

A INCIDÊNCIA DE IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

João Carlos da Costa Silva¹

Resumo

O presente estudo teve como escopo principal analisar os aspectos do IPVA, com ênfase em sua hipótese de incidência, para se verificar a possibilidade da incidência deste sobre a propriedade de outros veículos, além dos de trânsito terrestre. Verificou-se então que a definição para “veículo automotor” adotada pelo CTB e pela jurisprudência está muito aquém do que pretendeu o constituinte, quando da edição do artigo 155, III da Constituição Federal de 1988. Noutro momento, analisamos os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, demonstrando que aquele, quando operado pelo segundo, é capaz de realizar a tão almejada igualdade tributária, o que na perspectiva geral do professor Ronald Dworkin consiste em “tratar a todos com igual respeito e consideração”. Por fim, analisaram-se decisões de tribunais, especialmente da corte suprema, em que todos os argumentos contrários à incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves foram desconstruídos, bem como foi demonstrada a desnecessidade da PEC 140/2012, considerando-se o princípio da igualdade e da capacidade contributiva objetiva.

Palavras chave: Igualdade. Capacidade Contributiva. Veículo Automotor.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre competências tributárias, atribuiu aos Estados a competência para a instituição de Impostos sobre a Propriedade de Veículos

¹ Graduado do curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

Automotores. Desde a criação do referido imposto, este incide apenas sobre veículos automotores de trânsito terrestre. Há que se verificar que restrições quanto à sua abrangência impedem sua extensão aos demais veículos automotores. Neste caso, especificamente as embarcações e aeronaves, já que a mera propriedade sobre tais veículos constitui fato gerador do tributo.

A fim de alimentar esta discussão, abordaremos questões conceituais sobre o assunto, os princípios constitucionais e tributários aplicáveis, bem como as características do referido imposto no tocante à sua hipótese de incidência para ao final, munidos de elementos característicos do tema escolhido, verificar qual a abrangência atual do IPVA e sua possível extensão a embarcações e aeronaves.

O presente trabalho se justifica pelo fato de termos um sistema tributário, assim como vários outros, recheado de perversidades e desconformidades em relação à realidade do Brasil de maneira geral. Tais perversidades se manifestam claramente na maneira em que os recursos são arrecadados pelo Estado, sem que os princípios tributários sejam efetivamente assegurados ao contribuinte.

Diante desse contexto, e a fim de fortalecer a argumentação a ser desenvolvida ao longo do trabalho, elegemos como marco teórico para a pesquisa uma das perspectivas propostas pelo autor norte americano Ronald Dworkin sobre o princípio da igualdade, especificamente a igualdade de recurso, posto que é a que melhor se adéqua ao sistema tributário, bem como ao que se pretende alcançar.

2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, inciso III, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Ainda no citado artigo, em seu parágrafo 6º, o Constituinte definiu que as alíquotas mínimas do IPVA serão fixadas pelo Senado Federal, e que estas poderão ser diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo.

Conforme dispõe o artigo 146, inciso III, *a*, da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Todavia, não há Lei Complementar

neste sentido dispondo sobre o IPVA, motivo pelo qual os Estados e Distrito Federal exercem, nos termos do artigo 24, § 3º da referida Constituição Federal, a competência legislativa plena em relação ao tributo.

Faz-se mister ressaltar que o surgimento do imposto em análise ocorreu na década de 80, quando foi instituído para substituir a, até então vigente, Taxa Rodoviária Única (TRU), neste sentido:

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção a tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com a promulgação da Emenda n. 27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir a antiga “TRU” – *Taxa Rodoviária Única*. (SABBAG, 2012, p. 1084).

A CF/88 manteve o tributo criado na vigência da Constituição de 1967 na competência dos Estados, atribuindo metade de sua receita ao município da situação do veículo. Seu fato gerador é ter o pagante a condição de proprietário de veículo automotor (COELHO, 2005, p. 553). Verifica-se que o imposto incide sobre a propriedade, ou o direito de propriedade, não é sobre o bem, logo, o sujeito passivo será sempre a pessoa, física ou jurídica, proprietária de veículo automotor. Neste sentido, PAULSEN explica:

O IPVA tem como *fato gerador* a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, que se considera como ocorrido: (a) na data de sua primeira aquisição (veículo novo – que não foi objeto de saída para o consumidor final); e (b) na data do seu desembaraço aduaneiro (veículo de procedência estrangeira). (PAULSEN, 2012, p. 248).

De outro lado, o sujeito ativo do tributo em lide é o próprio Estado em que o veículo se encontrar licenciado, sendo seu lançamento direto, pois é cadastral. E os avisos de lançamento já vêm com a base de cálculo calculada, assim como o imposto a pagar (COELHO, 2005, p. 553).

Feita uma breve explanação acerca do IPVA, torna-se indispensável uma análise mais aprofundada dos termos que compõem a nomenclatura do referido imposto, de maneira que cada parte analisada separadamente pode nos possibilitar uma compreensão mais consistente do assunto.

O artigo 16, do Código Tributário Nacional, traz o conceito de imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 2013). A partir de uma análise superficial, percebe-se tratar de um tributo não vinculado, ou seja, o produto de sua receita

não se destina à realização de nenhuma atividade estatal, o que, inclusive, recebe vedação constitucional no inciso IV, do artigo 167, da CF/88 que assim dispõe:

Art. 167 São vedados:

IV – a vinculação de receita de imposto 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 ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária (...). (BRASIL. 2013).

Como demonstrado, há proibição constitucional quanto à vinculação da receita oriunda da arrecadação do imposto, com as devidas ressalvas. Isto posto temos que esta espécie tributária tem natureza real ou pessoal, ou seja, ela advém de uma particularidade material em razão do patrimônio do contribuinte, ou mesmo de uma característica pessoal sua.

Outro aspecto da nomenclatura do imposto é o alvo da tributação, sendo que recai sobre a propriedade do veículo automotor o ônus tributário. Desta forma, há que se considerar, segundo o Código Civil de 2002, ser atribuída a qualidade de proprietário àquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (Código Civil. 2002. art. 1228, caput).

Há que se mencionar, neste contexto, que a mera propriedade de veículo automotor caracteriza hipótese de incidência do tributo em comento, havendo, entretanto, exceção para o proprietário que teve seu veículo subtraído, pois, enquanto o veículo estiver na posse indevida de outrem, o proprietário ficará desobrigado da contribuição. O proprietário do veículo, com certa segurança, poderá se eximir de responsabilidades (civis e penais), decorrentes da utilização do seu veículo que tenha sido subtraído, desde que faça prova da existência de furto ou roubo (PALSEN, 2012, p. 249).

Por último, mas indiscutivelmente o termo mais importante, veículo automotor é conceituado na doutrina como qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força-motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural (SABBAG, 2012, 1086). Tal conceito não é utilizado nos tribunais, pois estes excluem os veículos aéreos e aquáticos das características de automotores, considerando apenas os veículos de trânsito terrestres.

Sobre o termo veículos automotores, trataremos adiante de maneira mais aprofundada em um tópico específico, considerando a relevância do termo para a presente pesquisa.

2.1 Tributos pessoais e tributos reais

São diversas as classificações dos tributos, podendo se falar em pessoais e reais. Os primeiros, como o próprio nome sugere, indicam que a tributação levará em consideração as particularidades do contribuinte, de maneira que haverá imensa variação tributária, tendo em vista as peculiaridades de cada pessoa. Por outro lado, representa uma forte maneira de se efetivar o princípio da capacidade contributiva e o princípio da progressividade no direito tributário, como se observa nas lições de BALEEIRO:

Os impostos pessoais, ou subjetivos, são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, fixação do quantum a ser reclamado pelo fisco. (BALEEIRO, 2010, p.1155).

Ademais, aos tributos pessoais pouco importa o objeto a ser atingido pela tributação, ou o bem específico sobre o qual incidirá determinada alíquota. Ressalta-se que são considerados os atributos e capacidades pessoais do contribuinte, determinada com base em características, tais como o estado civil, dependentes do contribuinte entre outros. Um bom exemplo a ser citado é o imposto de renda (BERNARDES e MELO, 2008, p. 17), que leva em consideração diversos aspectos pessoais do contribuinte como a própria renda, as deduções com saúde, educação, entre outras consideradas no momento da declaração de imposto de renda.

O constituinte originário demonstrou cautela e atenção ao tratar do assunto quando inseriu no texto constitucional em seu artigo 145, § 1º a seguinte redação:

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. (BRASIL, 2013).

Extraímos do texto em comento que os impostos não serão necessariamente pessoais; todavia, há que se buscar ao máximo este caráter na tributação, de maneira que sejam cobrados tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Percebe-se, ainda, que implicitamente ficou assegurada a possibilidade de imposto com natureza real, pois, em

alguns casos, seria inviável levar em consideração as particularidades do contribuinte quando o ônus tributário recai exclusivamente sobre um determinado bem.

Os impostos reais, como a própria etimologia da palavra explica, assentam sobre a materialidade da coisa, com abstração da pessoa do contribuinte (BALEEIRO, 2010, p 1555). Como explica o tributarista, os tributos classificados como reais têm como elemento constitutivo do fato gerador um bem específico ou um determinado conjunto de bens, sobre o qual recairá o ônus tributário, ou seja, o bem material cujas características de valor ou quantidade serão necessariamente consideradas para a fixação do tributo, sua base de cálculo e suas alíquotas.

Nesta espécie é irrelevante qualquer atributo pessoal do contribuinte, de forma que o imposto incidirá sobre a coisa específica, como no caso do IPVA sobre a propriedade de veículo automotor. Percebe-se quão indiferente é saber se o proprietário do veículo automotor é rico, ausente, se possui dependente ou qualquer outra característica pessoal para a incidência do tributo, basta apenas que ele seja proprietário de veículo automotor; com exceção, entretanto, dos veículos que gozam de isenções ou mesmo de benefícios fiscais em razão do fim a que se destinam.

2.2 Veículo automotor

O código de Trânsito Brasileiro (CTB) traz, em seu anexo I, a seguinte definição para veículo automotor:

VEICULO AUTOMOTOR - 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). (BRASIL, 2013).

A partir da definição trazida pelo CTB, percebe-se que a nomenclatura veículo automotor abrange uma limitada quantidade de veículos entre os quais podemos citar automóveis, caminhões, motocicletas dentre outros. Observa-se que o conceito, ora em análise, restringiu os veículos automotores, e foi bastante enfático nisso, àqueles de tração viária, ou seja, o CTB considera apenas os veículos de trânsito terrestre.

É compreensível tal restrição, quando analisamos o CTB como um todo, pois é notável que a lei, em sua integralidade, regulamenta o trânsito terrestre. No entanto, há que se considerar que o termo “veículo automotor” poderia ter sido utilizado de forma específica, de maneira que não se apresentasse como uma expressão tão ampla como a utilizada. Para fins deste trabalho, faz-se necessária uma definição mais ampla, como a nomenclatura utilizada pelo constituinte de 1988, na redação do artigo 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: inciso III, propriedade de veículos automotores” (BRASIL, 2013).

Diante do exposto, cumpre frisar que o CTN é omissivo quanto ao IPVA e, por conseguinte, não nos apresenta qualquer definição acerca dos termos constitutivos do referido imposto. Desta forma, importante se faz verificar o que os autores nos dizem, especialmente no tocante à atual jurisprudência do STF:

Defensor dessa corrente, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, em voto divergente em Recurso Extraordinário (**RE 255111/SP**), diz que:

Não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas, tais como, embarcações, aeronaves, automóveis de passeio, caminhoneta de uso misto, motocicletas, ciclomotores e automóveis de corrida.

E também no Recurso Extraordinário (**379572/RJ**), defende a incidência afirmando que:

Tributo apenas requer o elo entre o veículo, o gênero, e o proprietário, o detentor da titularidade, ou seja, a propriedade, como está no texto, desse mesmo veículo automotor, pouco importando a natureza. (MAMEDE apud OLIVEIRA; SILVA; TONZAR. 2009, p. 122).

Em face da escassez normativa quanto ao tema, verifica-se doutrinariamente maior atenção dispensada ao assunto de maneira, inclusive, a explanar de forma mais abrangente o termo veículos automotores, em relação àquela definição apresentada pelo anexo I do CTB.

2.3.1 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. (SABBAG, 2012, p. 1086).

(...) veículo automotor é qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizada e destinada ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens. (ICHIHARA apud MARTINS, 2010, p 831).

Veículo, assim, “é o instrumento ou aparelho que, dotado de certos requisitos, serve ao transporte de coisas ou de pessoas, de um para outro lugar”. Para o IPVA, observe-se que a Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo ar. Porém, houve uma qualificação expressa na constituição: no universo dos veículos,

somente os automotores carregam para seus proprietários a obrigação tributária. (MAMEDE, 2002, p.52).

Considerando o entendimento dos Ministros do STF, bem como as compreensões ora apresentadas, podemos dizer que estamos mais próximos do que o constituinte quis demonstrar no inciso III, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988. Todavia, a fim de termos maior consistência nos nossos argumentos, prudente se faz verificarmos o que, de maneira mais detalhada e conseqüentemente mais clara, as lições de Mamede, sabiamente aproveitadas por Oliveira, Silva e Tonzar têm a nos ensinar:

Veículos automotores se distinguem dos demais, devido a sua causa de movimentação, que diferentemente de forças externas, tais como, o vento, a água ou a força animal, contam com um movimento intrínseco a sua estrutura, se auto movimentando através de um motor. Assim, ficam excluídos da tributação da Fazenda Pública Estadual, por exemplo, carroças e barcos a remo ou a vela, e incluídos todos os veículos que dependem de um motor para se movimentarem, tais como, carros, ônibus, furgões, vans, carretas, caminhonetes, caminhões, ciclomotores (motocicleta, motoneta, triciclo, quadríciclo), não interessando para fins de incidência, a fabricação artesanal ou regular do veículo ou a finalidade do veículo. (MAMEDE apud OLIVEIRA; SILVA; TONZAR. 2009, p. 120 a 121).

É possível afirmar que o constituinte de 1988, ao utilizar a expressão “veículos automotores”, não restringiu sua abrangência como pretendeu o legislador ao apresentar a definição no anexo I do CTB. Todavia, não podemos nos furtar do fato de que a CF/88 foi promulgada após a criação do IPVA, sendo possível que o constituinte apenas tenha seguido o termo até então utilizado. Entretanto, entendemos ter sido sabiamente recepcionada a expressão em seu sentido literal, não cabendo qualquer limitação quanto às espécies de veículos a serem abarcados, ao contrário do sentido em que muitos militam, de que deve ser feita uma interpretação histórica acerca do tema já que o IPVA é sucedâneo da antiga TRU.

2.3 Características do IPVA

O imposto estadual em análise é um tributo real não vinculado, ou seja, suas receitas não se destinam a nenhum serviço ou investimento estatal específico nem mesmo a qualquer órgão, assim como se verifica no texto do artigo 167, inciso IV, CF/88 que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Neste diapasão, a propriedade de veículo automotor é o fato gerador do imposto em tela, sendo até então firmado o entendimento de que veículos automotores são apenas os de trânsito terrestre, conforme trazido pelo CTB em seu anexo I, entendimento este adotado pelos tribunais atualmente, que, conforme foi muito bem argumentado e fundamentado no item anterior, revela-se bastante equivocado e restritivo no atual ordenamento jurídico.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do veículo, em que se utilizam as tabelas anuais elaboradas e publicadas pelo poder tributante, o qual se baseia em publicações especializadas (SABBAG, 2012, p. 1088), para os veículos novos. Considera-se o valor da nota fiscal, sendo o imposto devido anualmente no local onde deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (PALSEN, 2012, 248).

O IPVA, tal como plasmado em nosso ordenamento constitucional, não sofre nenhuma restrição quanto aos princípios norteadores do sistema tributário nacional (GANDRA, 2010, p 832). Entretanto, para fins didáticos, torna-se conveniente nos limitarmos a tratar apenas daqueles que mais importam à presente pesquisa: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, os quais terão um tópico específico adiante.

3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Feitas várias explanações sobre o IPVA, faz-se necessária uma análise sobre o princípio da Igualdade, tendo em vista o que assevera o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que o tratamento tributário desigual àqueles “que se encontrem em situação equivalente”. Isso visto da perspectiva de Dworkin sobre a Igualdade de Recursos implica dizer que, de acordo com a equivalência em disponibilidade de recursos dos contribuintes, a exemplo os proprietários de automóveis e os que dispõem de embarcações ou mesmo aeronaves, estes receberão tratamento tributário igual.

Abordaremos ainda neste capítulo sobre o princípio da Capacidade Contributiva, analisando as espécies de capacidade objetiva e subjetiva. Esta abordagem é indispensável, tendo em vista a estreita e necessária relação daquele princípio com o da igualdade, pois esta só se realiza de fato quando a tributação obedece ao princípio da capacidade contributiva. Portanto, correlacionando os princípios, verifica-se a necessidade de tratar os contribuintes que se encontram em situação de equivalência como iguais. Desta forma, vale mencionar,

antecipadamente, que há legitimação constitucional para a incidência de tributação sobre a propriedade de embarcações e aeronaves por meio de IPVA.

3.1 Princípio da igualdade

Dispõe o texto constitucional, no caput do artigo 5º, que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (Brasil. 2013). Assim, observa-se, a partir de uma breve leitura do texto normativo, que o constituinte foi bastante enfático ao tratar da igualdade, repetindo o princípio no final do citado artigo, ao assegurar aos brasileiros e estrangeiros, dentre outros, a inviolabilidade do direito à igualdade. Grosso modo, verifica-se não ser possível qualquer tipo de acepção de pessoas seja em razão de raça, cor, condição financeira entre outras particularidades, devendo todos os indivíduos serem considerados e tratados como iguais.

Devido à amplitude do conceito de igualdade, e de suas variadas perspectivas, abordaremos de maneira aprofundada aquela eleita como marco teórico, a qual parece ser a mais adequada ao que se pretende demonstrar nesta pesquisa. De forma não muito pormenorizada, faremos a desconstituição da outra concepção de igualdade apresentada por Ronald Dworkin, consistente na Igualdade de Bem Estar, em relação à qual o próprio professor apresenta rejeição, demonstrando sua inviabilidade diante da igualdade de recursos.

Quando se fala em igualdade nos direcionamos, *a priori*, à compreensão surgida no Estado Social de Direito, qual seja da igualdade material, em que, atentando-se para as diferenças reais e respeitando-as, os indivíduos iguais seriam tratados igualmente e, os desiguais desigualmente na medida de suas desigualdades. Tal compreensão substituiu a igualdade em sentido formal, construída durante o Estado Liberal de Direito, a qual considerava que todos seriam iguais perante a lei, todavia, diferente da sua sucessora. Esta compreensão ignorava quaisquer eventuais diferenças entre os indivíduos (OMMATI. 2014, p. 71).

Assim, nos termos do princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade se molda hoje, na atual conjuntura do Estado Democrático de Direito, em tratar a todos os indivíduos como iguais, é dizer “que o Estado e os indivíduos devem tratar a todos com o igual respeito e consideração” (OMMATI, 2014, p. 73 e 74). Diante disso, vislumbra-se que

as compreensões dos paradigmas anteriores não se demonstram adequadas a serem atribuídas ao direito fundamental da igualdade atualmente. Assim, faz-se mister trazer à baila o que nos ensina José Emílio Medauar Ommati:

Ora, o princípio jurídico da igualdade só pode ser entendido em um Estado Democrático de Direito como tratar a todos com a mesma consideração e respeito, pois somente assim mantém a sua vacuidade. É dizer, como princípio jurídico, o princípio da igualdade não pode se materializar a priori, deve ser aberto, amplo, para que discursivamente possibilite a inclusão de todos. A igualdade não teria um conteúdo preciso; seria uma regra de prudência que possibilitaria o próprio procedimento democrático (OMMATI.2004. p 130).

É notável tamanha mudança na concepção do princípio em análise, de tal maneira que se acentua seu grau de abstração e o torna ainda mais amplo e aberto, pois, a partir do discurso, podem-se incluir em sua abrangência todos os indivíduos, independente de qualquer particularidade ou diferença fática. O que seria impossível a partir da igualdade perante a lei, ou mesmo tratando-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais como compreendido nos Estado Social de Direito e Estado Liberal de Direito, respectivamente. Primeiro porque a lei em si não considerava qualquer diferença entre os indivíduos, e, por conseguinte, produzia ainda mais desigualdades. Por outro lado, na concepção material de igualdade, do Estado Social de Direito, não era possível identificar quem seriam os iguais e os desiguais para dispensar o devido tratamento a cada um deles.

Segundo Marciano Seabra Godoi:

Consideramos que uma forma de evitar o caráter indireto da definição é conceituar a igualdade, tal como faz Dworkin, como tratar os indivíduos como iguais, no sentido de que todos os cidadãos que compõem determinada sociedade têm o mesmo valor intrínseco e merecem o mesmo respeito e consideração enquanto membros da comunidade. Este é o critério fundamental, a partir do qual pode ser julgado se determinado *discrímen* violou ou não a igualdade (GODOI, 1999, p. 105, 106).

Podemos afirmar antecipadamente, a partir das citações ora apresentadas, que o autor norte americano Ronald Dworkin, em sua concepção sobre o princípio da igualdade, entende que se faz necessário tratar os indivíduos com igual respeito e consideração para se atingir a igualdade em sua mais adequada e ampla compreensão.

Esta concepção, denominada “igualdade de recursos”, supõe que os recursos dedicados à vida de cada pessoa devem ser iguais (Dworkin, 2005, p. 86). Isso porque o sentido da igualdade não está em valores externos, mas intrínsecos dos indivíduos que são reconhecidos igualmente numa sociedade, de forma que as pessoas devem ter as mesmas

condições e oportunidades para buscarem sua satisfação. Ressalta-se, todavia, que “os gostos e preferências que variam de pessoa para pessoa não podem influir na igualdade da repartição dos recursos” (GODOI, 1999, p. 92). Portanto, não há que se considerarem características subjetivas como parâmetro de distribuição de recursos, mas partir da máxima de que todos são iguais e, portanto, dignos de mesma proporção dos recursos ora repartidos.

Como igualdade de bem-estar, o Prof. Dworkin “afirma que o esquema distributivo trata as pessoas como iguais quando distribui ou transfere recursos entre elas até que nenhuma transferência adicional possa deixá-las mais iguais em bem-estar”. (DWORKIN, 2005, p. 4) Neste modelo, são levadas em consideração as diferenças entre os indivíduos e não se distribuem parcelas iguais para cada um deles.

Em uma análise geral sobre estes tipos de igualdade, o Prof. Dworkin nos coloca que a igualdade de bem-estar está mais manifesta nas relações e pretensões subjetivas de cada indivíduo. Trabalhar com igualdade de bem-estar é, acima de tudo, verificar a igualdade pelos desejos íntimos das pessoas, sejam estes pessoais, impessoais, de preferências, de êxito; sejam desejos de satisfação ou insatisfação, sejam desejos por uma igualdade de bem-estar política. São várias as subdivisões que o autor faz da igualdade de bem-estar, para demonstrar que este é um modelo familiar de igualdade que está presente em meio aos anseios de uma sociedade que clama por igualdade, mas que o próprio professor rejeita em se tratando da igualdade de recursos.

O Prof. Dworkin coloca um critério objetivo para tratar da teoria da igualdade de bem-estar; ele assim o faz inserindo elementos de uma disponibilidade de recursos necessários à realização da igualdade. A igualdade de bem-estar, em se tratando de um êxito total por uma redistribuição de riquezas, se justifica por fornecer à pessoa aquilo que ela tem direito. Sendo assim, vemos nos dizeres do Prof. Dworkin:

Ela supõe que o bem-estar consiste nos recursos disponíveis para a pessoa, amplamente concebidos, de modo que inclua competência física e mental, a educação e as oportunidades, bem como os recursos materiais; ou, em algumas versões mais estritas, de modo que inclua apenas aqueles recursos que sejam de fato os mais importantes, independente do que as pessoas pensam a respeito. Afirma que duas pessoas ocupam o mesmo nível de bem-estar quando ambas são saudáveis, estão em pleno gozo das faculdades mentais, são bem-educadas e igualmente prósperas, embora insatisfeitas por algum motivo, e ainda que uma dê muito menos valor a esses recursos do que a outra. Essa é uma teoria objetiva no sentido que se recusa a aceitar o juízo da própria pessoa com relação a seu bem-estar, mas, pelo contrário, insiste que seu bem-estar é definido pelo menos por certos tipos de recursos básicos a sua disposição. A igualdade de bem-estar, assim interpretada, só requer que as pessoas sejam iguais nos recursos designados. Essa versão da igualdade de bem-estar não é, portanto, diferente da igualdade de recursos. É antes uma afirmação da igualdade de recursos na linguagem (enganosa) do bem-estar. A

afirmação abstrata da igualdade de recursos, obviamente, como já disse, deixa em aberto a questão acerca do que conta como recurso e de como se deve avaliar a igualdade de recursos. (DWORKIN, 2005, p. 52-53).

Como pudemos verificar, a não ser esta perspectiva mais objetiva da igualdade de bem-estar, que se aproxima da concepção da igualdade de recursos, todas as outras são concepções ou tipos de igualdades eminentemente subjetivas. Neste diapasão, cabe ressaltar que, conforme já dito, Dworkin rejeita a perspectiva da igualdade de bem-estar devido a tais fundamentos subjetivos. A ideia de uma igualdade a se coadunar com um modelo político como o nosso, tem a necessidade de conter elementos objetivos como a igualdade de recursos.

A igualdade de recursos supõe que aqueles dedicados à vida de cada pessoa devem ser iguais. Em termos gerais, os recursos a serem distribuídos às pessoas são muito mais fundamentais do que a simples afirmação da igualdade pelos desejos de cada um. Tentar atender cada pessoa em seu desejo íntimo, ou convicção subjetiva por algo que a coloque em igualdade perante as outras pessoas, difere da necessidade de uma sociedade igualitária que deve dedicar recursos como forma de eliminar as desigualdades existentes, começando por uma destinação especial aos que mais necessitam de recursos. É a noção de uma distribuição de recursos que não visa à concepção de valores pessoais, mas em uma noção que abarca a disponibilidade destes meios que determinarão a igualdade.

Neste sentido, Dworkin nos ensina:

Nenhum governo é legítimo a menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos que reivindique fidelidade. A consideração igualitária é a virtude soberana – sem ela o governo não passa de tirania – e, quando as riquezas da nação são distribuídas de maneira muito desigual, como o são as riquezas das nações muito prósperas, então sua igual consideração é suspeita, pois a distribuição das riquezas é produto de uma ordem jurídica: a riqueza do cidadão depende muito mais das leis promulgadas em sua comunidade – não só as leis que governam a propriedade, o roubo, os contratos e os delitos, mas suas leis de previdência social, fiscais, de direitos políticos, de regulamentação ambiental e de praticamente tudo mais. (DWORKIN, 2005, p. IX e X).

O autor levanta algumas questões de extrema relevância sobre a isonomia na distribuição de recursos externos. Para tanto ele propõe que, hipoteticamente, um grupo de naufragos vai parar em uma ilha deserta, lá há recursos em abundância e, o grupo elege um dos imigrantes para fazer a divisão dos recursos entre os demais de forma igual, tendo o grupo aceitado que não há qualquer direito prévio entre eles. (Dworkin, 2005, p. 81 e 82).

Diante desta hipótese, o autor norte americano (2005, p. 82 e 83) sugere que seria igualitária a distribuição, desde que, após repartidos os quinhões, ninguém preferisse o do

outro ao seu próprio. Este seria o teste de cobiça para se verificar se realmente cada imigrante estaria satisfeito com os recursos recebidos após a distribuição, de tal maneira que os quinhões dos demais não lhes causassem inveja. O autor alerta que, em razão dessa divisão, um imigrante que não se identificar com aquele conjunto de recursos, “ele fala em ovos de tarambola e clarete pré-filoxera” (Dworkin, 2005, p. 82), este imigrante não julgaria igualitária aquela distribuição, posto que todos os outros estejam satisfeitos exceto ele, ainda que não venha a cobiçar o quinhão alheio.

Verificamos, neste contexto, que a insatisfação do alusivo imigrante decorre de um perfil particular; logo, não seria prudente, segundo Dworkin, (2005, p. 82 e 83) insistir na igualdade de recursos, pois parece mais adequado se filiar à “igualdade de bem-estar”, em que suas preferências pessoais têm um peso maior. Todavia, há que se considerar que aquele insatisfeito não teve a opção de escolher o quinhão o qual lhe fora entregue.

Dworkin (2005, p. 83 e 84), então, propõe que todos os imigrantes recebam fichas com valores iguais, para serem usadas em um mercado. Daí, o responsável pela distribuição dos recursos, agora leiloeiro, divide os recursos da ilha em lotes com igual valor econômico, compostos com recursos equivalentes e, em quantidade correspondente ao número de imigrantes, de tal maneira que todos os lotes serão vendidos e todos os imigrantes têm iguais condições de lances. A princípio supera-se o teste de cobiça, pois cada um entrará no mercado em igualdade de condições (Dworkin, 2005, p. 87), podendo comprar o lote que lhe interessar.

Podemos absorver das situações hipotéticas apresentadas pelo autor norte americano que a distribuição de recursos entre indivíduos deve ser feita de maneira a se considerar todos como iguais, de forma que todos tenham a mesma possibilidade de escolha e, principalmente, iguais recursos para colocá-las em prática.

Nesta perspectiva, a igualdade de recursos, na compreensão de Dworkin (p. 90 e ss.), deve ainda considerar algumas disparidades existentes entre os indivíduos, de maneira a promover uma simétrica paridade a estes para efetivarem suas escolhas. Neste sentido, o autor utiliza como exemplo um deficiente que assim nasceu, ou que assim ficou no curso de sua vida. O autor assevera que “quem nasce com uma deficiência grave encara a vida com menos recursos, nesse aspecto, do que os outros” (Dworkin, 2005, p. 101). Diante dessa situação, há que se compensar a falta de recursos de alguma forma, como solução sugere-se a criação de um mercado de seguros para cobrir eventual situação, de maneira que o prêmio proporcione àquela pessoa o que ela teria, se tivesse igual condição de trabalho.

A igualdade no âmbito do Direito Tributário exige algumas considerações sobre o princípio da capacidade contributiva, o qual contribui fundamentalmente para a realização daquela. É importante adiantar que ao mesmo princípio reserva-se um tópico específico, o qual será examinado mais pormenorizadamente.

O texto constitucional trata da igualdade tributária no artigo 150, inciso II da Constituição da República de 1988, da seguinte forma:

Art. 150. É vedado (...).

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 2013).

Paralelamente à necessidade de tratar os indivíduos como iguais, a fim de realizar o princípio da igualdade, deve-se levar em consideração que, além deste princípio, a Constituição da República em seu artigo 145, § 1º determinou que a tributação observasse a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2013), de tal maneira que esta deve presidir a repartição dos encargos tributários (GODOI, 1999, p. 183). Diante disso, podemos afirmar que se instalou então um conflito? Ora, ao mesmo tempo em que o princípio da igualdade tributária exige do Estado tratamento isonômico, o princípio da capacidade contributiva possibilita tratamento diverso entre os contribuintes?

Embora a questão, *prima face*, nos induza a responder afirmativamente, há que se verificar a relação que existe entre os citados princípios, o que podemos abstrair das lições do professor Marciano Seabra Godoi:

A relação entre *igualdade e capacidade contributiva* é para nós a relação entre um princípio maior (que engendra um direito individual fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do direito) e um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na constituição) de um critério fundamental - mas não exclusivo - para operar, na seara tributária, aquele princípio maior. (GODOI, 1999, 192).

Com os esclarecimentos citados é possível vislumbrar uma alternativa de peso como resposta à questão apresentada, pois se verifica que os princípios mantêm uma estreita e necessária relação quando da realização daquele tido como maior. É sabido que o princípio da capacidade contributiva opera a igualdade na ceara tributária, e, desta maneira, se atribui tratamento tributário diferenciado a algumas pessoas ou fatos geradores do ônus tributário, em determinadas situações.

Como mencionado anteriormente, Dworkin entende haver disparidades entre as pessoas, e a igualdade de recursos visa além de uma distribuição isonômica, promover a simetria de condições entre elas para atingirem seus ideais. Do ponto de vista do Direito Tributário, podemos entender tal situação como a aplicação do princípio da capacidade contributiva para se realizar a igualdade tributária. É tratar os indivíduos igualmente, levando-se em consideração a capacidade contributiva apresentada.

Desta forma, o Estado haverá de repartir o ônus tributário de tal maneira que os contribuintes os quais se encontrem em simétrica paridade de recursos, e aqui se entende toda a amplitude do termo, receberão o mesmo tratamento tributário. Em contrapartida, aqueles que têm menos recursos terão esta condição respeitada e, conseqüentemente, receberão tratamento diverso dos primeiros.

Faz-se necessária uma comparação entre as condições de dois ou mais contribuintes para se verificar a existência de eventuais desigualdades. Assim, o princípio da capacidade contributiva é o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade (DERZI, apud, GODOI, 1999, p. 193).

Neste sentido, Marciano Seabra Godoi leciona que:

Pode parecer que, determinando que o rico desembolse mais dinheiro que o pobre, o princípio estaria operando a máxima de que se deve tratar desigualmente os desiguais. Mas a fundamentação teórica do princípio, a teoria do sacrifício vista *supra*, mostra-nos que a capacidade contributiva é o critério pelo qual os *iguais são tratados igualmente*, na medida em que o rico, mesmo desembolsando mais dinheiro do que o pobre, tem o mesmo sacrifício do que este (GODOI, 1999, p. 212).

Importante ressaltar sobre a *teoria do sacrifício* (GODOI, 1999, p. 212), segundo a qual “em parte do sec. XX prevaleceu no direito tributário a noção de que a justiça tributária se resume na prevalência suprema da capacidade contributiva”, e, sendo assim, os contribuintes arcarão com o ônus tributário de forma que todos tivessem o mesmo sacrifício. Portanto, a igualdade seria atingida na medida em que o sacrifício tributário prestado fosse igual para todos os contribuintes. Assim, a regra da proporcionalidade se apresentava como mais eficaz medida para aferição do sacrifício (GODOI, 1999, p. 190).

Percebe-se claramente na citação *supra* que a igualdade tributária não diverge da compreensão do princípio de maneira geral, sendo possível, portanto, que exista tratamento diferenciado entre contribuintes em função, e, somente desta forma, da capacidade contributiva. Todavia, esta distinção jamais poderá existir em função de se atribuir privilégios

odiosos a determinados contribuintes ou classes, como ocorria antes das revoluções burguesas, em que o grande patrimônio da nobreza não sofria com o ônus da tributação.

3.2 Princípio da capacidade contributiva

Como já mencionado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é explicitamente consagrado na Constituição Federal, que traz em seu artigo 145, § 1º a seguinte redação:

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. (BRASIL, 2013).

Observa-se que o texto constitucional utiliza a expressão “capacidade econômica”, a qual, de certa forma, é inapropriada para os fins a que se destina, qual seja, a distribuição do ônus tributário proporcional ou progressivamente, de maneira a realizar a indispensável igualdade tributária, posto que nem sempre a capacidade econômica implicará em capacidade contributiva. Sendo assim, é imprescindível observar o que nos ensina Aliomar Baleeiro:

A capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio. (BALEIRO, 2010, p. 867, destacamos).

Verifica-se que o trecho em destaque se refere à capacidade contributiva, a qual, em vista daquela expressão utilizada no texto constitucional – capacidade econômica do contribuinte – se demonstra mais específica e é representada por uma parte do patrimônio do contribuinte, a qual deve suportar a carga tributária devida, proporcional ou progressivamente, a depender da espécie do tributo se real ou pessoal, respectivamente. Neste sentido, e conforme as lições de Aliomar Baleeiro, a capacidade contributiva é determinada de acordo com a demonstração de riqueza do indivíduo, sendo subtraídos aqueles gastos essenciais à manutenção de uma vida digna para o contribuinte e sua família.

Faz-se mister destacar o que Marciano Seabra Godoi assevera a respeito, corroborando com a menção feita acima.

O conceito de Capacidade Contributiva começa a formar-se quando, no caso das pessoas físicas, preserva-se o mínimo vital individual e familiar, e no caso das pessoas jurídicas deduzem-se todos os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica do contribuinte. (GODOI, 1999, p.197).

Outra expressão utilizada no texto do artigo 145, § 1º da Constituição da República digna de atenção é quando o legislador constituinte diz “sempre que possível”, quer dizer que os tributos serão preferencialmente pessoais e serão reais quando for impossível preferir seu caráter pessoal; todavia, a capacidade contributiva haverá de ser aplicada em todos eles. “É dizer, nem todos os impostos serão pessoais, mas todos devem ser *contributivos*, ou seja, informados pelo princípio da capacidade contributiva”. (LOPES, 2009, p. 78).

Já se pode afirmar que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é obrigatória em todos os casos de tributação e consiste em distribuir os encargos tributários de acordo com as demonstrações de riqueza do contribuinte. Dessa forma, há que se considerar os aspectos objetivos e subjetivos da demonstração de riqueza para se atingir a mais justa tributação.

Neste sentido, verifica-se o que leciona Roque Antonio Carrazza.

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (CARRAZZA, 2005, p. 87).

O princípio em análise possui duas formas de se efetivar, podendo ser por meio da progressividade ou pela proporcionalidade. A primeira delas tende a ser aplicada aos impostos pessoais e consiste em aplicar alíquotas progressivas ou gradativas, em função da capacidade contributiva do indivíduo, ou seja, quanto mais alta a capacidade maior será a alíquota. Todavia, ainda assim, não significa que o de maior renda arcará com maior carga tributária, pois há de se considerar o aspecto subjetivo da tributação, em que o contribuinte demonstrará por meio da indicação de deduções com saúde, educação, manutenção de dependentes entre outras, que aquela renda, embora seja alta, não implica em demonstração de riqueza.

A proporcionalidade, por sua vez, consiste em se aplicar alíquota idêntica a todas as bases de cálculo, ou seja, os contribuintes recolherão aos cofres públicos uma porcentagem igual de suas riquezas. Esta forma é mais comum nos impostos de natureza real, e o valor do bem ou patrimônio tributado determinará a variação do valor do imposto a ser cobrado. Citamos como exemplo o IPVA que, independentemente do valor do veículo automotor, da maior ou menor demonstração objetiva de riqueza, recairá sobre aquele fato gerador uma mesma alíquota. Contudo, haverá variação no valor a ser recolhido pelos contribuintes aos cofres públicos, o qual será determinado pelo valor do bem.

Diante do exposto, torna-se possível vislumbrar de que forma a capacidade contributiva se manifesta e como ela deve ser efetivada quando da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. Como mencionado no capítulo anterior, a mera propriedade de veículo automotor legitima a incidência de IPVA, pois consiste em demonstração objetiva de riqueza e, de igual modo, podemos dizer que a propriedade daqueles veículos de trânsito aéreo e aquático implica em clara manifestação de riqueza. Analisaremos adiante a capacidade contributiva objetiva e subjetiva para melhor consubstanciar tal afirmação.

3.2.1 Capacidade Objetiva

A capacidade contributiva objetiva ou absoluta, como é tratada por alguns doutrinadores, consiste em manifestações de riqueza pelos indivíduos, as quais se exprimem pela mera ocorrência de um fato que indique algum conteúdo econômico por parte do contribuinte. Em outras palavras, podemos dizer que a mera existência de um fato indicativo de riqueza consiste em existência de capacidade contributiva objetiva. Neste caso, dispensa-se toda e qualquer peculiaridade do sujeito destinatário da tributação, bastando tão somente o fato indicativo de riqueza.

Um fato indicativo de riqueza para exemplificar, e já aproveitando para nos aproximar do escopo deste trabalho, é a aquisição de um veículo automotor, pois, como sabemos, a mera propriedade do automóvel representa para o legislador constituinte manifestação objetiva de riqueza; portanto, passível de ser onerada tributariamente. Nota-se que pouco importa se o proprietário do veículo é um assalariado, ou se ele foi premiado com aquele bem tendo

contado unicamente com a sorte e agora sequer tem condições de arcar com o ônus tributário do IPVA.

Neste sentido, leciona Roque Antonio Carrazza, conforme citação de Marciano Seabra Godoi, da seguinte forma:

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que o legislador deverá levar em conta, ao criar impostos, é objetiva, ou seja, refere-se às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte (ter imóvel luxuoso, possuir automóvel do ano, ser proprietário de joias ou obras de arte valiosas, etc.). Assim, atenderá ao princípio em exame, a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo, que Becker denomina ‘fatos signos presuntivos de riqueza’. Pouco importa, no caso, se algum contribuinte, que praticar o fato imponible do imposto, não tiver condições subjetivas de suportar a carga tributária. Aliás, nos impostos sobre a propriedade (v.g. o IPTU), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem. (CARRAZA, apud GODOI, 1999, p. 199).

Considerado o aspecto objetivo da capacidade contributiva, portanto, “dois patrimônios ou duas rendas iguais seriam gravados da mesma forma, quaisquer que fossem as condições individuais dos contribuintes”. (BALEEIRO, 2010, p. 1158). Todavia, após a incidência de determinada alíquota, cada contribuinte terá um ônus maior ou menor em virtude do montante que seu patrimônio representa.

Torna-se cogente o reconhecimento da legitimidade constitucional para a incidência de IPVA sobre os veículos de trânsito aéreo e aquático, pois o direito fundamental da igualdade no direito tributário exige que os impostos sejam distribuídos de maneira a tratar a todos como iguais, e, para tanto, obedeça ao princípio da capacidade contributiva. Assim sendo, verifica-se que o atual tratamento tributário, dispensado aos proprietários de aeronaves e embarcações, não realiza o princípio da igualdade tributária, posto que, embora esses indivíduos demonstrem altos índices de riqueza pela propriedade de veículos automotores das citadas espécies, o ônus tributário proveniente do IPVA não recai sobre tais veículos.

3.2.2 Capacidade Subjetiva

Diferente daquela capacidade tratada no tópico anterior, a subjetiva, também chamada de capacidade relativa, tem como foco principal as peculiaridades do indivíduo, especialmente no tocante às suas necessidades essenciais e vitais. Neste aspecto, a capacidade econômica para arcar com as parcelas tributárias só passa a existir, de fato, depois de deduzido do

patrimônio do contribuinte aquela parcela que representa o mínimo indispensável à manutenção de sua vida e de sua família dignamente. É dizer, como o faz Aliomar Baleeiro – “A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo”. (BALEEIRO, 2010, p. 1096).

A Constituição Federal, quando traz a expressão “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal” em seu artigo 145, § 1º, determina que a tributação deverá obedecer à capacidade subjetiva do contribuinte sempre que for possível, de maneira que os impostos serão graduados conforme a disposição de recursos dos indivíduos, respeitada a parcela destinada à sua manutenção e de sua família.

A tributação da propriedade de veículos automotores representa, por um lado, uma impossibilidade à aplicação do aspecto subjetivo da capacidade contributiva, conforme pretendeu o legislador constituinte no artigo 145, § 1º, sendo que, para sua aplicação, necessário seria que as alíquotas incidentes sobre os diversos modelos de veículos fossem graduadas de acordo com seus os valores e modelos, o que representaria maior ou menor demonstração de riqueza do contribuinte.

Entretanto, da perspectiva do artigo 150, § 2º da CF/88, no qual é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, verifica-se que há consideração dos aspectos subjetivos na tributação do IPVA, quando este imposto recai apenas sobre os contribuintes que se encontram em situação de proprietários (aspecto subjetivo) de veículos automotores. Neste caso em específico, a graduação se dará num momento posterior à imposição da alíquota, ou seja, no momento do recolhimento do tributo, o qual será maior ou menor de acordo com o valor e modelo do veículo.

3.3 Jurisprudência sobre IPVA embarcações e aeronaves

Não obstante, a suprema corte ter firmado entendimento pela não incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, quando no ano de 2002, ao exarar decisão nos Recurso Extraordinário nº 134.509 - embarcações e, RE nº 255.111 – aeronaves, decidiu no sentido de não ser possível incidir IPVA sobre essas espécies de veículos automotores, o assunto ainda é recorrente nos tribunais brasileiros. Todavia, estes mantêm suas decisões no mesmo sentido

do entendimento firmado por aquela corte, muito embora tenham algumas argumentações diferentes.

Embora seja conhecido o entendimento atual dos tribunais brasileiros, a respeito da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, faz-se necessário analisarmos alguns acórdãos, contrapondo os diversos argumentos que fundamentaram cada decisão, de maneira que possamos perceber o quão equivocados estão a respeito do assunto. Talvez seja possível até dizer que há uma certa tendência em se livrar daquele ônus tributário à propriedade das espécies de veículos citadas, pois, como veremos, alguns argumentos são, grosso modo, impetuosos e, tratando-se de veículos cujas propriedades são acessíveis apenas por indivíduos com alto poder aquisitivo, pode-se perceber uma sombra de egoísmo por trás dessas decisões.

Passemos à análise jurisprudencial, a começar pelas respeitáveis decisões exaradas pela suprema corte no ano 2002, como comentado anteriormente:

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (STF - RE: 134509 AM , Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364).

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (STF - RE: 255111 SP , Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-12-2002 PP-00060 EMENT VOL-02095-02 PP-00343)

As decisões contaram, cada uma, com um voto favorável à incidência, os quais foram proferidos pelo Ministro Relator Marco Aurélio, que não hesitou em aplicar a interpretação literal ao termo “veículo automotor”, conforme a compreensão doutrinária citada no capítulo anterior, de que por veículo automotor entende-se “todo e qualquer veículo terrestre, aéreo, aquático ou anfíbio dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas” (fl. 366 dos autos do RE 134.509). Todavia foi o voto vencido naquela sessão plenária.

O ministro Francisco Rezek, discordando do Relator, argumentou no sentido de que sendo o IPVA um substituto da TRU, aquele jamais poderia incidir sobre embarcações e aeronaves tendo em vista a interpretação histórico-sistemática que deu à expressão “veículos automotores”, segundo a qual o referido imposto só recai sobre veículos de trânsito terrestre, como ocorria com a TRU. Vale mencionar que limitar o direito, especialmente aquele constante na Constituição Federal, a texto de norma seria o mesmo que esperar do legislador prever inúmeras situações futuras, para descrevê-las em incontáveis artigos e incisos de lei, o

que seria humanamente impossível, motivo pelo qual o direito é aberto e construído diariamente por meio do discurso.

No presente caso, não há que se falar em manutenção dos objetivos da TRU no IPVA, pois é notável até pela nomenclatura do primeiro tributo a sua especialidade em incidir apenas sobre veículos de trânsito terrestre. A referida taxa é destinada a onerar exclusivamente esses veículos; todavia, o mesmo não ocorre com o atual imposto, pois, se o legislador constituinte pretendesse restringir sua incidência, bastaria acrescentar ao texto constitucional a expressão “de trânsito terrestre”, afastando qualquer possibilidade de comportamento diverso.

Cumprido destacar que o ministro Francisco Rezek, no intuito de jogar por terra a definição doutrinária de “veículos automotores”, argumentou impetuosamente de maneira a incluir naquela expressão todo e qualquer animal: “veículo porque é capaz de transportar coisas, e automotor porque independente de qualquer tração externa à sua própria estrutura física” (fl. 374 dos autos do RE 134.509). Vislumbra-se, nessa investida do ministro, uma desesperada tentativa de desconstruir o conceito de veículo automotor já que os animais se enquadrariam mais perfeitamente naqueles bens denominados “semoventes”, e o termo “motor” exige necessariamente a presença de aspectos característicos desse dispositivo. Dentre eles, as engrenagens as quais, devidamente distribuídas, ajustadas e somadas a outros elementos, formam um conjunto capaz de impelir movimento a partir de energia mecânica, sendo esta adquirida por diversos meios, a exemplo pela combustão.

Argumentou-se ainda, a respeito dos conflitos que poderiam originar da tributação daqueles veículos. Tendo em vista que seus registros são feitos pela União, os Estados e Municípios não têm nenhum vínculo ou controle desses veículos. Verifica-se tratar de uma questão exclusivamente de prática, o que requer ajustes, estruturação sistemática e talvez compartilhamentos de dados entre os entes federados envolvidos em tal empreita, mas que jamais seria uma razão capaz de obstar o reconhecimento da legitimidade da incidência, uma vez que nenhuma dificuldade, principalmente de natureza prática, seria tão inviável a ponto de se preferir afastar o princípio da igualdade no momento da distribuição do ônus tributário.

Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a e c, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu ser devida a cobrança do IPVA sobre aeronaves, incidindo, no caso, a Lei Estadual 6.606/89. Alega-se violação dos artigos 22, I e 155, III, da Constituição Federal. Sustenta o agravante, em suma, que o Tribunal a quo “deu à lei estadual paulista validade desde antes suprimida por esta Egrégia Suprema Corte, que já declarara inconstitucional o permissivo da cobrança de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA dos proprietários de embarcações e aeronaves. (...) O campo de incidência do IPVA está circunscrito à propriedade de veículos automotores de transporte

terrestre."Aduz, ainda, que "**a competência para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo é exclusiva da União. (...) Não tem o Estado de São Paulo a menor ingerência, nenhum poder de disciplinar o tráfego aéreo ou marítimo, o espaço aéreo ou o mar territorial, que são bens da União.**"Tem razão o agravante. O acórdão impugnado divergiu do entendimento firmado pelo Plenário do STF, no julgamento do RE 134.509, sintetizado nesta "IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos (25.9.2000, Rel. p/ ac. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.9.2000) Automotores CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves."Assim, provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C.Pr.Civil) e, desde logo, dou provimento a este (art. 557, § 1º-A, do C.Pr.Civil). Brasília, 14 de dezembro de 2004.Ministro Sepúlveda Pertence – Relator. (STF - AI: 526452 SP Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 14/12/2004, Data de Publicação: DJ 09/02/2005 PP-00050 grifo nosso).

Importante manifestar sobre o trecho em destaque que a suprema corte deu razão ao agravante quando trouxe à baila a questão da incompetência do Estado de São Paulo para legislar sobre o direito aeronáutico e marítimo, visto que estes são de competência exclusiva da União, sendo ainda aquele Estado desprovido de qualquer gerência sobre o tráfego aéreo ou marítimo, posto que estes são bens da União.

Na questão que se instalou naquela corte suprema, não há que se falar em interferência do Estado de São Paulo na competência exclusiva da União, pois o Estado está única e exclusivamente exercendo a competência de instituir imposto que a CF/88 lhe conferiu no artigo 155, III. Portanto, não procede o que foi argumentado naquele sentido tratando-se de competências distintas.

Por outro lado, procede a informação de que o Estado de São Paulo, bem como os demais Estados da federação, não possui qualquer gerência ou mesmo poder de disciplinar o tráfego aéreo ou marítimo. Entretanto, o que não podemos, de maneira alguma, é confundir a circulação ou o tráfego de embarcações e aeronaves com a sua propriedade. Os Estados não necessitam de qualquer poder sobre o tráfego, contudo, carece de dados cadastrais de tais veículos para exercer seu poder de tributar, o que seria mera questão prática, depois de reconhecida a legitimidade da incidência do IPVA sobre os veículos de trânsito aéreo e aquático.

Urge salientar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal parece ter adquirido o status de norma constitucional, pois uma decisão do STF proferida em 2002 sedimentou de tal maneira o entendimento que durante anos não se decidiu, sequer se argumentou, de maneira diversa daquela. Será que o direito tributário está se tornando imutável? Ou que não deve haver inovação e construção jurídica quando a suprema corte firma entendimento sobre determinada matéria?

Nota-se, a partir dessa sedimentação realizada pelo STF, que a reprodução de decisões em casos distintos acarreta uma série de consequências aos demandantes, dentre elas a violação do direito fundamental à igualdade. Entretanto, a fim de se realizar tal garantia no âmbito do Direito Tributário, como bem argumentado anteriormente, há que se considerar o princípio da capacidade contributiva posto que este opera aquele princípio maior. Todavia, o que se abstrai das análises feitas anteriormente é que, por vezes, esses princípios fundamentais têm sido ignorados pelos tribunais.

Discute-se a respeito da força normativa, as quais possuem as súmulas vinculantes do STF, estaríamos agora diante de um novo instituto vinculante, a jurisprudência? Ainda que estivéssemos, para que houvesse um mínimo de validade em tal instituto, este ao menos deveria ter por escopo principal, a garantia e realização de direitos fundamentais, e não o oposto como vem ocorrendo. Contrário às decisões até então proferidas pelos tribunais, há iniciativa do poder legislativo no intuito de reconhecer a incidência de IPVA sobre a propriedade dos veículos aéreos e aquáticos, como se passa a expor no tópico seguinte.

3.4 Desnecessidade da PEC 140/2012

Em sentido oposto ao tomado pelo Judiciário, o Poder Legislativo, através do Deputado Assis Carvalho, em março de 2012, apresentou Proposta de Emenda à Constituição, identificada pelo nº 140/2012, no sentido de aumentar a abrangência do IPVA, por meio da inclusão ao texto constitucional das expressões referentes aos tipos de veículos a serem tributados, de forma a tornar impossível ao Judiciário conseguir interpretações tão diversas e/ou egoístas da que o legislador constituinte de 1988 possibilitou com a atual redação do artigo 155, inciso III do Texto Constitucional.

Interessante observar os argumentos utilizados pelo parlamentar para justificar a proposta, pois demonstram uma pretensão em se realizar, dentre os objetivos fundamentais dos impostos no Estado Brasileiro, reduzir as desigualdades sociais e regionais. Argumenta o autor da PEC 140/2012 que é fundamental que a tributação ocorra conforme a capacidade contributiva, motivo pelo qual não se deve manter o IPVA como incidente apenas sobre veículos de trânsito terrestre, mas estender sua abrangência aos veículos aquáticos e aéreos.

A proposta traz dados relevantes sobre os impactos da alteração do texto constitucional, como se observa no próprio texto da PEC 140/2012, a saber:

Considerando o Brasil possuir a maior frota de aviões executivos do hemisfério sul, segundo dados da Agência Nacional de Aviação Civil que aponta para uma média de 12 mil aeronaves registradas e uma frota náutica esportiva em torno de 168 mil unidades segundo dados do Departamento de Portos e Costa da Marinha do Brasil – seria possível reduzir sensivelmente as alíquotas hoje aplicadas em carros e motos de todo o Brasil e com isso garantir uma maior justiça fiscal. (PEC. 140/2012, p. 3).

É de suma importância ressaltar que os dados apontados pelo parlamentar consistem em média e que foram coletados há pelo menos dois anos. Entretanto, podemos presumir que não estamos tão distantes dessa realidade; contudo, o que nos importa é perceber o quão elevados são os impactos positivos ao erário em se reconhecer a validade da tributação dos veículos aéreos e aquáticos, além das principais consequências desse feito, sendo a redução da atual desigualdade tributária e a aproximação da tão almejada justiça fiscal.

Embora o parlamentar tenha utilizado de argumentos bastante relevantes para justificar sua empreita, havemos de reconhecer que a referida PEC se torna um tanto quanto prescindível quando analisamos o artigo 155, inciso III da CF/88, fundados no princípio da igualdade, especialmente na perspectiva de Ronald Dworkin, combinando aquele com o princípio da capacidade contributiva objetiva.

Verifica-se que não se trata de uma norma constitucional cujo texto é incompleto ou mesmo formado por expressões que atribuem restrições à sua aplicação. Trata-se, portanto, de uma norma cuja interpretação basicamente literal autoriza a instituição de IPVA sobre a propriedade de qualquer tipo e espécie de veículo automotor, seja ele de trânsito terrestre, aquático ou aéreo, o que implica na desnecessidade de se emendar a Constituição, bastando apenas que o legislador se desprenda das raízes históricas que o tributo antecessor do IPVA possuía, mas que não foram, em momento algum, recepcionados pela nova ordem constitucional.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo sobre a legitimidade da incidência do IPVA sobre embarcações e

aeronaves partiu inicialmente de uma análise e construção conceitual dos termos que compõem o citado imposto, principalmente quanto à expressão “veículos automotores”. Foram analisadas algumas diferentes compreensões doutrinárias, legais e jurisprudenciais, argumentando-se no sentido de que o atual entendimento legal e jurisprudencial encontra-se equivocado quando da restrição do entendimento de veículos automotores, apenas àqueles de trânsito terrestre, posto que o termo abarca, nitidamente, toda e qualquer espécie de veículo automotor, entre eles os de trânsito aéreo e aquático, como foi exaustivamente demonstrado.

Verificaram-se, posteriormente, os princípios constitucionais que regem o direito tributário, especialmente o princípio fundamental da igualdade, o qual foi abordado em sua perspectiva mais consistente e adequada, em conformidade com o Estado Democrático de Direito, qual seja a igualdade de recursos proposta pelo Professor Ronald Dworkin, a qual, quando trazida para as raias do direito tributário, é necessariamente operada pelo princípio da capacidade contributiva, sendo este o princípio fundamental à realização daquele e, nesta pesquisa, ressalta-se tamanha a importância da capacidade contributiva objetiva para o efetivo alcance da tão almejada isonomia tributária, em se tratando o IPVA de um imposto real.

Por fim, conclui-se que restou demonstrado então que, muito embora o STF tenha firmado precedente em sentido diametralmente contrário e, que este entendimento tenha sido seguido pelos outros tribunais brasileiros, é manifestamente legítima a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves e tal abrangência representa clara efetivação do direito fundamental da igualdade, além, é claro, de causar impactos positivos ao erário.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BERNARDES, Flávio Couto; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **O princípio da capacidade contributiva e a justa tributação do IPVA**, CONPEDI, Brasília, 2008. Disponível em: http://www.conpedi.org.br/Manaus/arquivos/anais/brasil/07_760.pdf. Acesso: em 18 mar. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Vade Mecum. 15. ed. Saraiva. 2013.

BRASIL. Código Civil Brasileiro. Vade Mecum. 15. ed. Saraiva. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005.

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

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões; Rev. e da trad. Cícero Araújo, Luiz Moreira. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Del Rey, 2006.

LOPES, Mauro Luiz Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009.

MAMEDE, Gladston. **IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. colaboração Eduarda Cotta Mamede. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA, Pérola Toneti de; SILVA, Suélen S. Cordeiro da; TONZAR, Thatiana Freitas. **Limites da expressão “veículos automotores” para fins de incidência o IPVA: as embarcações e aeronaves**. Revista de Direito Público, Londrina, v, 4, n. 2, p. 117-130, maio/ago. 2009.

OMMATI, José Emilio Medauar. **A Igualdade no Paradigma do Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor. 2004.

PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.