrito Federal a competência para sua instituição determinando que a receita obtida deva ser compartilhada com o Município

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

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;

Para a instituição dessa espécie tributária, quaisquer normas que definissem seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte seriam definidas em Lei Complementar, em obediência ao exposto no art. 146, “a” da Constituição Federal de 1988⁷, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

O CTN prevê os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo da maioria dos impostos previstos na atual Constituição, no entanto, não existe lei complementar própria que regule fato gerador, contribuintes e base de cálculo do IPVA.

Não foi publicada qualquer lei complementar autônoma ou que alterasse o CTN, acrescentando ou dispondo acerca de tais elementos essenciais ao imposto. Afirma-se, portanto que nem o fato gerador nem a base de cálculo ou ao tampouco os contribuintes do IPVA estão previstos no Código Tributário Nacional, e por conseguinte, os Estados e o Distrito Federal exercem competência legislativa plena, em cumprimento ao disposto no art. 24, § 3º, da Constituição da República, que preconiza que inexistindo lei federal sobre normas

⁶ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> acesso em 25.Abril.2017.

⁷ IDEM, **Ibidem**.

gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a lacuna de Lei Complementar referente ao IPVA decidiu pela Legitimidade tributária ativa dos Estados e Distrito Federal quanto à regulação e à cobrança do referido imposto, uma vez que a inércia legislativa não poderia impedir tais entes de exercerem suas competências legislativas plenas.

Conforme o pensamento do doutrinador Paulo Roberto Coimbra Silva⁸, caso não houvesse tal posicionamento da Suprema Corte, os demais entes federados restariam fadados a aguardar, inertes, a oportunidade e conveniência do legislador nacional para editar normas gerais dos impostos de sua competência, comprometendo mais ainda a efetividade do pacto federativo brasileiro.

Tal decisão⁹ do STF foi fundamentada pelo art. 34, § 3º do ADCT¹⁰.

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.

Ora, não se coadunaria ao Federalismo adotado que a inércia do Legislador complementar pudesse comprometer a instituição de imposto que a Constituição outorgara aos Estados membros.

Na tarefa de aplicação dos critérios da regra matriz de incidência fiscal no tocante ao IPVA, a norma jurídica tributária que impõe a exigência de pagar tal tributo é composta pela prescrição contida no já transcrito art. 155, inc. III¹¹, da Constituição Federal de 1988 e pelas disposições contidas em textos positivados das Leis Estaduais, promulgadas pelas Assembleias legislativas de cada Estado-membro da Federação.

⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 09.

⁹ BRASIL. STF – AI – Agravo de Instrumento: 500743 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/12/2010, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-042 DIVULG 02-03-2011 PUBLIC 03-03-2011 EMENT VOL-02475-01 PP-00311.

¹⁰ BRASIL, Constituição Federal da República. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 04. Abril.2017.

¹¹ Cf, nota 6, p. 14.

Tal como disciplinado na Constituição Federal, no disposto no art. 155, inciso III, o IPVA é imposto cuja instituição é reservada aos Estados-Membro, cabendo ao Senado Federal a fixação de alíquotas mínimas de observância nacional, conforme depreende-se da leitura do parágrafo 6º, inciso I, do comando legal mencionado. No tocante ao inciso II, infere-se que as alíquotas do IPVA podem ser diferenciadas em razão do tipo e da utilização do veículo automotor.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

(...)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifos nossos)

Infere-se do dispositivo supracitado que o IPVA teria suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal. Frise-se a importância de edição de tal resolução senatorial, até então inexistente.

Há problema na medida em que alguns Estados diminuem, exageradamente, as alíquotas do imposto para atrair proprietários de veículos domiciliados em outros Estados. Tal diminuição seria compensada pelo aumento do número de veículos licenciados, em detrimento dos demais Estados, suscitando a estes entrar em uma verdadeira guerra fiscal, diminuindo suas próprias alíquotas.

Nesse sentido, bem destaca o autor Gladston Mamede¹², que apesar de possível a cobrança do IPVA, a ausência de lei complementar se faz sentir. Seria dela, por exemplo, a solução dos conflitos de competência havidos entre os Estados, expressos, principalmente, em dispositivos que buscam eleger o domicílio do proprietário do veículo automotor ou a localização habitual desse, como critério para determinar a titularidade ativa da relação tributária.

Tal como já exposto, a Lei Complementar, até então ausente no ordenamento jurídico, teria função muito importante, uma vez que caberia a tal espécie normativa a

¹² MAMEDE, Gladston. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 32.

definição de fato gerador, base de cálculo, contribuinte, lançamento e outros fatores de tamanha relevância no instituto da cobrança dos impostos.

A Lei Complementar ao dispor de normas gerais torna-se instrumento de harmonização em todo o território nacional, uma vez que tem desdobramento obrigatório no sistema tributário constitucional. Dessa forma, Estados ou os Municípios, ao legislarem sobre tributos de sua competência, deveriam, em termos conceituais, obedecer à mesma disciplina normativa quanto aos aspectos gerais do imposto, previamente definidos em tal Lei Complementar.

Com relação ao IPVA, se existente tal norma geral reguladora, uma série de problemas seriam resolvidos, como exemplo, aqueles relacionados às alíquotas, que variam e apresentam, às vezes, feição extrafiscal, sobretudo quando privilegiam utilitários ou veículos nacionais. Sabe-se que muitos contribuintes são atraídos a emplacar seus carros em outros Estados, devido às alíquotas reduzidas.

Portanto, não obstante o IPVA já existir quando da Constituição de 1988, e ser recepcionado pela nova ordem constitucional, e ainda que o art. 34, § 3º, do ADCT autorize, de forma imediata, os Estados a editarem leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional: faz-se necessária a edição da lei complementar prevista no art. 146, III, CF/88 para elucidar de forma mais clara, sobretudo o aspecto material do IPVA, bem como, também mostra-se imprescindível a fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal para apaziguar esse cenário de verdadeira Guerra Fiscal.

1.3. A incidência do IPVA

O aspecto material do fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Trata-se, portanto, de Imposto Real, já que o legislador elegeu como objeto de tributação um fato econômico que representa a capacidade econômica do contribuinte, o qual com a incidência da norma tributária impositiva, cede parcela de sua riqueza para o Estado.

Quanto à forma de cálculo dos impostos reais, destaco lição do doutrinador Bernardo Ribeiro Moraes¹³:

Quando o mesmo é calculado sem atender as condições pessoais do contribuinte, ou melhor, ignorando por completo a situação individual do contribuinte (o imposto

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário, primeiro volume**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 438.

grava uma riqueza dada ou uma situação da mesma maneira, qualquer que seja o sujeito passivo). Os impostos reais gravam o contribuinte tendo em vista apenas a matéria tributável, segundo seus caracteres objetivos específicos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família, relativas ao contribuinte. A alíquota tributária é fixada exclusivamente em função apenas das circunstâncias materiais da situação de fato prevista na lei. São, pois impostos que gravam manifestações isoladas de capacidade contributiva, v.g., a posse de um bem que é tributada sem se levar em conta a situação individual do contribuinte.

A despeito de críticas da autora Elizabeth Carraza¹⁴, para quem todos os tributos seriam pessoais, ainda que incidentes sobre direitos reais, e que, portanto, não seria cabível tal classificação doutrinária – discussão essa a ser analisada mais à frente – é cediço que a doutrina majoritária estabelece tal classificação dicotômica de impostos pessoais e reais para fins didáticos.

Portanto, Sujeito Passivo do IPVA é então o proprietário de veículo automotor – pessoa física ou jurídica – em nome do qual está licenciado o veículo. Destaque-se que há autores que doutrinam que apenas a propriedade gera a incidência do IPVA, “e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse”¹⁵.

Do contrário, “as fábricas e os revendedores de automóveis teriam de pagar IPVA desde o momento em que se completasse a respectiva industrialização ou importação.”¹⁶

Destaque-se que caso o veículo tenha sido adquirido com alienação fiduciária em garantia, o contribuinte de referido imposto será a instituição financeira credora, até que haja a quitação, já que durante o contrato, o veículo automotor pertence à instituição financeira, enquanto que o devedor detém apenas a posse indireta. A seguir, colaciono jurisprudência¹⁷ que corrobora tal entendimento:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. AÇÃO DE BUSCA E APREENSÃO. PAGAMENTO DAS DESPESAS DECORRENTES DE DEPÓSITO DO VEÍCULO. RESPONSABILIDADE DO CREDOR FIDUCIÁRIO. O credor fiduciário detém a propriedade resolúvel do veículo e, com o deferimento da busca e apreensão, passa a ter também a posse direta do bem. Para ser restituído o veículo apreendido em depósito, deve o agravante pagar previamente todas as despesas que recaem sobre o bem, conforme dispõe o parágrafo 2º, do art. 262, do Código de Trânsito Brasileiro. O pagamento das despesas de estada do veículo em depósito limita-se ao período máximo de 30

¹⁴ CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPU & PROGRESSIVIDADE - Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba/Pr : Juruá Editora, 1998. p. 66.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. g. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1124.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. Ed. São Paulo, Malheiros, 2008., p. 384.

¹⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do RS. Agravo de Instrumento Nº 70068648880, Décima Terceira Câmara Cível, Relatora: Elisabete Correa Hoeveler, Julgado em 15/03/2016. Disponível em <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/322095946/agravo-de-instrumento-ai-70068648880-rs>> Acesso em 10. Abril. 2017.

dias, conforme entendimento do STJ. AGRAVO DE INSTRUMENTO PARCIALMENTE PROVIDO, DE PLANO.

O aspecto espacial do IPVA é estabelecido pela própria repartição da competência tributária. Trata-se da Legitimidade Tributária ativa concedida constitucionalmente aos Estados-Membros e ao Distrito Federal.

Por sua vez, o aspecto temporal do IPVA representa o momento de ocorrência do fato gerador do referido imposto: o indivíduo pagante é proprietário de veículo automotor ou passa a ter essa condição no curso do exercício fiscal. Destaque-se, nesse sentido, que a periodicidade anual de tal tributo não pode ser reduzida, haja vista o princípio constitucional da anterioridade tributária, ao qual deve respeito o imposto em análise.

O aspecto quantitativo do Imposto em análise consubstancia-se na base de cálculo, sendo esta definida pelo valor venal do veículo automotor e na alíquota, a qual deve incidir sobre a respectiva grandeza para efeito de cálculo do “quantum” de imposto devido.

Por fim, no tocante ao estudo dos critérios do IPVA à luz da regra matriz de incidência tributária, tem-se o aspecto pessoal. O critério pessoal do tributo busca identificar quem figurará como seu contribuinte. O aspecto pessoal é o “quem “ realiza o fato gerador: em se tratando do IPVA, é o proprietário de veículo automotor. No aspecto pessoal, há importantes considerações, uma vez que é nessa esfera que o IPVA incidirá e afetará parcela da riqueza do contribuinte ao Estado.

Do cotejo das situações em que é cobrado ou não o IPVA, depreende-se a possibilidade de concretização de uma tributação mais justa, uma vez que são onerados contribuintes **proprietários** (grifei) de veículo automotor, não recaindo tal incidência nos cidadãos que não possuem tal bem.

Infere-se, portanto, o caráter eminentemente fiscal do tributo em análise, já que a incidência do IPVA visa arrecadar renda, em que pese a extrafiscalidade do referido Imposto em virtude do tipo de combustível utilizado, em proteção a bem jurídico maior, qual seja, o meio ambiente.

Ora, como já exposto, a Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou o § 6º ao art. 155 da Constituição Federal de 1988 e trouxe duas regras quanto às alíquotas do IPVA, expressas nos incisos do parágrafo mencionado.

A primeira regra refere-se ao imperativo de edição de resolução do Senado Federal como vistas à fixação de alíquotas mínimas do IPVA. No entanto, tal providência, como visto, é até então pendente,

A segunda regra é insculpida para promover a diferenciação de alíquotas do IPVA em função do tipo e utilização do veículo automotor, que configura o aspecto material de incidência do Imposto em estudo.

Destaque-se que referida diferenciação de alíquotas em razão de características do automóvel é um instrumento de Seletividade que visa induzir comportamentos do contribuinte com vistas a realizar a justiça fiscal, tributando de forma diferente de acordo com o tipo e uso do veículo automotor.

De antemão, enfatiza-se que tal seletividade de alíquotas incentivada pelo próprio texto constitucional não se confunde com a progressividade. A **seletividade** está associada à tributação diferenciada quanto ao grau de essencialidade ou forma de uso do veículo automotor; ao passo que o princípio da progressividade, este sim, atua como instrumento efetivo na realização da justiça tributária através do aumento da alíquota incidente conforme aumenta-se a base de cálculo, com o intuito de cumprir a célebre máxima de “quem pode mais, deve pagar mais”.

A progressividade preza pelo incremento da alíquota à medida em que cresce a base de cálculo, ou seja, trata-se de relação entre a alíquota e o valor venal do veículo e não quanto às características do veículo automotor.

1.3.1. A problemática da expressão “veículo automotor”

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.”¹⁸

O anexo I do Código Brasileiro de Trânsito define veículo automotor da seguinte forma:

É todo veículo a motor de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).¹⁹

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. g. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Página 1124.

¹⁹ BRASIL, Lei nº 9.503/97. **Lei que Institui o Código de Trânsito Brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9503.htm> Acesso em 20. Abril.2017.

Todavia, ao deparar com questão referente à incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, o colendo Superior Tribunal Federal – STF – posicionou-se da seguinte forma²⁰:

IPVA: Incidência sobre Embarcações. Concluído o julgamento de recurso extraordinário em que se discutia a incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações (v. Informativos 22 e 103). O Tribunal, por maioria, manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas que concedera mandado de segurança a fim de exonerar o impetrante do pagamento do IPVA sobre embarcações. Considerou-se que as embarcações a motor não estão compreendidas na competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, pois essa norma só autoriza a incidência do tributo sobre os veículos de circulação terrestre. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, que dava provimento ao recurso para cassar o acórdão recorrido ao fundamento de que a Constituição, ao prever o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, não limita sua incidência aos veículos terrestres, abrangendo, inclusive, aqueles de natureza hídrica ou aérea.

IPVA: Incidência sobre Aeronaves²¹

Com o mesmo entendimento acima mencionado, o Tribunal, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei 6.606/89, do Estado de São Paulo, que previa a incidência do IPVA sobre aeronaves.

Tal entendimento, com a devida vênia, é desarrazoado, uma vez que tais veículos, igualmente automotores e que denotam maior fonte de riqueza do proprietário que os adquiriu, notadamente em se tratando de lanchas, iates e jatos – culturalmente e concretamente - adquiridos por indivíduos mais abastados economicamente, não são onerados pela carga tributária referente ao IPVA.

É notório que a incidência de IPVA sobre tais bens representaria eficaz instrumento de justiça tributária. Ademais, a função fiscal arrecadatória traria maior recolhimento aos cofres públicos, instaurando um clima de equilíbrio entre os demais contribuintes do IPVA.

Destaque-se que seriam contemplados, também, o princípio da progressividade, como aspecto material da capacidade contributiva e como, em última instância, instrumento da justiça fiscal, uma vez que quanto aos proprietários de tais bens, há, certamente, sinais presuntivos de riqueza.

O argumento contrário à oneração de tais bens sob fundamento de que o IPVA estaria vinculado à construção e manutenção de rodovias é equivocado, uma vez que, o

²⁰ BRASIL, STF. RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm>> Acesso em 12. Abril.2017.

²¹ BRASIL, STF. RE 255.111-SP, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm>> Acesso em 25.Abril.2017.

constituinte instituiu no art. 167, IV da Constituição Federal²² a vedação a vinculação do produto de arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Todavia, o critério material traçado pelo legislador constituinte refere-se à incidência sobre a propriedade de veículos automotores restrita aos veículos terrestres, eis que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que aeronaves e embarcações, ainda que em seus sentidos literais pudessem ser consideradas veículos automotores, não estão no campo de incidência do IPVA.

Pelo exposto, não é compatível com o ideal de justiça fiscal, que os proprietários de carros populares, adquiridos, muitas vezes com dificuldades financeiras, sejam contribuintes de tal imposto; ao passo que proprietários de bens luxuosos, a exemplo de lanchas, iates e jatos, não contribuam às expensas do Estado.

Afinal, é pressuposto da justiça fiscal - que tem por instrumento de concretização o caráter progressivo das alíquotas - que veículos luxuosos, cujo valor venal é elevado, e por conseguinte, base de cálculo alta, tenham alíquotas elevadas e os que têm capacidade econômica de adquiri-los, notadamente, têm capacidade contributiva. É certo que aqueles que não têm elevada capacidade econômica não irão se comprometer à compra de bens de tal monta e não seriam, jamais, contribuintes do IPVA.

Muitos são, portanto, os contribuintes em potencial de IPVA, detentores de “veículos” não inclusos na definição mencionada e livres da incidência, que far-se-ia devida e importante.

1.3.2. Os sujeitos da relação tributária decorrente da incidência do IPVA.

Uma vez ocorrido o fato gerador do IPVA, há o nascimento da relação jurídica tributária e desta decorre a obrigação tributária imposta ao proprietário do veículo automotor no caso em concreto.

²² BRASIL, **Constituição Federal da República de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> acesso em 25. Abril. 2017.

Portanto, também à luz da regra de incidência matriz tributária, faz-se necessário identificar os sujeitos ativo e passivo da relação tributária instaurada.

O sujeito ativo da obrigação tributária referente ao IPVA é o Estado-membro ou o Distrito Federal, uma vez que estes entes não costumam delegar a capacidade tributária ativa para outras pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Indireta. Trata-se de decorrência da repartição de competências já mencionada quando do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte, proprietário do veículo automotor, aspecto material do fato gerador; ou o responsável tributário, como sendo o terceiro, designado pela lei, que possua vinculação com a relação jurídica tributária em questão. Todavia, será destacada a sujeição passiva do contribuinte, pois a capacidade econômica tributada será observada em relação a este, ainda que o dever jurídico venha a ser cumprido por aquele (responsável).

O aspecto quantitativo da norma tributária define e traça os contornos do objeto da obrigação tributária. São estipulados critérios que permitem prever, em certa medida, o montante a ser recolhido aos cofres públicos, esperando-se, naturalmente, que este valor seja condizente com a capacidade econômica do contribuinte.

Para a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, deve-se levar em conta a renda potencial e a renda efetivamente disponível do contribuinte, pela qual chega-se à máxima de que não se pode instituir imposto com valoração superior às condições de quem deve pagá-lo.

Ademais, no Sistema tributário vigente, a Capacidade Contributiva deve ser analisada em dois sentidos. O primeiro é em sentido objetivo, pelo qual destaca-se a importância da identificação de riqueza capaz de ser tributada. Já o segundo é o sentido relativo, no qual deve ser levada em consideração a graduação da imposição tributária em face ao contribuinte do imposto.

2. JUSTIÇA E DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA:

2.1. Conceito de Justiça

O verbete “justiça” é definido no Dicionário da Língua Portuguesa Michaelis²³ da seguinte forma: Virtude que consiste em dar ou deixar a cada um o que por direito lhe pertence (do latim justitia).

Justiça em sentido amplo, entende-se facultar um ambiente de harmonia e equilíbrio entre indivíduos, quanto a seus direitos e responsabilidades na interação social de que participem.

Embora o ideal de justiça seja concebido de forma subjetiva e, de certo modo, imprecisa, uma situação oposta e, portanto, “injusta” é flagrante e inconcebível, pois é fruto de uma comparação com aquilo que qualquer indivíduo considere como justo.

É pela disparidade entre iguais e desiguais. É devido a esse contraste que se originam os sentimentos de justiça e injustiça.

O ser humano, desde a mais tenra idade, já desenvolve senso de justiça, que é-lhe inato. É fruto de estudos a constatação de que o senso básico de justiça seja um fator evolutivo de espécies dependentes da cooperação social, característica que leva estas a privarem-se de vantagens imediatas em prol de uma colaboração a longo prazo com o bando. Nesse sentido, destaco interessante conceito empírico de justiça²⁴, aliado ao comportamento infantil:

Há séculos que nos perguntamos o que é justiça e por que é justo o que sentimos como justo. **Mas há uma coisa que sabemos bem por experiência secular, e que o homem, animal político, sente e sofre de forma primordial, prepotente e real, a necessidade de justiça, assim como a fome, o medo e o amor; essa misteriosa necessidade que algumas situações apagam e outras provocam, excitam, levam à revolta e ao delito, a fim de aplacá-la.** Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino que não entende de Códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo, gritará entre lágrimas que “não é justo” que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo, terá superado e dominado o prazer do obséquio. [...] Est miser nemo, nisi comparatus.(grifei).

A Justiça aduz à Isonomia, ou seja, tratar os iguais como iguais e os desiguais na medida de suas desigualdades, tanto formalmente quanto materialmente.

Do convívio social, o homem sempre buscou vantagens pessoais, por vezes recíprocas, para que pudesse viver em melhores condições. Mas para haver alguma coesão

²³ MICHAELIS: **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo. Cia Melhoramentos, 1998. p. 17.

²⁴ BERLIRI, Luigi Vittorio. **El Impuesto Justo, trad. F. Vivente Arche Domingo**. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986. pp 30-31.

social exige-se que um conjunto de princípios sejam seguidos em prol da ordem, e que estes determinem a justa distribuição dos benefícios e dos encargos da cooperação social, estes princípios constituem a concepção pública de Justiça.

Qualquer sociedade bem ordenada é composta por membros que respeitam os princípios de justiça como regras naturais e implícitas de sobrevivência, e não como uma imposição autoritária e opressiva. Para inculcar nos cidadãos o sentimento de solidariedade e justiça social, as instituições sociais são bem sucedidas, na medida em que seguem esses mesmos critérios de justiça. Mesmo em uma sociedade heterogênea, na qual coexistam inúmeros indivíduos e interesses diversos, uma noção comum de justiça é núcleo basilar da sociedade e permite a harmonia e o consenso social.

Desta feita para Rawls²⁵ o objeto principal da justiça é a estruturação básica da sociedade, ou seja a sua constituição política, econômica e social, culminando numa justa distribuição de direitos e deveres fundamentais, frutos da cooperação social. O mencionado autor assim dispõe:

[...] embora uma sociedade seja um empreendimento cooperativo visando vantagens mútuas, ela é tipicamente marcada por um conflito bem como por uma identidade de interesses. Há uma identidade de interesses porque a cooperação social possibilita que todos tenham uma vida melhor da que teria qualquer um dos membros se cada um dependesse de seus próprios esforços. [...] as pessoas não são indiferentes no que se refere a como os benefícios maiores produzidos pela colaboração mútua são distribuídos, pois para perseguir seus fins cada um prefere uma participação maior a uma menor.

Assim a finalidade do Direito, como instrumento de harmonia social, é a manutenção da Justiça, e para isso, age repelindo e combatendo injustiças. Tomando-se por base a concepção de Justiça como Equidade, percebemos que a principal injustiça a ser combatida atualmente é a iníqua distribuição das vantagens e desvantagens entre cidadãos. Desta feita cabe ao Estado constituído sob os princípios da Igualdade e da Liberdade, desenvolver os instrumentos – em especial os legais - para reparar as desigualdades nocivas, e concretizar socialmente os princípios de uma concepção de Justiça, equitativa e distributiva.

2.2. Da distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica.

A capacidade contributiva pode ser analisada sob enfoque objetivo e subjetivo, à luz da doutrina de José Marcos Domingues de Oliveira²⁶. Para o mencionado autor, no aspecto objetivo, a capacidade contributiva seria sinônimo de existência de uma riqueza apta a ser

²⁵ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta; Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. pp. 4 -5.

²⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro, Renovar, 1988, p. 36.

tributada – pressuposto da tributação. Ao passo que a capacidade contributiva no sentido subjetivo representaria a parcela da riqueza, levando-se em consideração as condições individuais – graduação e limites do poder de tributar pelas nuances do caso concreto.

Há também doutrina no sentido de considerar o Princípio da Capacidade Contributiva sob dois ângulos distintos: critério estrutural e critério funcional.

O critério estrutural da capacidade contributiva representaria a capacidade de suportar o ônus tributário e suprir o pagamento imposto pela norma jurídica tributária.

Ao passo que o critério funcional da capacidade contributiva adota tal capacidade como meio de diferenciação entre pessoas: trata-se de identificar os desiguais e conferir-lhes tratamento desigual, atuando como critério discriminatório do Direito Tributário.

Geraldo Ataliba²⁷ define capacidade contributiva como a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem, todavia, destruir-se e sem perder a possibilidade de o mesmo persistir gerando riqueza como lastro à tributação.

Doutrinadores, entre os quais, Hugo de Brito²⁸ empregam o termo da capacidade contributiva como instrumento de diferenciação entre desiguais. Parte-se do princípio constitucional da igualdade material, pelo qual, não se pode tratar igualmente os desiguais.

A Ciência Jurídica exige, em respeito à segurança jurídica, que haja solidez e precisão de seus conceitos, para evitar interpretações ambíguas que dificultem a compreensão e a didática.

Por tais motivos, faz-se necessária a distinção entre as expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”, as quais, são equivocadamente consideradas como sinônimas por alguns doutrinadores. Todavia, é certo que tais conceitos não se confundem, embora ambos sejam relevantes à análise da incidência do Imposto em análise no trabalho.

Engajado na árdua tarefa da distinção conceitual, Ives Gandra da Silva Martins²⁹ leciona que capacidade contributiva seria a capacidade do contribuinte relacionada à imposição específica ou global, sendo, portanto, uma dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante nos termos da lei. Ao passo que a capacidade econômica seria

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, RT, 1991, p. 50.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 735.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. In Caderno de Pesquisas Tributárias 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989, pp.33 e seguintes.

a exteriorização do potencial econômico de alguém, independentemente de vinculação ao referido poder tributante.

A capacidade contributiva nunca é observada de forma total, pois deve ser sempre visualizada em relação a cada imposto isoladamente. Nesse sentido, uma pessoa pode ter capacidade contributiva para fins de um imposto e para outro não.

Por outro lado, a capacidade econômica representa a capacidade de o contribuinte, no caso concreto, suportar o ônus tributário, cedendo parcela de sua riqueza à satisfação do poder tributante (Fisco).

O jurista italiano Moschetti³⁰ considera a capacidade contributiva como a capacidade econômica qualificada pelo dever de solidariedade e que tal dever caracteriza-se pela observância ao interesse coletivo, de modo que não seria concebível considerar a riqueza do indivíduo em separado das exigências da coletividade. Dessa forma, a capacidade econômica seria uma condição necessária à existência da capacidade contributiva.

Todavia, o critério de maior importância para tal distinção é a doutrina da “não-tributação do mínimo vital”, pela qual entende-se que, na verdade, a capacidade econômica é mais vaga que a capacidade contributiva; já que um indivíduo pode apresentar elevada renda, mas não ter capacidade contributiva se seu patrimônio apenas permite seu mínimo vital e, desta forma, indevida a tributação de sua renda.

Ressalte-se, no entanto, que há doutrinadores, a exemplo de Roque Carrazza³¹ que consideram Capacidade contributiva sinônimo de Capacidade econômica no Sistema Tributário Brasileiro, sendo esta última derivada do Estado Moderno e visando à justiça fiscal, de modo que cada indivíduo colabore na medida de suas possibilidades.

Ora, a capacidade contributiva não é exclusivamente econômica, mas é uma capacidade econômica específica: a de sujeitar-se ao ônus de uma carga tributária e continuar, em seguida, produzindo riqueza.

É cediço que todos ou, ao menos, a maior parte da população tem capacidade econômica, já que tem aptidão de produzirem riqueza – renda ou patrimônio, por exemplo -. No entanto, a capacidade contributiva é o arcar com os ônus dos tributos.

³⁰ MOSCHETTI, Francesco. **El principio da capacidad contributiva**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª Edição. São Paulo – SP: Malheiros, 1993. p. 60.

Por tais motivos, alguém que possui renda suficiente para suprir apenas o mínimo vital, não tem capacidade contributiva, uma vez que não pode arcar com o ônus dessa tributação.

A afirmação de que a capacidade contributiva é desdobramento do princípio da igualdade é, de certo modo, clássica entre os doutrinadores. Todavia, a justiça tributária não pode ser limitada ao princípio da capacidade contributiva. Tal princípio, por si só, não é apto a solucionar as exigências do fenômeno tributário atual.

A capacidade contributiva não pode ser analisada com base em critérios puramente econômicos, é necessário seu estudo integrado a princípios constitucionais.

Portanto, para o conceito jurídico da capacidade contributiva, deve-se rejeitar qualquer tentativa de considerá-la sinônimo de capacidade econômica. Assentou-se que, embora a capacidade contributiva pressuponha a capacidade econômica, sobre a capacidade contributiva estão agregados valores que selecionam entre tantos eventos jurídicos, aqueles aptos à contribuição.

O princípio da capacidade contributiva tal como expresso na Constituição da República, apesar das ambiguidades e das interpretações doutrinárias equivocadas, apresenta um conceito jurídico estável, que se afasta do conceito pura e meramente econômico da capacidade econômica.

Nesse sentido, bem elucida tal distinção o doutrinador Luciano Amaro³²:

[...] O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou de livre exercício de sua profissão, ou a livre disposição de sua empresa, ou o livre exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica [...].

2.3. Evolução histórica da noção de Capacidade Contributiva.

O tema da Capacidade contributiva é antigo e universal ao mesmo tempo. É presente de forma explícita ou implícita em vários ordenamentos jurídicos, dentre estes, na Constituição Federal Brasileira de 1988.

³²AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 136.

Embora tal Princípio não precisasse estar explícito, uma vez que decorre diretamente do princípio da igualdade material e por representar importante instrumento para a concretização de seu ideal isonômico, nas palavras do autor Emílio Millan³³:

[...] Deste modo, assevera - se que o princípio da capacidade econômica se pode deduzir do princípio material da igualdade e, em consequência, sua incorporação em alguns textos constitucionais obedece, para certos autores, mais uma ampla tradição histórica que uma autêntica necessidade jurídica, sendo sua menção, pois, perfeitamente prescindível [...].

O dever de cada indivíduo contribuir para as expensas da coletividade com sua força econômica é muito antigo. Tanto que em excerto de Heródoto, é possível deduzir-se que o Princípio da capacidade contributiva já vigorava no Egito Antigo.

Quanto à origem histórica de referido Princípio, a doutrinadora Regina Helena Costa³⁴, ensina que esta remonta ao próprio nascimento do tributo e já foi objeto de estudos da filosofia grega na Antiguidade e sempre atrelada ao ideal de justiça fiscal.

Fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de capacidade contributiva remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que, já no antigo Egito, concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar. Também os filósofos gregos pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante seus méritos.

A ideia de justiça fiscal a ser alcançada pelo Princípio da capacidade contributiva foi presente em todas as fases da história ocidental europeia e na Idade Moderna. Todavia, foi na Idade Média, a partir do pensamento de São Tomás de Aquino que se pregou, pela primeira vez, o pagamento de tributos de forma proporcional.

Na concepção de Max Weber³⁵, coexistiriam em qualquer sociedade duas políticas, quais sejam, a política fiscal e a política do bem-estar. De modo que a função da política do bem-estar seria garantir o sustento. Ora, antes de qualquer doutrina acerca de direitos fundamentais, já restara claro que para a manutenção da convivência estável e tranquila em um Estado, far-se-ia necessária a dosagem equilibrada entre as duas políticas conviventes.

³³ MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X. p. 30.

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 15.

³⁵ WEBER, Max. **Economia e Sociedade – Fundamentos da Sociologia Compreensiva. Volume II. Tradução Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa**. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999, ISBN 8523003908 e 8570602529, p. 520

Max Weber³⁶ destaca a preocupação governamental em caso de eventual tensão que envolvesse a política fiscal à política do bem estar social, no que denomina de cobrança privada de tributos:

Segundo a medida da liberdade atribuída ao funcionário, ao cargo ou ao arrendatário da coleta de impostos, a capacidade de pagar tributos corre perigo em caso de exploração excessiva, pois ao contrário do senhor político o capitalista não se interessa permanentemente na capacidade que os súditos tenham de pagar.

A primeira Constituição brasileira a exprimir o princípio da capacidade contributiva foi a Constituição Democrática de 1946, empregando-a de observância obrigatória aos *tributos*. A Constituição de 1988 manteve a dicção, de forma parcial (ao substituir “tributos” por “impostos”), em seu artigo 145, parágrafo 1º, a previsão expressa quanto a capacidade contributiva, passou preceituar que [...]Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].

Todavia, frise-se que, embora a Constituição de 1988 tenha utilizado a expressão “capacidade econômica”, mais acertada seria a referência à “capacidade contributiva”, pois trata da capacidade econômica específica de pagar tributos.

Todavia, o Legislador trouxe um termo mais completo, o da “capacidade econômica do contribuinte”, referindo-se, portanto apenas aos indivíduos sujeitos à tributação perante o Fisco.

Portanto, já que o Legislador deve observância ao princípio da capacidade contributiva, tem a obrigação de assumir uma postura seletiva, em relação aos fatos e atos econômicos passíveis de figurar no aspecto material da hipótese de incidência tributária. Isso significa que o Fisco, ao tributar os sinais de riqueza de um indivíduo, não pode ater-se a uma análise meramente econômica.

Nota-se que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 priorizou a instituição, sempre que for possível, de impostos de natureza pessoal em detrimento dos reais. Tal preferência justifica-se pela maior facilidade na identificação das características econômicas e financeiras de cada contribuinte que o imposto pessoal proporciona, já que no momento da tributação são levados em consideração: poder aquisitivo, renda, entre outras características pessoais.

³⁶WEBER, Max, **Ensaio de Sociologia. Volume II**. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982, p. 218.

Enquanto que em se tratando de impostos reais, ocorre a tributação sobre a coisa, pouco importando as características pessoais do contribuinte. No entanto, apesar de o imposto real num primeiro momento incidir sobre determinado bem, em última análise, seu ônus sempre recairá sobre a capacidade econômica de determinado indivíduo.

2.4. A capacidade contributiva na Constituição de 1988

No tocante à capacidade contributiva – relativa ou subjetiva - a Constituição de 1988³⁷ dispõe, expressamente, no art. 145, § 1º:

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

A expressão “sempre que possível”, presente no texto constitucional pode induzir à equivocada conclusão de que a pessoalidade dos impostos e a graduação segundo a capacidade econômica seriam mera discricionariedade do legislador Infraconstitucional.

Aliomar Baleeiro³⁸, ao dissertar considerações sobre o dispositivo citado, enfatiza que “ Os impostos **terão** (grifei) [...]” – primeira parte; de modo que o constituinte impôs a regra a **todos os casos**, exceto àqueles em que o legislador ordinário se depare com a impossibilidade prática de submeter determinado tributo à personalização e à graduação pela capacidade do sujeito passivo da obrigação tributária³⁹.

Para melhor didática na interpretação do texto da atual Constituição, serão apresentadas as duas expressões fundantes da expressão “sempre que possível”.

No tocante ao caráter pessoal, infere-se que os impostos apresentarão a estrutura pessoal sempre que a sua estrutura material de hipótese de incidência tributária assim o defina. De modo que a personalização do imposto não é incondicionada, mas depende da viabilidade jurídica, considerando a situação do sujeito passivo, na hipótese de incidência tributária.

No que tange ao aspecto da capacidade econômica do contribuinte, faz-se necessária a sua mensuração pela base de cálculo, que deve ser aliada à alíquota.

³⁷ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 20. Abril. 2017.

³⁸BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 342.

Em respeito ao princípio da capacidade contributiva, a base de cálculo deve referir-se ao fato contido na hipótese de incidência tributária do imposto. Deve existir essa pertinência correlacionada entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária.

A alíquota, nos termos de Geraldo Ataliba “é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o Estado se atribui (editando a lei tributária)”.⁴⁰ Todavia, em que pese os argumentos mencionados, vasta doutrina considera, com acerto, que expressão “sempre que possível” seria aplicável apenas ao caráter pessoal dos impostos, e não à capacidade econômica; já que não seria possível personalizar todos os impostos.

Dentre tais doutrinadores, Hugo de Brito Machado⁴¹ leciona da seguinte forma:

Realmente, a expressão *sempre que possível* diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não à graduação destes segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Além do argumento de Silva Martins, que é, sem dúvida, de grande valia, pode-se dizer que o elemento sistemático realmente conduz a tal entendimento, pela razão, aliás muito simples de que sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim, e tendo em vista que nem sempre é possível atribuir-se caráter pessoal aos impostos, o entendimento da prescrição constitucional em exame outro não pode ser.

(...)

Por isto, não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no art. 145, par. 1º da Constituição Federal é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal, e não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ora, nem todos os impostos têm caráter pessoal, uma vez que há vários impostos em que as características de seu contribuinte não são ainda conhecidas, e então não se podem analisar suas condições.

Certo é que todos os impostos, ainda que não pessoais e que não possibilitem aferição imediata da capacidade contributiva, sujeitam-se a tal princípio constitucional. Portanto, ainda que o tributo não tenha caráter pessoal, há mecanismos que possibilitam onerar mais os indivíduos que exteriorizam capacidade contributiva mais alta, a exemplo das alíquotas diferenciadas do IPVA em razão do tipo e uso de combustível do veículo, impostas pelo legislador. Todavia, tal instituto – da extrafiscalidade – não atine à justiça social, mas sim à preocupação legislativa com bem jurídico maior, qual seja, o meio ambiente.

Pelo exposto, deve-se entender que a expressão do Texto Constitucional visa apenas permitir situações excepcionais quanto à observância ao princípio da capacidade contributiva,

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 3ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, pp. 41-42.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. In “**Capacidade Contributiva – Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14**”. São Paulo, co-edição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. pp. 125-126

notadamente, em se tratando de tributos de finalidade extrafiscal, cujo objetivo não é a arrecadação de riquezas ao Estado, mas sim o direcionamento das atividades econômicas.

2.5. A abrangência do Princípio da Capacidade Contributiva – aplicação aos Impostos de Natureza Pessoal e aos Impostos de Natureza Real.

Deve-se questionar a que espécies de tributo deve ser aplicado o princípio da capacidade contributiva.

Pelo já exposto, a Constituição de 1988 consagrou no art. 145, § 1^oa regra de preferência pelos impostos pessoais (sempre que possível), bem como a sujeição de todos os impostos – reais ou pessoais – ao princípio da capacidade contributiva, já que em não sendo possível que todos os impostos fossem classificados como pessoais, e por isso a ressalva “sempre que possível”. Todavia, destaca-se o caráter geral atribuído à segunda parte do dispositivo, pela submissão de todos os impostos ao referido princípio constitucional.

Os doutrinadores definem **impostos de natureza real** (grifos nossos) como aqueles cuja materialidade do fato gerador está relacionada a um fato ou uma coisa, sendo, portanto, indiferente quanto às características do sujeito passivo, uma vez que estas não podem ser conhecidas de imediato.

Por sua vez, os **impostos de natureza pessoal** (grifos nossos) são tidos como aqueles cujo fato gerador é referente a qualidades pessoais do sujeito passivo, características essas que são relevantes juridicamente.

Em que pese haver doutrina contrária à classificação dos impostos em pessoais e reais e segundo os tais doutrinadores não haveria imposto de natureza real, Kiyoshi Harada⁴² ressalta a necessária classificação dos impostos em reais e pessoais:

A expressão contida no Texto Constitucional [referindo-se a “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”] é prova bastante de que os impostos de natureza real não foram banidos, mesmo porque, às vezes, é imprescindível que se desprezem aspectos pessoais do detentor da riqueza tributada, principalmente no campo da extrafiscalidade: um imóvel que não está cumprindo sua função social deve ser tributado progressivamente, pouco importando se o seu proprietário é pobre, é rico se possui somente aquele imóvel, ou se possui inúmeros outros.

Outrossim, se fosse correto afirmar que não existe imposto real, porque quem paga imposto é a pessoa e não a coisa, seria correto concluir, também, que não existe o direito real, mas tão-somente o direito pessoal, porque o titular do direito real é a pessoa (física ou jurídica) e não a propriedade imóvel, por exemplo.

⁴² HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário da Constituição de 1988. Tributação Progressiva**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1991. p. 152-155.

Portanto, sabe-se que a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos de natureza pessoal é mais simples, uma vez que são analisadas, imediatamente, as qualidades jurídicas relevantes do sujeito passivo da relação tributária para que, face a tais condições, seja conhecida a capacidade de contribuir já que a observância às características pessoais e econômicas do contribuinte é essencial e facilitadora na busca da justiça fiscal.

No entanto, em se tratando de impostos de natureza real, a aplicação do princípio pode ser um tanto dificultada, já que a materialidade do fato gerador de impostos dessa natureza é indiferente às qualidades do sujeito passivo da relação tributária, conforme ensina Claudio Borba⁴³:

Nos casos em que a incidência é direta e pessoal, é fácil identificar quais as pessoas que serão tributadas, como no imposto de renda; mas, se o imposto é real e tem incidência indireta, como no IPI ou do ICMS, a transferência do ônus financeiro para outra pessoa dificulta a graduação na medida exata à capacidade de contribuir. Desse modo, o ICMS e o IPI incidentes sobre determinado produto têm o mesmo valor quando tal produto é adquirido por alguém muito pobre ou muito rico.

Todavia, apesar de dificultada, a aplicação do princípio da capacidade contributiva quanto aos impostos reais é sim possível. Sabe-se que a capacidade contributiva pode ser auferida por outros critérios, além da renda – a exemplo, também da riqueza e do patrimônio. Os impostos reais oneram tal parcela de riqueza e, portanto, atingem uma das manifestações da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva não é apenas qualquer manifestação de riqueza do contribuinte. É, na verdade, a força econômica considerada idônea a contribuir com as despesas públicas. A capacidade contributiva, portanto, define o que seria o sacrifício individual, o qual é a medida da igualdade em matéria tributária.

Um modelo de tributação mais justo, necessariamente passa pela estratificação das classes de renda. No entanto, isso não significa que, após a tributação, deva permanecer a mesma quantia de dinheiro para cada cidadão e sua família, mas sim que a pessoa com maior poder econômico deve contribuir com parcelas maiores e manter-se na escala econômica em posição mais elevada que o outro indivíduo de menor poder aquisitivo e que, portanto, havia contribuído com menor parcela.

Ademais, é notória a introdução de aspectos pessoais em impostos reais, o que leva à clara percepção de que a capacidade contributiva é plenamente compatível com os impostos de natureza real.

⁴³ BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 21^o Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. p. 28 e 29.

Nos dizeres do ilustre doutrinador Ricardo Alexandre⁴⁴:

O legislador ordinário, ao elaborar as leis que instituem impostos, deve obrigatoriamente verificar a possibilidade de conferir caráter pessoal ao tributo. Havendo viabilidade, a pessoalidade é obrigatória. A finalidade clara do dispositivo é dar concretude ao princípio da capacidade contributiva, tratando diferentemente quem é diferente, na proporção das diferenças (desigualdades) existentes. É uma maneira de buscar a justiça social (redistribuir renda) utilizando-se da justiça fiscal (paga mais quem pode pagar mais).

Portanto, os impostos de natureza real, entre os quais, o IPVA, também devem ser graduados em observância ao princípio da capacidade contributiva.

A despeito da dificuldade de aplicação da capacidade contributiva aos impostos de natureza real, sobretudo em razão da conceituação de impostos de tal natureza, a observância ao princípio em análise torna-se mais fluida se amparada pelos subprincípios da progressividade e da proporcionalidade.

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5º Ed. São Paulo: Método, 2011. p. 60 - 61.

3. A PROGRESSIVIDADE

Para muitos estudiosos, a análise do princípio da capacidade contributiva envolve a necessária observância à progressividade. De modo que a Progressividade fiscal deriva do Princípio da Capacidade Contributiva e é instrumento de observância obrigatória de todos os impostos para realizar a justiça fiscal.

A questão central é a equidade, que deve ser buscada no sentido de Política Fiscal e deve consistir no respeito à capacidade contributiva e à justiça fiscal. Nesse sentido, o doutrinador Ricardo Alexandre⁴⁵ dispõe acerca da capacidade contributiva atrelada à noção da solidariedade social, concluindo que aquele que mais manifesta riqueza, mais pode contribuir com a sociedade sem comprometer a subsistência.

Nesse sentido, faz-se relevante destacar duas noções de equidade trazidas por José Maurício Conti⁴⁶: a equidade horizontal e a equidade vertical.

A equidade horizontal refere-se à tributação de indivíduos que se encontram na mesma posição, em termos de capacidade contributiva, ou seja, há idêntica tributação àqueles com idêntica capacidade contributiva.

A equidade vertical, por sua vez, é obtida com a implementação de um imposto proporcional à capacidade econômica do contribuinte no caso concreto. Parte-se do pressuposto de que pessoas com igual capacidade contributiva sofrem o mesmo ônus quando pagam os mesmos impostos.

Pela conceituação apresentada, depreende-se que a tributação quanto à equidade horizontal é mais simplificada, pois basta aplicar a teoria de que a utilidade da renda é decrescente e é igual a todos os indivíduos. Portanto, pessoas de mesma renda, ao pagarem os mesmos impostos, sofrem o mesmo ônus.

No entanto, quanto à equidade vertical, há dificuldades na implementação da tributação progressiva, pois essa equidade tenta estabelecer a melhor distribuição do sacrifício tributário entre os contribuintes de capacidades econômicas diferentes.

⁴⁵ *Idem, Ibidem.* p. 129.

⁴⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** 1. ed. São Paulo/SP: Dialética, 1996. v. 1. p. 48.

3.1. A progressividade como mecanismo da Capacidade Contributiva.

Para o autor Paulo Hugon⁴⁷, é pela progressividade que tenderemos a satisfazer a justiça fiscal no imposto.

A progressividade implica o aumento do percentual do imposto à medida em que a capacidade contributiva do indivíduo cresce; há o chamado “aumento mais que proporcional” do imposto, de acordo com o aumento da capacidade contributiva.

Portanto, o indivíduo que auferir maior renda terá à sua disposição melhores e maiores possibilidades de investimento e, por consequência, maior possibilidade de crescer ainda mais sua renda que o outro indivíduo possuidor de menor patrimônio para investir.

A igualdade tributária, ou ao menos a pretensão dessa igualdade, não existe para que todos os indivíduos paguem o mesmo valor; mas sim para que haja distribuição que possibilite o mesmo sacrifício a todos.

Se, por exemplo, um indivíduo pobre e um indivíduo rico pagam ao Estado 20 % de suas rendas, ainda que o valor arrecadado pelos 20% do rico seja muito superior ao do pobre, é certo que para este pagar o que deve, sofrerá um sacrifício muito mais elevado que o do rico. Portanto, a justiça social será melhor alcançada se os economicamente mais abastados suportarem mais sacrifícios tributários para arcar com os gastos públicos que os mais fracos.

O doutrinador Geraldo Ataliba⁴⁸ é defensor da progressividade como meio de realização do princípio da capacidade contributiva e aduz que se a totalidade dos impostos, sem nenhuma exceção, são baseados no princípio da capacidade contributiva, então, todos são igualmente passíveis de tratamento progressivo.

A despeito de severas críticas imputadas à progressividade, sobretudo, as apresentadas no artigo de Adhemar João de Barros⁴⁹, para quem:

Todo imposto representa um ato de espoliação. A progressividade do imposto permite a uma maioria de cidadãos espoliar mais particularmente, por intermédio de seus representantes, uma minoria da população, sob pretexto de Justiça Social.

⁴⁷ HUGON, Paul. **O imposto. Teoria Moderna e Principais Sistemas**, São Paulo, Renascença, 1945, p. 74.

⁴⁸ ATALIBA, GERALDO. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991. P.293.

⁴⁹ BARROS, Adhemar João de. **A progressividade tributária. O Estado de São Paulo, São Paulo, 13 mar. 1988**. Disponível em (apud <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3342>. Acesso em 10.Abril.2017.

Na Constituição Federal de 1988, a progressividade é de observância obrigatória no caso do imposto de renda, pelo disposto no art. 153, § 2º, I, o qual expressamente prevê que tal imposto seja enformado pelo princípio da progressividade. Há, igualmente, na Constituição, preceito facultativo em relação à cobrança do IPTU, o qual pode incidir de forma progressiva para assegurar que a propriedade cumpra a sua função social (art. 156, § 1º), bem como, quanto a este, a sua progressividade no tempo, para que seja promovido o adequado aproveitamento do imóvel (art. 182, § 4º, II).

A despeito de eventuais críticas quanto ao instituto da progressividade, a exemplo também do pensamento de Ives Gandra Martins⁵⁰, que se posiciona contrariamente à progressividade:

O nosso constituinte preferiu adotar a tese dos ideólogos malsucedidos e não dos práticos bem-sucedidos, razão pela qual expressou sua preferência pela tributação direta, desestimuladora da poupança, do trabalho e do investimento.

A justificativa da progressividade - como mecanismo eficiente à justiça fiscal e à isonomia e concretização da capacidade contributiva - foi muito bem fundamentada por Paul Hugon⁵¹:

A fixação do imposto deve atender à capacidade contributiva de cada um. Em outros termos, o princípio da justiça fiscal indica que o imposto deve ser pago em uma medida que assegure um sacrifício igual para cada contribuinte.

(...)

O imposto proporcional não é, pois, um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar igualdade de sacrifício.

É pela progressividade do imposto que vamos procurar obter maior exatidão neste cálculo: é pela progressividade que tenderemos a fazer a justiça fiscal no imposto.

No entanto, frise-se que a Justiça Fiscal não poderá ser alcançada tão somente através de uma arrecadação que respeite à progressividade. A Teoria Distributiva também é alvo de críticas, uma vez que além da arrecadação, já que, como destaca Luís Eduardo Schoueri⁵² o Estado deve preocupar-se com os gastos públicos.

3.2. Progressividade fiscal X Proporcionalidade tributária

De início, é notório que o Princípio da Proporcionalidade fora inserido no Sistema Tributário Nacional há longos anos. É um Princípio que permeia a regulamentação dos primeiros impostos estabelecidos no País.

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra e Celso Ribeiro Bastos. **Comentários a Constituição do Brasil**, 6o volume - Tomo I, Editora Saraiva, 1990, p. 63

⁵¹ HUGON, Paul. Op. Cit. pp. 73/75.

⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Saraiva. 4ª edição. São Paulo. 2014, p. 391

Como bem elucida o caráter antiquado da proporcionalidade, cito trecho da obra do autor Eduardo Sabbag⁵³:

No plano histórico, de há muito, a proporcionalidade transita em abundância como vetusta técnica tributária, tendo sido originariamente apresentada a nós por meio dos intitulados “quintos” (20%), “dízimos” (10%) ou “décimas prediais”.

A Proporcionalidade é uma técnica tributária que remonta a épocas pretéritas discrepantes do Sistema Tributário Atual, permeado de situações mais complexas, impostos variados e regimes jurídicos distintos a depender do tributo em análise.

Apesar de a Proporcionalidade e a Progressividade serem consideradas, igualmente, subprincípios da Capacidade Contributiva, são marcantes as diferenças das mencionadas técnicas quanto à gradação das alíquotas, como bem elucida Sabbag⁵⁴:

[...] a Progressividade pode ser entendida como a tentativa de onerar mais gravosamente quem tem uma riqueza tributável maior. Não se confunde com a Proporcionalidade, segundo a qual se atribuem alíquotas idênticas a casos semelhantes, não se realizando desta forma a justiça fiscal.

Todavia, apesar da crescente complexidade tributária que acompanha os impostos mais recentes, a maioria destes ainda são tratados conforme a técnica da proporcionalidade em seus regulamentos.

Pelo princípio da proporcionalidade, as alíquotas dos impostos são graduadas de forma proporcional ao aumento das bases de cálculo. A técnica da proporcionalidade é adotada para efetivação da capacidade contributiva no modelo concebido por Adam Smith a partir da teoria do benefício⁵⁵, pela qual se presume que as pessoas se beneficiam das prestações estatais na proporção de suas riquezas.

No entanto, frise-se que tanto a progressividade quanto a proporcionalidade são formas diferentes de se efetivar a equidade vertical na tributação. A principal diferença entre as duas técnicas mencionadas, acerca da gradação das alíquotas, é a variação da razão entre a onerosidade tributária relativa e a capacidade econômica do contribuinte com o crescimento de sua renda. Se a variação é nula, trata-se de aplicação da técnica da proporcionalidade; se crescente, trata-se de alíquotas progressivas. A diferenciação das alíquotas progressivas e proporcionais é mais bem elucidada através da progressão do gráfico acostado a seguir,

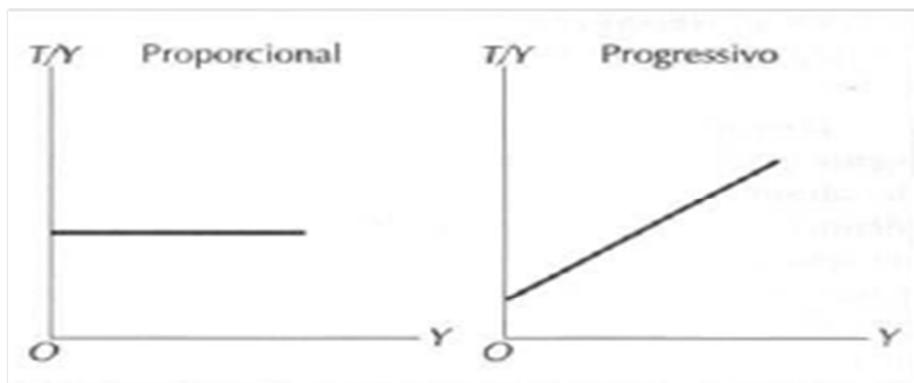
⁵³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Página 68.

⁵⁴ *Idem*. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Premier Máxima, p. 38.

⁵⁵ SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, Vol. II, p. 485.

elaborado por Fernando Antônio Rezende da Silva⁵⁶ e adaptado do original, em que T é o encargo tributário e Y é a renda:

Figura 1 – Comparação: Alíquotas Proporcionais e Progressivas.



Fonte: SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **Finanças Públicas**. 2ª Ed., 4ª tiragem. São Paulo: Atlas, 2006. P. 165. II. Ilustração adaptada pela Autora.

Enquanto a aplicação das alíquotas progressivas visa à concretização do preceito constitucional de isonomia tributária e serve de mecanismo eficaz à promoção da justiça fiscal, ao pautar-se em características pessoais do contribuinte e, notadamente em observância à capacidade contributiva deste; a técnica da proporcionalidade adota alíquotas diferenciadas em razão proporcional à base de cálculo do imposto.

A diferenciação entre alíquotas progressivas e proporcionais é bem demonstrada em exemplo trazido na obra de Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino⁵⁷, *in verbis*:

A ideia por trás é que a disponibilidade financeira de uma pessoa com remuneração de, por exemplo, quatro mil e quinhentos reais é muito maior (mais que proporcional) do que a capacidade de contribuir para os gastos coletivos de uma pessoa que tenha quase todo seu salário de mil e quinhentos reais absorvidos pelas despesas essenciais à subsistência. Imaginemos que o ‘mínimo vital’ no Brasil fosse de mil reais. Se fosse usada uma alíquota única de 10%, o primeiro contribuinte pagaria R\$ 450,00 e o segundo R\$ 150,00. Entretanto, como se deve considerar que a renda gasta com o mínimo vital não é disponível, o primeiro contribuinte teria R\$ 3.500,00 de renda disponível e o segundo só R\$ 500,00. Dessa forma, o primeiro contribuinte, com sete vezes mais renda disponível do que o segundo, estaria pagando apenas o triplo de imposto de renda. Isso contraria a noção comum de justiça fiscal. Com a progressividade, usa-se uma alíquota maior para o primeiro contribuinte e uma menor para o segundo, de maneira que o

⁵⁶ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Finanças Públicas**. 2ª Ed., 4ª tiragem. São Paulo: Atlas, 2006. p. 165. II.

⁵⁷ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 46.

imposto pago pelos contribuintes, individualmente, corresponda mais aproximadamente à relação existente entre as respectivas rendas disponíveis.

A técnica da progressividade, além de mais recente que a antiquada proporcionalidade, é mais adequada ao cenário de grande complexidade tributária e tem por principal função concretizar o princípio da Capacidade contributiva insculpido na Constituição Federal de 1988.

Em termos práticos, ao empregar-se a proporcionalidade, a alíquota permanece fixa em relação ao aumento das bases de cálculo do imposto, ao passo que ao se optar pela aplicação do princípio da progressividade, a alíquota de determinado imposto é aumentada conforme haja uma elevação do valor da base de cálculo.

Através desses exemplos práticos fica clara a importância do uso da progressividade tributária como meio de tornar mais efetiva a justiça fiscal em nosso país, mesmo que isso se faça por meio dos impostos reais como será exposto adiante.

Para uma sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, baseando-se na Solidariedade e na Justiça Social. É que a proporcionalidade, embora revele manifestação da capacidade contributiva, uma vez que não adota um valor fixo na tributação, se traduz num instrumento bastante tímido na distribuição de rendas, limitando-se a garantir a Igualdade formal entre os cidadãos, o que no Estado Social revela-se insuficiente.

3.3 A progressividade e sua abrangência: recurso extraordinário nº 562.045/RS.

Já foi exposto que a progressividade, tal como expressa em dispositivos constitucionais, é aplicável ao IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza - e ao IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Todavia, é plenamente possível a aplicação de tal instrumento em outros impostos, a exemplo do IPVA e do ITR.

Ora, o IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículo automotor – deve apresentar alíquotas progressivas ao valor do automóvel. Quanto mais luxuoso o veículo automotor, maior deve ser a carga tributária do IPVA.

Para a doutrina mais tradicional, na análise do IPVA, em se tratando de imposto real, cujo fato gerador é representado por uma coisa ou valor econômico imediato, em desprezo às qualidades juridicamente relevantes do sujeito passivo da tributação, a regra da progressividade seria pautada pela aplicação da técnica da proporcionalidade. À luz da proporcionalidade, as alíquotas são fixas e apenas a base de cálculo é variável.

Para aplicar a progressividade no referido imposto com essa natureza (real), seria necessária previsão determinada na Constituição Federal – a exemplo do ocorrido em relação à progressividade fiscal no IPTU, a qual passou a ser expressamente prevista na CF/88 após a edição da Emenda Constitucional n. 29 de 2000.

Não há que se falar em progressividade quando é cobrada uma alíquota única a todos os contribuintes, eis que a progressividade pressupõe majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável.

Por outro lado, em havendo graduação progressiva dos tributos, a alíquota cresce à medida em que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada, em contraste com os impostos proporcionais. Se não há tributação progressiva, não se atinge a igualdade tributária.

No julgamento do RE 562.045/RS, realizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao deparar-se com caso concreto envolvendo ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - que mudou o entendimento da Corte, o Min. Eros Grau, em seu voto-vista, posicionou-se a respeito da regra retro mencionada, conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado⁵⁸:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade e contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. **Todos os impostos – repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente e irrelevante”.**

A partir da leitura dos entendimentos recentemente firmados pela Suprema Corte, depreende-se que para o STF, lei pode prever a técnica da progressividade tanto para impostos pessoais como também para os impostos reais.

Ora, conforme a nova interpretação do Supremo Tribunal Federal, o art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 não proíbe que os impostos reais sejam progressivos. Todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo aqueles que não tenham caráter pessoal. O que tal dispositivo elucida claramente é que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal.

Não há na Constituição da República vedação à aplicação do princípio da capacidade contributiva quanto aos impostos de natureza real. Senão, vejamos a evolução de

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. Ed. São Paulo, Malheiros, 2008., p. 385.

entendimento jurisprudencial do Guardião da Constituição acerca da possibilidade de adoção ou não de alíquotas progressivas quanto aos impostos reais.

Na análise da progressividade do IPTU em função do valor do imóvel, verifica-se, de início uma postura conservadora do STF pela análise restrita do disposto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, entendendo-se portanto, pela vedação à aplicação do Princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, razão pela qual também não seriam admitidas alíquotas progressivas em relação a tal tributo, já que a Progressividade seria instrumento de realização de referido princípio.

Desse modo, o STF admitia apenas a progressividade extrafiscal, para resguardar a função social da propriedade, nos termos do art. 182, § 4º, II da Carta Magna⁵⁹:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu **adequado aproveitamento**, sob pena, sucessivamente, de:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Para elucidar o entendimento jurisprudencial mais antiquado do STF, vale trazer à baila trecho de acórdão proferido no RE nº 230.343/SP⁶⁰, publicado em 23/04/1999, no qual o STF declarou inconstitucional lei promulgada pelo Município de São Paulo, que visava instituir a cobrança progressiva de IPTU:

EMENTA: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. TRIBUTÁRIO. LEI Nº 10.921/90, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 7º, INCS. I E II, DA LEI Nº 6.989/66, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA. Inconstitucionalidade dos dispositivos sob enfoque, reconhecida em precedente Plenário desta Corte (RE 204.827-5), por instituir alíquotas progressivas alusivas ao IPTU, em razão do valor do imóvel, com ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art. 156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e à utilização do fator tempo para a graduação do tributo. Conhecimento e provimento do recurso (RE nº 230.343/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 23/4/99).

⁵⁹ BRASIL, **Constituição Federal da República de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20/04/2017.

⁶⁰ BRASIL, STF, RE nº 230.343/SP, Primeira Turma. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Publicado em 23/04/1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000111547&base=baseMonocraticas>> Acesso em 26. Abril.2017.

Todavia, tal entendimento tornou-se um caso excepcional quando da publicação da Emenda Constitucional 29/2000, a qual possibilitou a progressividade a imposto de origem real, posto que incidente sobre a propriedade imobiliária. A promulgação da referida emenda trouxe à tona uma progressividade específica a ser aplicada ao IPTU, modificando a redação do art. 156, § 1º da Constituição Federal de 1988, progressividade essa não mais restrita ao teor extrafiscal, mas de fato permitiu que o legislador municipal instituisse imposto progressivo em razão do valor do imóvel.

“Art. 3º O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.156 [...]

"§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:" (NR)

"I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e" (AC)*

"II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel." (AC)”.

Ora, o IPTU nem sempre foi imposto progressivo. A incidência de alíquotas progressivas quanto ao valor do imóvel decorreu de construção jurisprudencial, consolidada na Súmula 668 do STF, cuja redação é a seguinte:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana

Situação semelhante ocorreu em relação ao ITBI, imposto real incidente sobre a transmissão de bens imóveis, o que ensejou, aliás, a edição da Súmula nº 656⁶¹, aprovada em sessão plenária do STF em 24/09/2003, pela qual:

É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão ‘inter vivos’ de bens imóveis – ITBI – com base no valor venal do imóvel.

Ora, debruçando-se nos posicionamentos recentes do STF quanto ao tema em análise, qual seja, da possibilidade de adoção de alíquotas progressivas nos impostos de caráter real, deparamo-nos com entendimento recente e inovador desse cenário tão contraditório. Na decisão do RE 562045/RS, o STF demonstrou certa flexibilidade quanto à aplicação do Princípio da Progressividade do ITCMD.

No Recurso Extraordinário supracitado, a Suprema Corte permitiu a progressividade do ITCMD mesmo em se tratando de um imposto real e a despeito de não haver expressa previsão constitucional nesse sentido. O fundamento utilizado pelo STF diz respeito à técnica

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão ‘inter vivos’ de bens imóveis – ITBI – com base no valor venal do imóvel. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>> Acesso em 22. Abril.2017.

de progressividade e mensuração da capacidade contributiva, que leva em conta o valor dos quinhões recebidos pelos herdeiros, aplicável, inclusive para um imposto real, como é caso do ITCMD.

Destaco trecho do Voto da Ministra Carmem Lúcia⁶², relatora do Recurso Extraordinário em análise:

Não obstante o dissenso esboçado pelas citadas decisões monocráticas, diante da posição, até o momento, consolidada do Plenário da Casa acerca do tema de fundo, qual seja, o da impossibilidade de estabelecer-se progressividade no caso de impostos de natureza real, peço vênha aos que divergem para filiar-me ao entendimento de que a locução “sempre que possível, os impostos serão graduados”, estampada no artigo 145, § 1º da Lei Maior, está necessariamente atrelada à expressão “capacidade econômica do contribuinte”, que a ele se segue

Portanto, diferentemente do que ocorreu em relação ao IPTU, cuja progressividade foi expressamente prevista na EC 29/2000, não foi necessária qualquer alteração legislativa para que o ITCMD fosse reconhecido como imposto real e progressivo.

Firmou-se entendimento de que a progressividade é medida da capacidade contributiva e que todos os impostos, independentemente de sua classificação, devem respeito à capacidade econômica do sujeito passivo.

À luz de tais entendimentos firmados pela Suprema Corte, nota-se que os juristas, como operadores do Direito que são, devem servir a valores humanos, notadamente, a liberdade, a dignidade, a igualdade e a paz social. Tais mudanças de entendimento oxigenam o ordenamento jurídico e reintroduzem no sistema dogmático a axiologia do justo e do igual, expondo o Direito, ao mesmo tempo como “opressão e caminho para a liberdade e a justiça”⁶³.

É notório que a maioria dos impostos são proporcionais, ou seja, suas alíquotas são dispostas em percentuais fixos. No entanto, deixa-se claro - sobretudo com o amadurecimento jurisprudencial quanto à progressividade dos impostos reais – que há e sempre houve a preocupação do Legislador fiscal em “gravar mais quem pode mais”. A título de exemplo, tomando-se por base a Legislação do IPVA do Estado de Minas Gerais, o indivíduo proprietário de automóvel popular já paga menos que o indivíduo proprietário de carro

⁶² BRASIL, STF, RE 562.045. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 12.06.08. Tribunal Pleno. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em 20.Abril.2017.

⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado, e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida de. **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016. p. 583.

luxuoso de um milhão de reais, uma vez que alíquota em percentual recairá sobre bases de cálculo diferentes (valor venal do veículo automotor).

O doutrinador Luciano Ferraz⁶⁴ tece argumentação bastante relevante nesse sentido:

É certo que a capacidade econômica encontra seu campo ideal de aplicação num imposto sobre os rendimentos globais de uma pessoa física ou jurídica. Mas disso não resulta que num imposto real como o IPTU [ou, no caso, como o IPVA], não se possa ou não se deva levar em conta a capacidade econômica do contribuinte. [...] Vale dizer, o próprio fato de o IPTU ter por base de cálculo o valor venal do imóvel [no caso do IPVA, o valor venal do veículo automotor] (sobre o qual se aplica uma alíquota) é uma evidência de que a obrigação tributária foi estipulada levando-se em conta a capacidade econômica.

Por que consideramos perfeitamente válido e ajustado à Constituição um imposto sobre a propriedade imobiliária ou sobre a propriedade de um veículo automotor que tome por base de cálculo o valor dos bens, mas reputaríamos completamente inválido e mesmo estapafúrdio um imposto calculado sobre o número de pintas que uma pessoa tem no rosto [...]? Porque no caso do IPTU [e também do IPVA] temos um imposto que grava uma clara manifestação de capacidade econômica (ainda que tomada em seu aspecto objetivo), e nos outros casos, temos um imposto cujo fato gerador em nada pode fazer presumir qualquer tipo de capacidade econômica de quem é chamado a pagar o tributo.

Com vistas a tornar o sistema tributário mais justo, em face à nova orientação da Suprema Corte, é imperioso que os Estados da Federação instituem a progressividade das alíquotas do IPVA de acordo com o valor venal do veículo automotor base. Tal medida é razoável e constitucional.

3.3.1. A progressividade implícita do IPVA

É cediço que o IPVA não é imposto de natureza pessoal, uma vez que o aspecto material de seu fato gerador não leva em conta a situação financeira de seu sujeito passivo, vulnerável no mais das vezes.

Ora, o fato de um cidadão adquirir um veículo automotor não significa que este indivíduo teria a possibilidade de tal aquisição em outros momentos de sua vida. O fato de o cidadão possuir condições financeiras à compra desse bem não implica que sua situação econômica sempre será a mesma.

O eminente jurista Hugo de Brito Machado⁶⁵, um dos autores que entende pela constitucionalidade da EC n. 29/00, a qual possibilitou, expressamente, a adoção de alíquotas progressivas ao IPTU, imposto igualmente de natureza real, sustenta a inexistência de vedação do emprego do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais na CF/88:

⁶⁴ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p.260.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e Seletividade no IPTU**. In “IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes”, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto – São Paulo: Quartier Latin, 2002. P. 259-62.

Primeiro, note-se que o § 1º do art. 145 não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais. É certo que preconiza, tenham os impostos, sempre que possível, caráter pessoal e sejam graduados em função da capacidade econômica do contribuinte. À primeira vista, pode parecer que os impostos reais não se prestam para a realização do princípio da capacidade contributiva. Na verdade, porém, assim não é. No dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outrora havidos como de natureza real.

A doutrina do ilustre autor leva à conclusão de que não é o fato de o imposto ser de caráter real, a exemplo do IPTU e do IPVA, que restaria impedida a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Tal como foi firmado pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, nota-se que a interpretação adotada pode sim servir de fundamento à progressividade das alíquotas do IPVA.

Destaque-se que mesmo anteriormente à decisão do RE 562.045/RS, já houve manifestações da Corte pela progressividade das alíquotas do IPVA. Colaciono o julgado⁶⁶:

IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.

A progressividade fiscal em pauta no presente trabalho não se presta apenas à materialização da capacidade contributiva, mas sobretudo, como meio de exteriorização da isonomia tributária em seu sentido material e, em última e principal instância, como instrumento de realização de justiça fiscal, de modo a proporcionar a redistribuição de riquezas.

Destaque-se que não há qualquer impedimento constitucional quanto à aplicação de alíquotas progressivas em relação ao IPVA. Em verdade, o Texto Constitucional incentiva que todos os impostos respeitem à capacidade contributiva, embora refira-se, equivocadamente, à capacidade “econômica”, conforme já exposta a crítica ao termo empregado, no teor do presente trabalho.

A limitação imposta pelo Legislador quando do estabelecimento de alíquotas diz respeito apenas à observância aos limites mínimos impostos pelo Senado Federal, nos termos

⁶⁶ BRASIL. STF, **RE 406.955-AgR**, rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-10-2011, Segunda Turma, DJEde 21-10-2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>> Acesso em 27. Abril. 2017.

do art. 155, § 6º⁶⁷ da Constituição da República, no entanto, tais resoluções sequer foram editadas:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Pelo exposto, para que o Estado preserve a sua legitimidade de cobrança do IPVA, é necessário que as alíquotas fixadas sejam crescentes, proporcionalmente aos valores venais dos veículos. De modo que, para que haja uma tributação mais justa e equilibrada, deve-se conferir aplicação obrigatória à progressividade, e não sua mera possibilidade.

3.3.2. O regime de alíquotas de IPVA adotado pelo Estado de Pernambuco e a necessidade de releitura de progressividade atrelada à justiça fiscal.

De acordo com a Lei 10.849/1992⁶⁸, a qual dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Estado de Pernambuco, as alíquotas são assim fixadas:

“Art. 7º. As alíquotas do IPVA são:

I - 1,0% (um por cento) para ônibus, caminhões e cavalo mecânico; (Lei nº 11.416/96 – EFEITOS A PARTIR DE 01.01.97)

II - para aeronaves: (Lei 15.603/2015)

[...]

c) nos exercícios de 2016 a 2019, 6% (seis por cento); (Lei 15.603/2015)

III - para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e similares, observada a respectiva motorização: (Lei 15.603/2015)

b) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019: (Lei 15.603/2015)

1. 1,0% (um por cento), no caso de veículo com motor inferior a 50 cm³ (cinquenta centímetros cúbicos);

2. 2,5 % (dois vírgula cinco por cento), no caso de veículo com motor de cilindrada até 300 cm³ (trezentos centímetros cúbicos);

[...]

⁶⁷ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 20. Abril. 2017.

⁶⁸ PERNAMBUCO, **Lei Estadual nº 10.849/92. Lei que dispõe sobre o IPVA do Estado de Pernambuco**. Disponível em <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm> Acesso em 20/04/2017.

VI - no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019, para automóveis, caminhonetes, e, no período de 1º de março de 2017 a 31 de dezembro de 2019, quaisquer outros veículos automotores não incluídos nos demais incisos, observada a respectiva motorização: (Lei 15.953/2016)

a) 3 % (três por cento), no caso de veículo com motor de potência até 180 CV (cento e oitenta cavalo-vapor); e

b) 4 % (quatro por cento), no caso de veículo com motor de potência acima de 180 CV (cento e oitenta cavalo-vapor); (grifos nossos).

Tal como menciona a Lei 10.849/1992, no período referente aos anos 2016 a 2019, a alíquota de automóveis e caminhonetes foi fixada em 3%, ou 4% no caso de veículos com motores de potência até 180 CV (cento e oitenta cavalo-vapor) ou acima de 180 CV, respectivamente.

Desta forma, para o proprietário de veículo de valor elevado e o proprietário de veículo popular cujo motor tenha a mesma potência, incidirá a mesma alíquota. Em que pese o abismo entre os valores venais dos referidos veículos, a alíquota a incidir sobre tais valores será a mesma.

Não há justiça tributária na relação Fisco – contribuinte quando feita a partir da incidência de alíquotas fixas a bases de cálculo variadas, eis que adotada a retrógrada técnica da proporcionalidade fiscal, conforme já representada pela variação nula da onerosidade tributária face ao crescimento da capacidade econômica (renda) do contribuinte; ou seja, há alíquotas fixas e bases de cálculo variáveis.

Há tratamento desigual e o indivíduo proprietário de veículo popular arcará com a mesma alíquota daquele proprietário de veículo de luxo, embora sobre valores venais diferentes. O que denota um sacrifício muito maior para o economicamente vulnerável contribuir para a função arrecadatória do Fisco.

Ora, o presente estudo analisa a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas do IPVA, ou seja, à noção de uma estrutura tributária com alíquotas crescentes. Portanto, a progressividade, com finalidade precipuamente fiscal, atribuída ao IPVA nesses termos não é instrumento de justiça fiscal alguma.

A adoção de alíquotas progressivas visa atender uma necessidade social, na medida em que os mais desfavorecidos tornam-se menos atingidos pela função arrecadatória do Estado, ao passo que os ricos contribuem com mais recursos para a promoção das políticas sociais e para melhor distribuição de renda.

Destaque-se, da observância da legislação referente ao IPVA do Estado de Pernambuco que embarcações e aeronaves são passíveis de incidência do mencionado imposto, em que pese haver jurisprudência da Suprema Corte com posicionamento restrito acerca da abrangência do critério material “veículo automotor”. A postura do ente federativo se coaduna com o ideal de justiça fiscal, de certo modo, já que detentores de tais bens, de valor venal muito elevado, têm capacidade contributiva para suportar tal ônus tributário.

A partir da leitura do artigo supramencionado, verifica-se que foi respeitada apenas a seletividade do IPVA, leva em conta, conforme preceito constitucional, apenas, o tipo de utilização do veículo.

3.4. Comparação IPTU do Município de Recife e IPVA do Estado de Pernambuco – Similaridades e proposta de releitura do regime jurídico do IPVA para adoção de alíquotas igualmente progressivas.

À luz dos recentes posicionamentos da Suprema Corte, parece que o preceito insculpido no art. 145, §2º da Carta Magna, por fim, alcançou o desejo do legislador de conferir observância obrigatória ao princípio da capacidade contributiva em relação a todos os impostos e não apenas aos impostos de natureza pessoal.

A seguir, colaciono tabela referente à gradação das alíquotas do IPVA no Estado de Pernambuco e do IPTU referente à cobrança realizada pelo Município de Recife.

O objetivo da apresentação da tabela é elucidar as semelhanças entre fato gerador, contribuinte e base de cálculo de tais impostos – aspectos de incidência de IPVA e IPTU na jurisdição mencionada e a diferença de tratamento na gradação das alíquotas.

Serão expostas tais definições, com fundamento no disposto na Lei 10.849/1992, que regula o IPVA no âmbito do Estado de Pernambuco e na Lei 15.563/1991, que institui o código tributário no município de Recife.

Será demonstrado que embora a Lei 10.849/1992 não apresente faixas de valores venais de veículos, com a respectiva alíquota progressiva – como fez o legislador municipal -, o legislador estadual preocupou-se em conferir uma “progressividade enrustida e tímida”, já que adotou, como parâmetro da gradação das alíquotas do IPVA, a potência do motor. Sabe-se que, em regra, quão mais potente é o veículo, mais caro o é (maior valor venal).

Tabela 1 – Similaridade dos aspectos da Incidência do IPTU e do IPVA⁶⁹:

⁶⁹ Fonte: Tabela elaborada pela autora.

Especificações do Imposto	IPVA do Estado de Pernambuco	IPTU do Município de Recife
Norma	Lei 10.849/1992	Lei 15.563/1991 ⁷⁰
Incidência	Incide sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie (aquático, terrestre e aéreo sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.	a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana ou urbanizável do Município, independentemente de sua forma, estrutura ou destinação.do Município.
Fato Gerador	Considera-se ocorrido o fato gerador do IPVA no primeiro dia útil do mês de janeiro de cada exercício (art. 2º, § 1º). Em se tratando de veículo novo, na data de sua aquisição por consumidor final, pessoa física ou jurídica (art. 2º, §2º).	Considera-se ocorrido o fato gerador do IPTU no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro (art. 3º).
Contribuinte	Contribuinte do IPVA é a pessoa física ou jurídica proprietária de veículo automotor.	Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o seu possuidor.
Base de Cálculo	Valor Venal do Veículo.	Valor Venal do Imóvel.
Alíquotas	Ônibus, caminhões e cavalos mecânicos – 1%. Motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta (se de Potência inferior a 50 CC) - 1%. Motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta (se de Potência até 300 CC) - 2,50%. Automóveis, caminhonetes e demais veículos (até 180 CV) - 3%. Automóveis, caminhonetes e demais veículos (Acima de 180 CV) - 4%.	Alíquotas progressivas (EC 29/00). *Apenas Alíquotas Residenciais analisadas: Até R\$ 16.631,21 - 0,60% R\$ 16.631,21 e até R\$ 65.558,10 - 0,80%. Acima de R\$ 65.558,10 até R\$ 153.038,90 – 1%; Acima de 153.038,90 até R\$ 349.047,95 – 1,20%; Acima de R\$ 349.047,95 – 1,40%.

⁷⁰ PERNAMBUCO, **Lei Ordinária que institui o código tributário do município do recife e dá outras providências**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/pe/r/recife/lei-ordinaria/1991/1556/15563/lei-ordinaria-n-15563-1991-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-do-recife-e-da-outras-providencias>> Acesso em 20/04/2017.

A tabela demonstra que o IPVA apresenta muitas características semelhantes ao IPTU, além de somar-se a tais similaridades, o fato de ambos os impostos serem classificados como reais e fiscais.

Apesar de não constar na tabela, o Estado de Pernambuco estabelece isenções em relação ao imposto em análise, se preenchidas condições cumulativas, a exemplo do que ocorre em se tratando de veículos de proprietários estrangeiros, de pessoas portadoras de deficiência, ambulância e veículo utilizado no combate a incêndio, entre outras possibilidades

Avaliando a tabela acima à luz , por exemplo, das alíquotas do Imposto de Renda , com respeito à pessoa física , constata-se que os legisladores têm sido cuidadosos em impor limites à carga tributária incidente quer seja em bens imóveis, quer seja sobre os bens duráveis e de alto valor agregado ou patrimonial.

Com respeito especificamente à gradação na incidência sobre os contribuintes, a definição das alíquotas trouxe também perspectiva de diferenciá-los quanto à capacidade contributiva, que resta notável no IPTU , progressivamente mais oneroso na medida em que o imóvel se valoriza e , inversamente mais brando para as faixas inferiores de valores.

Tal ocorre também com respeito ao IPVA, desde que se tenha em perspectiva uma diferenciação de tributação, tendo por variável distintiva a potência do veículo ou finalidade do mesmo. Em considerando que veículos de potência mais baixa correspondem àqueles mais em conta, disponíveis para o recorte da população do estrato menos abastado, a simetria , do ponto de vista econômico-tributário com o IPTU fica bem estabelecida, permitindo depreender que implicitamente há uma componente forte de progressividade no âmago da legislação do IPVA , no âmbito da administração fazendária do estado de Pernambuco.

Não há correlação direta entre o valor venal do veículo, que serve como referência para valoração da base de cálculo do IPVA e a conseqüente progressividade da alíquota do tributo. Como se pode perceber, para um mesmo padrão de motorização ou finalidade no uso do bem, a alíquota é rigorosamente igual, independente do preço estimado do veículo.

O mesmo não ocorre quanto ao IPTU em que expressamente a alíquota progride à medida em que o imóvel se acomoda numa faixa superior de tributação. No entanto, observe-se que dentro da faixa de tributação especificada, a alíquota permanece constante. A existência de apenas quatro agrupamentos tributáveis e o último destes estabelecendo um piso de incidência da maior alíquota indistintamente para qualquer imóvel de valor superior a este, concorre para que se identifiquem ao longo do tempo distorções, sendo bastante para esta

ocorrência que haja valorização no mercado dos imóveis e congelamento da tabela. A progressividade plena, então, somente se dará com a atualização ao menos em bases anuais das faixas de incidência do tributo.

Quanto ao IPVA, de fato não há progressividade explícita, como depreendemos da tabela. Há incidentalmente traços de progressividade quando se aplicam alíquotas menores para ônibus, caminhões e motocicletas, que pode traduzir um interesse da administração tributária em favorecer os que dependem dos veículos para exercer seus ofícios e um cuidado com os que utilizam serviços de transporte coletivos – normalmente a população de menor renda.

Distinguindo dentro de um mesmo gênero de veículos, alíquotas diversas, usando o critério de potência de motor, faz transparecer a ideia de progressividade, eis que há uma correlação entre este parâmetro e preço praticado pela montadora, ou seja, quanto mais potente o veículo, quanto mais caro o é.

Finalmente, a destinação do automóvel também revela, não o conceito de progressividade, mas de seletividade, ao menos o de essencialidade ou superfluidade, taxando-o, neste caso dentro de certa progressão. Evidenciamos tal propósito quando sobretaxam-se aeronaves, numa ponta, com a maior alíquota de IPVA e no outro extremo, os ônibus e micro-ônibus são tributados com uma alíquota equivalente à sexta parte daquela mencionada.

CONCLUSÃO

O presente trabalho expôs que a incidência tributária deve ser estudada de forma mais dinâmica, em observância à situação econômica, jurídica, e de segurança pessoal do sujeito passivo do dever imposto pela norma.

A aplicação da lei tributária deve restar pautada pela manifestação da justiça no âmbito fiscal, através do princípio da capacidade contributiva como vetor fundamental da atividade tributária, de modo que este também atue como instrumento derivado de outro princípio de amplitude mais elevada; qual seja, o princípio da igualdade.

Foram delineados aspectos referentes ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – à luz da regra matriz de incidência tributária e também tecidas

críticas, notadamente, à origem do tributo e à ausência de lei complementar, cuja necessidade é expressa na Constituição, para regular acerca do fato gerador do referido tributo.

Também foram apresentados argumentos contrários à restrição dos bens abrangidos pelo termo “veículo automotor”, eis que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela não oneração de embarcações e aeronaves no tocante à incidência de referido tributo; denotando desrespeito à efetiva busca pela justiça social, já que a incidência de IPVA sobre tais bens representaria eficaz instrumento para tal fim. Ademais, a função fiscal arrecadatária traria maior recolhimento aos cofres públicos, instaurando melhor equilíbrio entre os demais contribuintes do IPVA.

O principal aspecto abordado referiu-se ao princípio da capacidade contributiva e à progressividade, ab initio, em relação ao disposto no art. 145 § 1º: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”.

Pelo exposto, frisou-se a possibilidade de aplicação da progressividade também em relação aos impostos de natureza real, eis que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado por impostos de qualquer natureza, também estes devem zelar pelo tratamento progressivo.

Ora, os princípios de natureza real afetam uma das manifestações da capacidade contributiva: o patrimônio ou a renda acumulada do contribuinte e, então, sujeitam-se sim ao princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, a progressividade da forma como exposta é instrumento legítimo e eficaz de perseguir os objetivos da política fiscal pela justiça fiscal – possibilitando, assim, a melhor distribuição de riquezas.

O Estado, ao possuir legitimidade ativa à cobrança de impostos, sobretudo em se tratando do IPVA, deve proceder a uma análise casuística acerca da situação econômica, social e, principalmente, de segurança patrimonial do sujeito passivo da relação tributária.

Em que pese o aspecto pessoal não se fazer presente em todos os impostos, dada a impossibilidade para tal; o princípio da capacidade econômica, por outro lado, é de observância obrigatória a todos os impostos, inclusive àqueles denominados de natureza real, cuja materialidade do fato gerador está relacionada a um fato ou uma coisa, sendo portanto,

indiferente quanto às características do sujeito passivo, uma vez que estas não podem ser conhecidas de imediato.

Também foi exposta a mudança de entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, ao deparar-se com julgados referentes à aplicação de alíquotas progressivas a impostos reais, sobretudo quanto ao IPTU e ao ITCMD.

Quanto ao IPTU, foi demonstrada a construção jurisprudencial delineada para que fosse possível, enfim, através da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, a adoção de uma progressividade específica para referido imposto, desta vez não mais atrelada ao caráter extrafiscal, mas sim à base de cálculo – o valor venal do imóvel.

Destacou-se a decisão do RE 562045/RS, na qual a Suprema Corte posicionou-se pela aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD, ainda que não houvesse previsão constitucional nesse sentido.

Nesse cenário de quebra de paradigmas e oxigenação do sistema jurídico, os operadores do direito nutrem os cidadãos de nova esperança, nas tentativas de renovação do caráter do Direito que preza para a justiça social. Com esse escopo de tornar o sistema tributário mais justo, à guisa da nova orientação da Suprema Corte, é imperioso que os Estados da Federação instituem a progressividade das alíquotas do IPVA de acordo com o valor venal do veículo automotor base.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5º Ed. São Paulo: Método, 2011.

_____. **Direito tributário esquematizado**. 8 ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. Ed. São Paulo, Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de incidência tributária**. 2. Ed. Revista dos Tribunais, 1975

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 3ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2002.

_____. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991. P.293.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1974.

BARROS, Adhemar João de. **A progressividade tributária**. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 13 mar. 1988. (apud <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3342>. Acesso em 05.04.2017.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **El Impuesto Justo**, trad. F. Vivente-Arche Domingo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 21º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> acesso em 25/04/2017.

_____. Constituição de 1946. Disponível em <<http://www.planalto.legislativo.gov.br>> acesso em 04/04/2017.

_____. Lei 5.172, Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> acesso em 24.Abril.2017.

_____. Lei nº 9.503/97. Lei que Institui o Código de Trânsito Brasileiro.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9503.htm> Acesso em 20. Abril.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm>> Acesso em 12. Abril.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal– AI – Agravo de Instrumento: 500743 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/12/2010, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-042 DIVULG 02-03-2011 PUBLIC 03-03-2011 EMENT VOL-02475-01 PP-00311.

_____. STF, RE nº 230.343/SP, Primeira Turma. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Publicado em 23/04/1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000111547&base=baseMonocraticas>> Acesso em 26. Abril.2017.

_____. STF, RE 562.045. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 12.06.08. Tribunal Pleno. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em 20.Abril.2017.

_____. STF, RE 406.955-AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-10-2011, Segunda Turma, DJEde 21-10-2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>> Acesso em 27. Abril. 2017.

_____. Tribunal de Justiça do RS. Agravo de Instrumento Nº 70068648880, Décima Terceira Câmara Cível, Relatora: Elisabete Correa Hoeveler, Julgado em 15/03/2016. Disponível em <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/322095946/agravo-de-instrumento-ai-70068648880-rs>> Acesso em 10. Abril. 2017.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & PROGRESSIVIDADE - Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba/Pr : Juruá Editora, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª Edição. São Paulo – SP: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014

_____. **Direito, Linguagem e Método Tributário**. Ed. Saraiva, 26ª ed. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 2ª ed, Rio de Janeiro, Forense 1990.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. 1. ed. São Paulo/SP: Dialética, 1996. v. 1.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: PC Editorial Ltda, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado, e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida de. **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

FERRAZ, Luciado; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário da Constituição de 1988. Tributação Progressiva**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1991.

HUGON, Paul. **O imposto. Teoria Moderna e Principais Sistemas**, São Paulo, Renascença, 1945.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito tributário**, 29. ed. São Paulo, Malheiros, 2008.

_____. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. In “Capacidade Contributiva – Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14”. São Paulo, co-edição Resenha Tributária – Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989.

_____. **Progressividade e Seletividade no IPTU**. In “IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes”, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto – São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. In Caderno de Pesquisas Tributárias 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

MARTINS, Ives Gandra e BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil**, 6o volume - Tomo I, Editora Saraiva, 1990

MICHAELIS: **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo. Cia Melhoramentos, 1998.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, ISBN 847248730X.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário, primeiro volume**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MOSCHETTI, F. **Il principio dela Capacità Contributiva**. Padova, Ed. CEDAM, 1973

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro, Renovar, 1988.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 2 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PERNAMBUCO, **Lei Estadual nº 10.849/92. Lei de IPVA do Estado de Pernambuco.** Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1992/Lei10849_92.htm> Acesso em 20/04/2017.

PERNAMBUCO, **Lei Ordinária que institui o código tributário do município do Recife e dá outras providências.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/pe/r/recife/lei-ordinaria/1991/1556/15563/lei-ordinaria-n-15563-1991-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-do-recife-e-da-outras-providencias>> Acesso em 20/04/2017.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Trad. Almiro Pisetta; Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário.** 7 ed. São Paulo: Premier Máxima. 2015.

_____. **Manual de Direito Tributário.** 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de direito tributário.** g. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** Editora Saraiva. 4ª edição. São Paulo. 2014..

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. **Finanças Públicas.** 2ª Ed., 4ª tiragem. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.** São Paulo: Quartier Latin, 2011

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações.** 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, Vol. II.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade – Fundamentos da Sociologia Compreensiva.** Volume II. Tradução Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília/São Paulo: Universidade de Brasília e Imprensa Oficial de São Paulo, 1999, ISBN 8523003908 e 8570602529

_____. **Ensaio de Sociologia.** Volume II. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.