

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JUSTA TRIBUTAÇÃO DO IPVA*

THE BEGINNING OF THE CONTRIBUTIVE CAPACITY AND THE FAIR TAXATION OF IPVA

**Flávio Couto Bernardes
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo**

RESUMO

Resumo: O presente artigo tem, como primeiro objetivo, apresentar o surgimento do Imposto incidente sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – no Brasil, a sua evolução e o imposto no ordenamento jurídico nacional tanto na Constituição de 1988, quanto em sede infraconstitucional. Em um segundo momento, analisa-se os aspectos da norma jurídica tributária do IPVA, com ênfase, na sua hipótese de incidência e no seu conseqüente normativo. Em seguida, apresenta-se os aspectos gerais do princípio constitucional da capacidade contributiva. Destaca-se a possibilidade de os impostos classificados como reais, como o IPVA, ter que observar o princípio constitucional. Adiante, analisa-se a proporcionalidade e a progressividade como mecanismos postos à disposição do legislador tributário visando tributar a propriedade de veículos automotores em consonância com o princípio da capacidade contributiva. Noutro momento, à luz da Constituição, aborda-se a possibilidade de ocorrer a tributação com finalidade extrafiscal no IPVA. Por fim, na busca da justiça tributária, analisa-se a tributação do IPVA à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva e da extrafiscalidade.

PALAVRAS-CHAVES: IPVA – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA –
EXTRAFISCALIDADE – JUSTIÇA FISCAL

ABSTRACT

First, this article will present the arise of the IPVA in Brazil its evolution and the tax itself in brazilian juridical system both in 1988's Constitution and in infra-constitucional law. Second, the article analyses the aspects of IPVA's tributary norm emphasizing its hypothesis of incidence and the resultant normative. Then the general aspects of the constitutional principle of the tax-paying ability are presented. The work emphasizes the possibility of a real tax be subordinate to this principle.

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

Further, the article analyses proportionality and progressiveness as instrument to accomplishment of the principle of the tax-paying ability on IPVA. Based on the Constitution the work searches the possibility of non-fiscal finality on IPVA. At last, the IPVA is analysed based on the constitutional principle of the tax-paying ability and tribute's non-fiscal finality.

KEYWORDS: IPVA – TAX PAYING ABILITY – TRIBUTE'S NON FISCAL FINALITY – TAX JUSTICE

1 - Introdução

O presente artigo tem por objetivo examinar as regras diretas do Imposto incidente sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, sob a ótica da justiça fiscal, consubstanciada na aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, bem como da solidariedade fiscal, inserida na extrafiscalidade da tributação, no contexto do Sistema Tributário Nacional.

O eixo temático desenvolvido busca realizar uma análise crítica do referido imposto, de competência dos Estados-membros da Federação brasileira, no tocante ao exame da sua base econômica de tributação, procurando aferir se a efetividade de sua exigência atende aos preceitos constitucionais norteadores da justiça fiscal.

Para tanto, apresenta-se a evolução histórica do surgimento do IPVA e os aspectos da norma jurídica tributária instituidora do imposto, em especial a definição de seu fato gerador e de sua base de cálculo. Justamente a partir dos elementos quantitativos do tributo que se examinará a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, parágrafo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil – CRBF, além da cobrança do imposto em face da utilização do veículo automotor.

Necessário, portanto, para se confrontar as mencionadas regras jurídicas, que se aborde a dimensão conceitual da isonomia tributária, com seu derivativo pela capacidade contributiva. Também se busca a abordagem da extrafiscalidade e sua adequação ao IPVA.

Tratados estes parâmetros conceituais, elenca-se as conclusões obtidas com a pesquisa do temário, sempre apresentando o desenvolvimento do texto mediante abordagem doutrinária e jurisprudencial relativa à matéria.

2 – Breve histórico do IPVA

Imprescindível a exposição da origem histórica do IPVA, chegando-se à normatização estabelecida no atual Sistema Tributário Constitucional, enumerando as principais características do imposto. Isto porque, a aplicação das regras principiológicas previstas no texto constitucional dependem da estruturação da norma jurídica de cada tributo e das limitações inseridas na própria Carta Magna com relação ao exercício da competência tributária.

2.1 – Antes da Constituição de 1988

O IPVA é considerado, de certa forma, um imposto novo no Brasil. Entretanto, o interesse de o Estado tributar sobre propriedade de veículos automotores existe desde 1967, antes mesmo da promulgação das Emendas ns. 1 e 27, e cerca de um ano após a edição do Código Tributário Nacional – CTN.

A Constituição de 1967 permitia que a União, os Estados e os Municípios criassem taxas remuneratórias de seus serviços prestados ou postos à disposição [3]. Com base no texto constitucional, dentre outras taxas, foi criada uma que apontava como contraprestação a manutenção das rodovias. O Governo Federal intitulou essa espécie tributária, através do Decreto-lei n. 397/68, como “taxa rodoviária federal”.

Alguns Estados e Municípios, também com fundamento no art. 18, I da Constituição de 1967, não perderam a oportunidade de criar suas respectivas taxas rodoviárias, buscando auferir recursos para supostamente preservar as rodovias estaduais e as vias públicas municipais [4].

Em 1969, o Decreto-lei n. 599/69 aboliu a possibilidade de serem, concomitantemente, cobradas as taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais (MAMEDE, 2002, p. 30). Em seguida, ainda no mesmo ano, surgiu a tão questionada Taxa Rodoviária Única – TRU [5].

A TRU era o único tributo que atingia a propriedade de veículos licenciados, cujo fato gerador ocorria anualmente, com a renovação da licença ou no ato de registro junto ao órgão competente. O tributo vigorou no ordenamento jurídico nacional até 1985, quando foi substituído pelo IPVA. Foi somente por meio da Emenda à Constituição n. 27, de 1985, modificando o texto da Constituição de 1967, que o imposto surgiu no ordenamento jurídico nacional. A referida Emenda acrescentou a alínea III ao art. 23 da Constituição vigente à época [6].

Importante registrar que no preâmbulo da norma instituidora da TRU, pretendia-se sua incidência sobre o poder de polícia relativa ao licenciamento dos veículos automotores, enquanto sua base de cálculo era o valor venal dos veículos e os recursos arrecadados direcionados a um fundo de conservação e melhoramento das vias públicas e sinalização, entre outros fins. Constata-se a verdadeira miscelânea jurídica criada pelo legislador, que adotou um pretenso fato gerador de taxa baseado no exercício do poder de polícia [7]; um direcionamento de recursos não existente nas taxas, mas tendo como pressuposto uma taxa focada na prestação de serviços de conservação de vias e sinalização; e uma base de cálculo própria de imposto, por não estar vinculada a qualquer atividade estatal, não refletindo o custo da suposta atuação pública motivadora da criação deste tributo. O professor Aliomar Baleeiro salientava esta incongruência, já que a taxa revestia-se do caráter de imposto incidente sobre o patrimônio:

Finalmente extinta, a taxa única, foi substituída pelo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, natureza que sempre lhe foi própria. Mas a competência até então exercia pela união, foi atribuída aos Estados, que partilham com os Municípios o produto de sua arrecadação. (BALEEIRO, 2006, p.568)

O Supremo Tribunal Federal – STF – reconheceu a inconstitucionalidade vinculada à questão da competência para sua instituição, quando criada pelos Estados-membros da Federação brasileira ou pelo Distrito Federal, como se infere da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA. COMPETENTE A UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE TRÁFEGO E TRÂNSITO NAS VIAS TERRESTRES. Utilizou-se desta cláusula para instituir a taxa rodoviária única, que exclui iniciativa do Estado-membro nesse particular. Inconstitucionais disposições da lei estadual que, considerando devida pelos demais proprietários de veículos automotores a taxa estadual de fiscalização e serviços diversos, incidente sobre o registro do veículo automotor, ou declarando isentos os certificados de registro de veículos motorizados outorgados a consulados ou representantes consulares, importam em estimar sujeita a tributação estadual. Matéria reservada a competência impositiva da União. (BRASIL, 1984).

Exatamente neste contexto histórico e jurídico que se adota a decisão, acertada e coerente, de transformação da referida Taxa no Imposto incidente sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que adotou idêntica base de cálculo da TRU, como se destacará adiante, inclusive com relação à adoção de alíquotas diferenciadas de acordo com a utilização dos veículos automotores.

2.2 – Após a Constituição de 1988

A CRFB, promulgada em 1988, sofreu pequena alteração na redação original do seu art. 155, III, por meio da Emenda Constitucional n. 03, de 1993 (BRASIL, 1988b). Cumpre anotar que a referida alteração se limitou à estruturação do texto e não ao conteúdo, no que concerne ao IPVA.

A atual redação da CRFB de 1988 prevê, no artigo 155, III, a competência tributária ativa dos Estados e Distrito Federal em relação ao IPVA. O parágrafo 6º do mesmo artigo, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42, de 2002, dispõe, através de dois incisos, sobre as alíquotas do imposto. O primeiro inciso aponta que compete ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas do imposto. Já o segundo inciso, por sua vez, prevê que as alíquotas poderão ser diferentes em razão do tipo e da utilização do veículo.

Ainda no campo constitucional, verifica-se também que, sobre o IPVA, de acordo com art. 158, inciso III da CRFB, a receita do imposto deve ser repartida entre o Estado-membro – sujeito ativo tributário competente – e o Município em que o veículo automotor foi licenciado.

Hugo de Brito Machado anota que, na atual Constituição, não há vedação expressa a respeito de tributação que incida sobre a utilização de veículos (MACHADO, 2007, p.404). Essa vedação existia na Constituição de 1967, em seu art. 23, III.

2.3 – O IPVA em sede infraconstitucional

Após breve abordagem histórica acerca do IPVA, antes e após a promulgação da atual Constituição, oportuno analisar o imposto em sede de lei infraconstitucional.

O art. 146, III, “a” da CRFB prevê que a definição de tributos e suas espécies, bem como fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos em seu texto deverão ser definidos através da edição de normas gerais de Direito Tributário, exteriorizadas mediante a aprovação de uma lei complementar. A lei complementar em vigor, que trata de normas gerais de Direito Tributário no Brasil, é o CTN (COELHO, 2005, p. 93), ressaltando a promulgação de leis complementares para definição dos aspectos tributários do ICMS – Lei complementar n. 87/96 – e do ISSQN – Lei complementar n. 116/2003.

O CTN prevê os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo da maioria dos impostos previstos na atual Constituição, como lembra Sacha Calmon (COELHO, 2005, p. 106). É o que ocorre, a título de ilustração, com o Imposto de Renda, Imposto de Importação, entre outros. Ocorre que, em relação ao IPVA, inexistente lei complementar própria que trate de fato gerador, contribuintes e base de cálculo. Não foi publicada qualquer lei complementar autônoma ou que alterasse o CTN, acrescentando tais elementos, inerentes ao imposto. Afirma-se, conseqüentemente, que não há lei complementar que discorra sobre os aspectos necessários para a criação válida de uma norma jurídica tributária relativa ao IPVA.

Questionado sobre a possibilidade de o Distrito Federal e os Estados exercer a competência tributária ativa do IPVA antes de ser editada lei complementar definidora dos elementos indispensáveis do IPVA, o STF (BRASIL, 1997a), na década passada, entendeu que, com base no artigo 24 e seus parágrafos da CRFB e art. 34, § 3º do ADCT, a cobrança do imposto era constitucional. Entendeu a Corte que o art. 34, § 3º do ADCT autoriza os entes federados a editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário previsto no texto constitucional. Via de conseqüência, a inação do legislador complementar sobre IPVA não impede o ente federado competente suprir essa falta e tributar o imposto. Logo, cada Estado da federação e o Distrito Federal possuem a sua própria lei do IPVA, tendo como norte tão-somente o texto constitucional.[8] Pela sua importância e vinculação da competência tributária dos diversos entes regionais da Federação, fundamental a transcrição do precedente em comento:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores mediante norma local. Deixando a União editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – par. 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 das leis necessárias à respectiva aplicação – par. 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (BRASIL, 1997a)

Introduzido o dimensionamento do IPVA no Sistema Constitucional Tributário, inclusive no que pertine às normas gerais de direito tributário, necessária a verificação dos principais elementos que integram a norma jurídica do imposto, permitindo a discussão quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva.

3 – Aspectos da norma jurídica tributária do IPVA

O tributo compreende uma série de elementos necessários para sua configuração, sendo uma de suas características primordiais a circunstância de não constituir sanção de ato ilícito. O tributo sempre se origina de um fato que seja conforme às regras jurídicas e que indique uma riqueza do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

O fato abstrato prescrito na norma jurídica tributária é denominado de fato jurígeno – terminologia utilizada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho – , hipótese de incidência – empregada por Geraldo Ataliba – ou fato gerador – uso comum – [9]. Uma vez ocorrido, 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 –.

Sendo uma imposição, por não decorrer de um acordo de vontade, não pressupondo qualquer forma de consentimento – basta a ocorrência do fato jurígeno para gerar a consequência – qual seja, o dever do recolhimento de uma prestação pecuniária. A norma jurídica tributária é considerada, então, uma norma de conduta, pois liga um fato – fato jurígeno – a uma consequência – dever do pagamento do objeto da relação – , desencadeado por um nexu imputativo.

A norma tributária de conduta, que gera o surgimento da obrigação/relação jurídica relativa a esta seara do direito, tem por raciocínio, o regresso ao conseqüente da regramatriz de incidência ou prescritor normativo. Nele há feixes de informações que indica os critérios de identificação dos elementos constitutivos do liame obrigacional tributário.

Na doutrina pátria, coube ao eminente professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo, Dr. Paulo de Barros Carvalho (1998), o mais completo estudo sobre a estrutura da norma tributária. Perfilhando-se à tese de Carlos Cossio, utiliza a denominação de hipótese endonormativa e consequência endonormativa para descrever o suposto, ou hipótese, e o conseqüente, ou consequência, da norma de conduta tributária – norma primária – . A hipótese é

composta pelo conjunto dos critérios definidores do fato lícito submetido ao liame imputativo, enquanto a consequência contém os critérios que individualizam o fato jurígeno *in concreto*.

Na hipótese endonormativa, o mestre paulista considera necessária a identificação dos seguintes critérios: a) material, que vem a ser a descrição do próprio fato econômico tributável; b) temporal, sendo o momento em que se considera ocorrido o fato jurígeno; c) espacial, que é o lugar onde ocorre o fato. Na consequência, por sua vez, aponta dois critérios: a) pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo(s); b) quantitativo, composto dos elementos mensuradores do fato jurígeno. Estes seriam os critérios imprescindíveis para a estruturação da relação jurídica tributária, que, para Paulo de Barros Carvalho, não se encontram no texto da lei, mas na proposição extraída pela Ciência do Direito – dever-ser – do prescritivo da norma – ser – .

O eminente professor titular da Universidade Federal do Estado de Minas Gerais, Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 382 e ss.), reconhecendo no ilustre catedrático paulista quem melhor escreveu sobre o tema na literatura jurídica luso-hispânica, diverge em alguns pontos da estrutura normativa apresentada acima. Primeiramente, ao substituir o termo “critério” por “aspectos” da norma tributária e, substancialmente, por considerar que na hipótese endonormativa deve estar presente o aspecto pessoal, sendo que na consequência endonormativa permaneceria o aspecto subjetivo – mesma finalidade do critério pessoal da teoria de Paulo de Barros Carvalho, ou seja, identificar os sujeitos ativo e passivo –, acrescido dos aspectos de como, quando e onde pagar a prestação compulsória. Acrescentaria, ainda, no consequente normativo, o aspecto procedimento, que seria justamente o modo de desenvolvimento da relação jurídica tributária.

Outros autores[10] sustentam que todos os aspectos da norma tributária encontram-se na hipótese de incidência, na medida em que seria necessária a existência dos mesmos para a realização do fato gerador. Ocorre, contudo, que o fato jurígeno é uma parte da estrutura normativa tributária, gerando automaticamente sua consequência – hipotética – , para que se consolide a relação jurídica. Deve-se analisar a norma em sua integralidade, com as delimitações de cada parte que a compõe, sendo certo de que ambas são indissociáveis e para a exata análise da relação jurídica tributária, imprescindível se torna a identificação entre a hipótese de incidência normativa e a base tributável.

Analisada a estruturação da norma jurídica, passa-se a proceder ao estudo dos aspectos que compõem a norma tributária do IPVA, procurando identificar objetivamente suas características essenciais, observado o escopo do presente trabalho.

3.1 – Hipótese de incidência do IPVA

O antecedente da norma jurídica tributária identifica a hipótese abstrata que se efetivará através da ocorrência do fato concreto, desencadeando o fenômeno da subsunção do fato à norma, com a aplicação do conseqüente normativo. Independentemente da divergência doutrinária já aqui apontada, adotar-se-á, no presente trabalho, a terminologia “fato gerador” para a identificação do fato tributável, ou seja, da hipótese de incidência tributária.

O aspecto material do fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor, isto é, o próprio núcleo da tributação, do fato econômico eleito pelo legislador como representativo da capacidade econômica do contribuinte, permitindo a criação deste tributo com a respectiva transferência da parcela de seu patrimônio para o Estado.

Visualiza-se justamente no núcleo da tributação a idéia de exteriorização da riqueza do contribuinte, que será objeto de apuração para se definir a exata medida de sua contribuição para o custeio do Estado, via tributação. Daí a significativa importância deste signo presuntivo de capacidade econômica para o escopo deste estudo.

O aspecto espacial do IPVA está delimitado pela repartição da competência tributária, uma vez que o texto constitucional pátrio atribuiu aos Estados-membros da Federação e ao Distrito Federal a capacidade de instituir o citado imposto. Sendo assim, o fato de um residente no território estadual ou distrital ser proprietário de veículo automotor acarreta a incidência da norma tributária, definindo a competência e a sujeição ativa, como se verá adiante. Esta residência, tal como concebida nos arts. 127 e ss. do CTN, estabelece o local de licenciamento do veículo, conforme dispõe a legislação de trânsito, e a determinação deste aspecto normativo. Apesar das possibilidades de conflito de competência existentes pela ausência de norma geral, como anteriormente enfatizado, o STF considerou válida a aplicação da regra prevista no art. 24 da CRFB.

O aspecto temporal, que define o momento de ocorrência do fato gerador, vincula-se à presunção de riqueza que se renova no primeiro dia de cada exercício fiscal através do fato de ser proprietário de veículo automotor, ou mediante sua aquisição no curso do próprio exercício, quando o tributo é exigido proporcionalmente ao período restante. Cumpre ressaltar que a periodicidade não poderia ser inferior, tendo em vista o princípio constitucional da anualidade financeira, previsto no texto constitucional, que dimensiona a atividade financeira do Estado e a arrecadação tributária.

Por fim, o aspecto pessoal terá por consequência, sobretudo nos impostos incidentes sobre o patrimônio, a definição de quem será o contribuinte deste tributo. Isto porque, este aspecto da norma jurídica determina quem realiza o fato gerador, no caso em análise, quem é o proprietário do veículo automotor submetido à incidência tributária. Ganha especial relevo nesta discussão, pois é exatamente a medida de sua riqueza que o IPVA pretende atingir, como mecanismo de assegurar um sistema fiscal justo e equilibrado.

3.2 – Conseqüente normativo do IPVA

Ocorrido o fato gerador, automaticamente há o surgimento da relação jurídica tributária, com a estrutura da obrigação tributária daí decorrente. Logo, necessário identificar os sujeitos desta relação – sujeito ativo e passivo – e seu objeto – a quantificação do crédito tributário –, já que seu nexu imputativo decorre da norma jurídica.

O sujeito ativo da obrigação tributária relativa ao IPVA é o Estado-membro ou o Distrito Federal, na medida em 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 lógica do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária.

O sujeito passivo, por sua vez, pode ser o contribuinte, proprietário do veículo automotor, que pratica o 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. Interessa, para o presente trabalho, a sujeição passiva do contribuinte, pois a capacidade econômica tributada será sempre a sua, ainda que o dever jurídico venha a ser cumprido pelo responsável.

O aspecto quantitativo da norma tributária define o objeto da obrigação tributária, por se tratar dos critérios que permitem estabelecer o montante a ser recolhido aos cofres públicos, esperando-se, naturalmente, que este valor seja condizente com a capacidade econômica do contribuinte.

No IPVA, a base de cálculo, como mensuração econômica do aspecto material da hipótese de incidência, é o valor venal do veículo, normalmente apurada pelo próprio sujeito ativo, através da modalidade de lançamento conhecida como “de ofício”. Neste imposto os valores objeto do lançamento tributário aproximam-se substancialmente dos valores de mercado, uma vez que usualmente se utiliza das tabelas divulgadas por

entidades credenciadas; logo, evita-se a defasagem no recolhimento do tributo, o que se daria em franco prejuízo da Administração Pública e da solidariedade fiscal, pois haveria uma tributação desigual, desproporcional à capacidade contributiva do contribuinte, como ocorre com o IPTU.[11]

Com relação à alíquota, o texto constitucional, como acima destacado, permitiu a tributação de acordo com a utilização do veículo automotor a partir de 2004, com a edição da Emenda Constitucional n. 42. Sendo assim, torna-se imprescindível examinar a competência estadual e distrital para estabelecer alíquotas progressivas e/ou diferenciadas, que é justamente o cerne desta discussão através da análise do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade.

O aspecto procedimental estabelece o mecanismo de desenvolvimento da relação jurídica tributária. É a visão dinâmica da relação inserida na norma. Este critério assegura ao cidadão que a forma de relacionamento entre as partes estará disciplinada na lei, sobretudo para resguardar seus interesses perante o Estado.

Evidenciado os aspectos da norma jurídica do IPVA, passa-se a abordar o conceito do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro, assim como os mecanismos de tributação extrafiscal, no intuito de verificar a compatibilidade da aplicação destas regras para o imposto em questão.

4 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os princípios constitucionais são normas diretivas que visam balizar a formação de determinado sistema jurídico, a partir de considerações relevantes neles consagrados. São normas tidas como imprescindíveis à estruturação deste sistema. Estes princípios traduzem, por exemplo, a exteriorização de alguns direitos fundamentais, normalmente considerados auto-aplicáveis. Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 198), “são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.”

Nesta concepção, os princípios constitucionais tributários são colocados como forma de limitação do exercício da competência tributária por parte dos entes federados. Na construção das ordens jurídicas parciais, devem ser rigorosamente atendidos estes preceitos. O fato de consagrarem restrições, assegurando garantias fundamentais aos contribuintes e a implementação segura do pacto federativo, levou a doutrina a

reconhecer que tais dispositivos constitucionais devem ser considerados cláusulas pétreas – artigo 60, § 4º, da CRFB – inalteráveis até mesmo por emendas constitucionais.

A aplicação dos princípios na formação do sistema tributário nacional deve ser observada pelo legislador ordinário, vinculado às ordens jurídicas parciais, bem como pelo Poder Judiciário, no momento de dirimir quaisquer conflitos oriundos da incidência da norma tributária. O controle de constitucionalidade das normas legais perante os princípios é exercido pelo controle difuso ou concentrado, como previsto no texto constitucional e na legislação processual vigente.

Com este breve preâmbulo na introdução do princípio da capacidade contributiva buscou-se demonstrar sua relevância, como direito fundamental do cidadão-contribuinte, que permite a restrição do exercício da competência tributária do Estado, a ser observada pelos Poderes da República. Essencial, portanto, a abordagem pormenorizada de seus pressupostos.

4.1 – Natureza constitucional

Vários países[12], em atenção à idéia de Estado de Direito, inseriram em seus textos constitucionais o princípio da capacidade contributiva. As constituições brasileiras, inclusive a atual e com exceção das constituições vigentes à época do regime militar[13], fizeram ou faz menção expressa ao princípio.

O artigo 145, § 1º da CRFB prevê que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Como se nota, a capacidade contributiva é o primeiro princípio constitucional-tributário previsto no Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Portanto, na qualidade de princípio e, por conseguinte, como espécie de norma, a capacidade contributiva deve ser observada pelo legislador no momento de exercer seu ofício, assim como pelo Judiciário, que, perante o caso concreto, deverá interpretar e efetivar a Constituição.

4.2 – Origem da capacidade contributiva como corolário do princípio da isonomia - parâmetro de justiça tributária

Segundo Ruy Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. (BARBOSA *apud* SHOUERI, 2005, p. 273)

José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 51) aponta que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é encontrado no princípio da isonomia. Esta, quando alcançada, efetivará a justiça.

Esta igualdade de tratamento dos cidadãos integrantes de qualquer Estado que adote o regime republicano deve estender-se para todas as matérias que envolvam o interesse público. Sob esta ótica está inserido no direito tributário, em razão da importância da relação jurídica instaurada entre o contribuinte e o poder público, foi tratado de forma específica à partir do texto constitucional de 1988, com a rubrica de princípio da isonomia.[14]

A professora Misabel Abreu Machado Derzi desenvolveu vasto estudo sobre o princípio ora em análise, abordando sua origem, seus aspectos formais e sua moderna interpretação e aplicação. A busca da igualdade material é ponto fundamental da democracia contemporânea, visando propiciar idênticas condições sociais, culturais e econômicas para o desenvolvimento de todas as pessoas. A igualdade, portanto, pressupõe efetivar as oportunidades para que todos exerçam a cidadania em sua plenitude. Vale-se, novamente, de sua lição para definir os critérios de comparação para se estabelecer as diretrizes básicas da aplicação da igualdade material:

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal. (BALEIRO, 1998, p. 530)

A igualdade, princípio constitucional fundamental, será, no Direito Tributário, efetivada por meio do princípio da capacidade contributiva. Em outros termos, da concepção maior de igualdade extrai-se uma concepção de igualdade mais restrita no campo do Direito Tributário. Porém, esta concepção precisa, necessariamente, ter simetria com aquela.

O professor Nuno de Sá Gomes (2000, p. 208), ao prelecionar sobre o princípio da igualdade jurídica, sustenta que:

O princípio da igualdade jurídica, enquanto princípio jurídico fundamental, afirma, por um lado, a igualdade formal de todos os cidadãos perante a lei, o que tem, como corolários, os princípios da generalidade e da impessoalidade das leis, e, por outro, de um ponto de vista material, a proibição do arbítrio, e de discriminações na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a proibição de todos os privilégios ou imposições fiscais discriminatórios designadamente com base na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.

Essa interpretação ganha ainda mais força quando o princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional, como ocorre no Brasil, Espanha, Itália, além de outros sistemas jurídicos[15]. Sendo assim, como lembra José Marcos Domingues de Oliveira:

Entendemos que no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas. (OLIVEIRA, 1998, p. 51-52)

Significa que a Constituição brasileira, assim como as constituições de outros países, ao garantir o princípio da igualdade e, restritivamente na seara tributária o princípio da capacidade contributiva, visa legitimar o direito e o dever de o cidadão contribuir para o Estado dentro da sua real capacidade econômica. O dever de pagar tributo, à luz do princípio da capacidade contributiva, surgirá somente após ser garantido a todos os cidadãos o direito de ter mínimo existencial devidamente resguardado. “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social deve devolver” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34). Por outro lado, o limite máximo para tributação é aquele que não tenha natureza confiscatória [16].

Nesse sentido, por meio da capacidade contributiva pode-se alcançar a justa repartição da carga tributária. Afasta-se políticas de interesses e aplica-se políticas fiscais éticas, ou seja, justas, inerentes ao Estado de Direito. E, dessa forma, quem tem maiores condições econômicas – capacidade de contribuir – deve repassar parcela maior da sua riqueza para os cofres públicos, ao contrário de quem tem poucas condições de contribuir. Essa é a idéia de igualdade, que sendo observada, proporciona a justiça. Restritivamente no direito tributário, fala-se em justiça tributária ou fiscal.

A partir dessa análise, vários tributaristas apresentam diferentes definições para o princípio da capacidade contributiva. Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible (TIPKE, 2002, p. 35)

Para Douglas Yamashita, o princípio da capacidade econômica significa “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Aliomar Baleeiro, citado por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 56), definiu capacidade contributiva do indivíduo a “sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, norma de eficácia plena, pode ser compreendido como dever de todos os indivíduos repassarem proporcionalmente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza, que deverá ser apurada após o exercício de todos os direitos constitucionais.

4.3 – O duplo sentido do princípio da capacidade contributiva

A doutrina[17] divide o princípio da capacidade em dois sentidos: (i) objetivo ou absoluto e (ii) subjetivo ou relativo. No sentido absoluto, deve-se buscar, para fins de tributação, uma riqueza. Em outros termos, como pressuposto para imposição tributária, o legislador deve visar uma fonte apta para gerar receita tributária para o Estado.

Já no sentido subjetivo, verifica-se quais são as situações que podem ou não ser tributadas, ou seja, “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)” (OLIVEIRA, 1998, p. 57). Como lembra Schoueri (2005, p. 283), o exemplo clássico, onde uma pessoa percebe quantia razoável a título de pagamento de alugueres, porém deve arcar com medicamentos caros e enfermeiros, em razão de sua saúde precária. Assim, essa pessoa terá boa capacidade econômica, mas não capacidade contributiva.

Por isso, Douglas Yamashita e Klaus Tipke (2002, p. 32 – 34) apontam que o princípio da capacidade contributiva é considerado como princípio de individualidade e princípio de realidade. É compreendido como princípio da individualidade porque a capacidade contributiva, norma jurídica, deve buscar a justiça individual, isto é, levar em consideração, para fins de tributação, as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, não se deve observar a capacidade de contribuir dos grupos sociais.

O princípio da capacidade contributiva também está diretamente entrelaçado com o princípio de realidade, pois visa uma fonte de riqueza existente e não presumida[18]. Assim, Klaus Tipke e Douglas Yamashita definem que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio de valor nominal, mas sim real.

4.4 – Princípio da capacidade contributiva e os impostos pessoais e reais

Dentre as diversas classificações de tributos apresentadas, ganhou maior relevância a distinção existente entre tributo real e pessoal. Lembra Luciano Amaro (2005, p. 89) que o tributo pessoal leva em conta características pessoais do contribuinte, tais como, estado civil, dependentes do contribuinte, dentre outros. O tributo real, por seu turno, ignora todos esses aspectos, que são próprios do contribuinte. Dessa forma, considera-se tributo pessoal o imposto de renda, por exemplo. Considera-se real o imposto de transmissão de imóveis, a título de ilustração. O IPVA, ora em estudo, pertence, a partir dessa classificação, ao segundo grupo.

Não se pode olvidar a influência do STF nessa classificação, quando do julgamento do RE 153.771 – MG (BRASIL, 1997b). Na oportunidade discutia-se a possibilidade de o IPTU, classificado como imposto real, ser progressivo ou não. O Ministro Moreira Alves, relator do Acórdão, acompanhado pelos demais membros da Corte, com exceção do Ministro Carlos Velloso, entendeu que a capacidade contributiva – art. 145 § 1º da CRFB – somente deveria ser observada nos impostos tidos como pessoais.

Entretanto, por mais que pese a decisão desse *leading case*, que, inclusive, ensejou posteriormente uma Emenda Constitucional – a de número 29[19], discorda-se da decisão. A propósito, tudo caminha para que o Supremo Tribunal Federal, no RE 562045 – RS, altere o entendimento sobre a matéria, conforme adiante se abordará.

Amílcar Falcão (1994, p. 03), há muito tempo, lembrava que os impostos não recaem sobre coisas. A relação tributária para ele é, invariavelmente, pessoal ou obrigacional. A indicação da coisa serve para indicar a capacidade econômica medida pelo fato gerador de determinado tributo. Assim, por exemplo, a propriedade sobre veículo indica o aspecto material do IPVA. Em conjunto com os demais aspectos – espacial, temporal e pessoal –, poderá ocorrer o fato gerador do imposto.

Não há como sustentar cientificamente a citada classificação, haja vista que tal tese encontra-se completamente ultrapassada na doutrina brasileira e alienígena, em decorrência do equivocado raciocínio jurídico. De fato, entender-se que a relação

jurídica tributária do imposto sob comento forma-se, muitas vezes, estritamente, entre o Fisco e determinado fato econômico, é negar-se, abruptamente, toda a base de assentamento da sistemática jurídica. O fato econômico, quando tributado, é juridicizado, ou seja, entra no mundo jurídico e passa a ser visto sob o âmbito do Direito. Assim, a tributação incidirá sobre a aquisição do direito de propriedade do contribuinte em face do bem, e não, como pretendem alguns, estritamente sobre o próprio bem. Nunca é demais lembrar que as relações jurídicas têm sempre nos pólos passivo e ativo, pessoas e, jamais, um objeto e uma pessoa.

Incisivo é o entendimento da professora Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua obra “Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano”:

Todos os impostos são pessoais, não tendo cabimento distinguir entre eles. Assim, é completamente equivocado mencionarmos que o imposto incide sobre a coisa, a mercadoria, o produto industrializado, o imóvel.

Os tributos têm, como pressuposto fático, um estado, uma situação jurídica, um comportamento de pessoas, sempre uma relação entre pessoa e coisa. (...)

Não cabe falar, pois, em impostos objetivos e subjetivos ou em reais e pessoais. Todos os pressupostos tributários são subjetivos, assim como é pessoal a obrigação tributária. (DERZI, 1982, 309-310).

O significado básico e objetivo deste princípio é de que todos sejam tratados igualmente, suportando a mesma carga de tributos. Assim, quem tem maior capacidade econômica deve, a fim de preservar a igualdade entre os cidadãos, pagar mais tributos. Exige-se, pois, que todos contribuam, por via de impostos, na medida de suas manifestações exteriores de riqueza.

Tem-se, portanto, que a capacidade contributiva nada mais é do que a condição econômica do contribuinte para pagar tributo, para transferir parcela de sua renda ou patrimônio em benefício do Estado. Será subjetiva quando leva em consideração a real possibilidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, na exata medida de sua disponibilidade financeira – econômica / patrimonial –. Torna-se objetiva quando a incidência da norma jurídica tributária toma como parâmetro elementos que manifestem sinais exteriores de riqueza – normalmente bens patrimoniais.[20]

A partir da leitura do texto constitucional, nota-se que a constituinte de 1988 elegeu o princípio capacidade contributiva como indicativo da realidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, desarrazoado adotar a distinção elaborada na classificação dos impostos como reais ou pessoais, para fins de aplicação do princípio da capacidade contributiva, como se este dispositivo constitucional somente se referisse aos impostos pessoais.

Desta forma, tem-se dois pilares essenciais sob os quais se assenta a hermenêutica do princípio ora em análise: os contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica não podem ser discriminados; os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente devem ser desigualmente tratados. Frisa-se, portanto, que essa exegese deve prevalecer tanto para os impostos reais quanto para os pessoais. O IPVA não foge a regra.

4.5 – Proporcionalidade e progressividade como mecanismos para aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPVA com finalidade fiscal.

No tópico anterior, teve-se a oportunidade de verificar, em linhas gerais, aspectos importantes sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva. Dentre eles, constatou-se a possibilidade de os impostos reais, como é o IPVA, e não somente os rotulados como pessoais, serem pautados pelo princípio.

A propósito, por ora, prevalece o entendimento no STF – RE 153.771 – MG (BRASIL, 1997b) –, acima transcrito, de que os impostos reais somente poderão ser progressivos nos casos previstos no texto constitucional.

Entretanto, a Corte acena com a possibilidade de alterar o posicionamento, como também mencionado. É verdade que o julgamento – RE 562045 – RS (BRASIL, 2008) – não terminou, mas os Ministros Eros Grau, Carlos Alberto Menezes Direito, Cármen Lúcia Antunes Rocha e Joaquim Barbosa, estão pretensos a aplicar o princípio da capacidade contributiva em todos os impostos, reais ou pessoais, visando efetivar o princípio fundamental da igualdade. Por conseguinte, o Estado, ao tributar por meio de impostos, deverá observar se os iguais serão tratados como iguais e os desiguais como desiguais. A busca pela justiça será, de fato, prestigiada.

Nessa linha, existem dois elementos postos à disposição do legislador que possibilitam aplicar o princípio da capacidade contributiva. São eles: a proporcionalidade e a progressividade. Passa-se a analisá-los.

4.5.1 – Proporcionalidade

A proporcionalidade aqui mencionada não deve ser confundida com o “princípio da proporcionalidade”, atualmente muito difundido entre os juristas nacionais e estrangeiros contemporâneos. O imposto proporcional é aquele onde o valor a ser pago pelo contribuinte é extraído a partir de equação matemática, isto é, aplica-se um único percentual – alíquota – sobre determinada base de cálculo e, por conseguinte, chega-se ao resultado.

Na proporcionalidade, a alíquota, conforme mencionado, é única para todos os contribuintes. A diferença no montante a ser pago será detectada tão-somente caso haja distinção na base de cálculo. Então, por exemplo: o contribuinte “A” possui um veículo cujo valor de mercado é de R\$ 1.000,00. O contribuinte “B”, por sua vez, tem a propriedade de um veículo cujo valor venal é de R\$ 500,00. A proporcionalidade indica a existência de única alíquota. Suponha-se que a mesma seja de 1%. Portanto, “A” e “B” deverão pagar 10,00 e “B” 5,00, respectivamente.

A proporcionalidade é, até o presente momento, o único instrumento hábil, salvo as hipóteses previstas no texto constitucional, para diferenciar a tributação de impostos tidos como reais. Esse é o equivocado entendimento do STF.

Entretanto, tal posicionamento foi rebatido oportunamente no presente trabalho. Na busca pela justiça tributária ou fiscal, o princípio da capacidade contributiva – art. 145 § 1º da CRFB – deve pautar a tributação de todas as espécies de impostos. Para tanto, não se pode abrir mão da progressividade como medida da capacidade econômica do cidadão-contribuinte.

4.5.2 – Progressividade

Luciano Amaro (2005, p. 142) aponta a proporcionalidade como a possibilidade de utilização de alíquota mais alta nas hipóteses em que a riqueza tributável for maior. Da mesma forma, quando a riqueza for menor, alíquotas mais baixas deverão ser aplicadas. Para o autor, “a onerosidade relativa aumenta na medida do crescimento da renda (...). Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga progressivamente mais” (AMARO, 2005, p. 91).

Para o autor, entretanto, a proporcionalidade não deve ser visualizada como uma consequência necessária do princípio constitucional da capacidade contributiva (AMARO, 2005, p. 142). Coaduna com esse pensamento, Klaus Tipke e Douglas Yamashita (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 71).

Para Maurício Conti, citado por Klaus Tipke e Douglas Yamashita, são duas as teses para a tributação progressiva. Uma delas, no momento fora de análise, é a utilização da progressividade como instrumento para tributação extrafiscal. A segunda, relevante para o presente trabalho, aponta que a tributação extrafiscal é a “que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa a igualar o sacrifício dos contribuintes e obter a equidade vertical” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 72).

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado entende que a progressividade efetiva a isonomia. O autor conceitua o imposto progressivo como aquele que “é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada” (MACHADO, 2007, p. 321-322). Pertinente a distinção existente entre progressões simples e graduada, trazida pelo autor, já que quanto maior for a riqueza tributada, mais alta deverá ser a alíquota, e esta, por sua vez, deverá abranger toda a matéria tributável. Essa é a progressão simples.

A progressão graduada, por sua vez, é a única que é compatível com o texto constitucional, pode ser compreendida como aquela que se vale de várias alíquotas, que devem ser aplicadas em cada faixa de valor. Assim, entre limites mínimo e máximo de valor, aplica-se determinada alíquota. Caso a riqueza total seja maior do que aquele valor, aplica-se, em relação ao mesmo a determinada alíquota e, no que exceder, utiliza-se outra alíquota, mais alta.

Em números, por exemplo: suponha-se que a lei do IPVA em Minas Gerais determinasse que veículos cujo valor venal seja de até R\$ 1.000,00, a alíquota aplicável fosse de 1%. Suponha-se, também, que a mesma lei preveja que os veículos cujo valor venal for entre R\$ 1.000,00 e R\$ 5.000,00, a alíquota aplicável seja de 2%. Suponha-se, ainda, que o contribuinte “A” possua um carro, cujo valor dele é de R\$ 1.006,00. Segundo a teoria de Hugo de Brito, a alíquota de 2% não deve ser aplicada sobre o valor total da medida de riqueza – veículo –, cujo valor é de R\$ 1.006,00. Se assim o fosse, a progressão seria simples, incompatível com o texto constitucional. Por meio da progressão graduada, o imposto deveria ser pago da seguinte forma: R\$ 1.000,00, aplica-se alíquota de 1% e chega-se ao resultado de 10,00; R\$ 6,00 aplica-se a alíquota de 2% e chega-se ao resultado de R\$ 0,12. Por conseguinte, o montante a ser pago corresponde a R\$ 10,12.

A partir dessas análises, compreende-se que progressividade é um mecanismo posto à disposição do legislador tributário, decorrente do princípio constitucional da capacidade contributiva, que tem como objetivo tributar progressivamente mais fontes de riquezas maiores, na busca da justiça fiscal.

Após a análise do instituto da progressividade tributária, parte-se, no capítulo que segue, para análise da utilização desse mecanismo visando a tributação do IPVA, sob a perspectiva meramente fiscal.

5 – A extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva

Além da tributação com alíquota variável de acordo com o valor venal do bem, também se utiliza a exigência do imposto de acordo o tipo de uso ou finalidade do veículo automotor, estabelecendo-se alíquotas diferenciadas pela modalidade da utilização, como se verificava com a antiga Taxa Rodoviária Única.

Apresenta-se esta formatação como sendo um mecanismo da progressividade, um gênero caracterizado única e exclusivamente em função de um aspecto formal: cobrança de imposto segundo alíquotas variáveis. A natureza dos critérios determinantes desta variação de alíquotas não é relevante para se conceituar o gênero progressividade, mas sim suas espécies: progressividade fiscal e progressividade extrafiscal.

Haveria progressividade fiscal quando as alíquotas do imposto variem segundo a capacidade contributiva presumida do contribuinte. É o caso clássico do Imposto de Renda das pessoas físicas – CRFB, art. 153, § 2º, I –, cujas alíquotas aumentam na medida em que aumenta a remuneração do contribuinte.

Haveria progressividade extrafiscal quando a variação das alíquotas se basear em critério distinto da capacidade contributiva presumida do contribuinte. É o caso da seletividade que a CRFB autoriza seja utilizada no IPI – CRFB, art. 153, § 3º, I – e no ICMS – CRFB, art. 155, § 2º, III –, e da progressividade extrafiscal autorizada para o ITR – art. 153, § 4º - e para o IPTU – CRFB, art. 182, § 4º, c/c 156 –. O professor Hugo de Brito Machado designou esta modalidade de seletividade, especial para o imposto sobre o patrimônio, distinguindo esta modalidade da denominada progressividade extrafiscal:

No caso do IPTU do Município consulente, tem-se evidenciada a seletividade, pela diversidade de alíquotas. Para os imóveis residenciais o imposto é de apenas 0,7% (sete décimos por cento), porque o legislador considera que a residência é um imóvel essencial. Faz-se necessário para todos. Além disto, o imposto neste caso é afinal efetivamente suportado pelo proprietário do imóvel. Em se tratando de imóveis não residenciais, a alíquota é de 2% (dois por cento). O legislador levou em consideração que, sendo o imóvel utilizado para fins profissionais, ou empresariais, geralmente é possível a transferência do ônus tributário para terceiro. (...)

Cuida-se de alíquotas diferentes, aplicáveis para o cálculo do imposto de imóveis diferentes, e não de alíquotas crescentes para o cálculo do imposto de um mesmo imóvel, em razão de um fator qualquer, que caracterizaria a progressividade (...).

Progressivo é o tributo cuja alíquota cresce na medida em que aumenta a base tributável, ou, excepcionalmente, um outro critério considerado relevante para a determinação do valor do tributo. A progressividade é sempre relacionada a um mesmo contribuinte, não se podendo confundir com a seletividade, configurada pela variação de alíquotas em relação objetiva com o objeto da tributação. O IPTU, nos termos da Lei nº 8.125/97, do Município de Fortaleza, não é progressivo, sendo a ele inaplicável a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional qualquer progressividade para o IPTU, que não seja a progressividade no tempo, nos termos do art. 182, § 4º, inciso II, da CF/88.

O STF, em julgamento examinando a validade deste critério para o IPTU, enfatizou que a tributação pela utilização do bem não se confunde com a progressividade fiscal:

TRIBUTÁRIO - IPTU - MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - LEI Nº 5.447/93, ART. 25, REDAÇÃO DA LEI Nº 5.722/94 - ALEGADA OFENSA AO ART. 156 DA CONSTITUIÇÃO.

Simple duplicidade de alíquotas, em razão de encontrar-se ou não, edificado o imóvel urbano, que não se confunde com progressividade do tributo, que o STF tem por inconstitucional, quando não atendido o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182 da Carta de 1.988. Recurso não conhecido. (BRASIL, 1999).

A tributação de acordo com a utilização do bem, como ocorre no IPVA, não pode jamais ser designada de progressividade, pois as alíquotas não são estabelecidas com a finalidade de atingir a capacidade econômica do contribuinte do imposto. Esta

característica da progressividade é indissociável da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A equivocadamente denominada progressividade extrafiscal é um mecanismo peculiar e específico de extrafiscalidade, em que se utiliza as alíquotas diferenciadas para atingir uma finalidade pretendida pela Administração Pública e que encontre autorização legislativa no sistema jurídico, evitando que se adote este mecanismo como quebra do princípio da isonomia na tributação.

Conclui-se, dessa forma, que a adoção de alíquotas distintas de acordo com a utilização do veículo automotor não pode ser considerada progressividade fiscal, sendo inadequada a terminologia de progressividade extrafiscal. Trata-se, na realidade, de um mecanismo de exigência do tributo para atender finalidades diversas da mera arrecadação – função fiscal –, mediante prévia autorização constitucional, em razão da necessidade de sua conjugação com o princípio da isonomia tributária.

6 – A justa tributação do IPVA a partir da capacidade contributiva e da extrafiscalidade.

O constituinte indicou a propriedade de veículo automotor como um dos fatos geradores de impostos arrolados no texto constitucional. Ao fazer alusão à propriedade, constatou-se uma fonte de riqueza tributável, passível de receita para o Estado. Obviamente, quanto mais luxuoso e mais caro for o veículo, a presunção de riqueza, ao menos relativa, aumentará. Portanto, com base nesse exemplo e sob o aspecto da capacidade contributiva objetiva, não se pode negar a possibilidade de ocorrer uma tributação maior, seja pela proporcionalidade, seja pela progressividade. O inverso também deverá ser observado, isto é, quanto menos luxuoso e mais barato for o veículo, menor deverá ser a tributação.

Não obstante, caso a presunção do legislador não esteja em consonância com a realidade econômica do contribuinte, a capacidade contributiva subjetiva, em seu sentido real e individual, deverá ser aplicada, em busca da igualdade e justiça tributárias. Dessa forma, a capacidade contributiva – objetiva e subjetiva – deverá sempre pautar a tributação, pois, quem arca com o pagamento dos tributos são as pessoas e não as coisas. Qualquer tributação que não leve em consideração esse princípio violará a igualdade tributária e, por conseguinte, a justiça. Logo, inócua e equivocada a classificação acima apresentada e encampada pelo STF de tributos pessoais e reais.

Com a Emenda Constitucional 42 de 2003, que acrescentou os incisos I e II no parágrafo 6º do art. 156 da Constituição, a possibilidade de se tributar o IPVA com finalidade extrafiscal encontra-se expressa no texto constitucional. Sendo assim, visando atribuir uma função indutora à norma tributária, pode o legislador diferenciar a tributação do IPVA. Contudo, a conduta induzida deve ser prevista pelo texto constitucional e atingir as finalidades sociais e públicas derivadas da matriz constitucional.

Frise-se que a extrafiscalidade não pode ser utilizada aleatoriamente, mas de forma a assegurar que as alíquotas diferenciadas do IPVA atendam os pressupostos constitucionais que justificam esta quebra à base da isonomia tributária.

Dessa forma, constata-se que o princípio da capacidade contributiva é compatível e necessário para a justa tributação do IPVA, buscando atingir a correta capacidade econômica do contribuinte, esperando-se a imprescindível modificação do posicionamento do STF sobre a matéria. A extrafiscalidade para o tributo em análise é possível a partir da modificação do texto constitucional, permitindo sua adoção, mas apenas e tão-somente nas situações que atendam à finalidade pública e social, evitando a violação indiscriminada ao princípio da isonomia tributária.

7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 1120 p.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. ver e atual. / por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, de 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Congresso Nacional, 1966. 40 p.

_____. Constituição (1967a). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 21 jan. 2008.

_____. Constituição (1967b). Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 18 jan. 2008.

_____. Constituição (1967c). Emenda Constitucional nº 25, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 21 jan. 2008.

_____. Constituição (1988a). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. 168 p.

_____. Constituição (1988b). Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 21 jan. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Representação n. 1.176/SP. Procurador Geral da República *versus* Governador e Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator Min. Décio Miranda. Brasília, 14 de jun. de 1984. Disponível em: <[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(Rp\\$.SCLA.%20E%201176.NUME.\)%20OU%20\(Rp.ACMS.%20ADJ2%201176.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(Rp$.SCLA.%20E%201176.NUME.)%20OU%20(Rp.ACMS.%20ADJ2%201176.ACMS.)&base=baseAcordaos)> Acesso em: 27 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n. 167.777/SP. Indústria Metalúrgica Favorita e outros *versus* Estado de São Paulo. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, 09 de maio de 1997a. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=167777&classe=AI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 18 jan. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771/MG. José Tarcízio de Almeida Melo *versus* Município de Belo Horizonte. Relator Carlos Velloso. Relator para o Acórdão Min. Moreira Alves. Brasília, 05 de set de 1997b. Disponível

em:

<<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=153771&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 18 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 229.233/SP. Sol Poente Imobiliária Ltda *versus* Município de São José do Rio Preto. Relator Min. Ilmar Galvão. Brasília, 26 de mar. de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 18 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562045/RS. Estado do Rio Grande do Sul *versus* Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator Min. Ricardo Lewandovsky. – em andamento (2008). Disponível em: <http://74.125.45.104/search?q=cache:NJt_DWBeV3sJ:www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp%3Fnumero%3D562045%26classe%3DRE%26origem%3DAP%26recurso%3D0%26tipoJulgamento%3DM+RE+562045&hl=pt-BR&ct=clnk&cd=1&gl=br> Acesso em: 26 set. 2008.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007. 1385 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Maxilimonad, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 917 p.

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

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 675 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6 ed. rev. e atual. / por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 94 p.

GOMES, Nuno de Sá. GOMES. *Manual de direito fiscal*. vol. II. 9ª ed. Rei dos Livros: Coimbra, 2000, p. 208.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 560 p.

_____. Ausência de Progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31.

MAMEDE, GLADSTON. *IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 183 p.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005. 926 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 206 p.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. 65 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Perfil constitucional da hipótese de incidência do IPVA. *Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.4, n.23, p. 139-153, set./out. 2006.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

_____, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002. 146 p.

[1] Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG, Professor Adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Procurador do Município de Belo Horizonte e Advogado.

[2] Mestrando em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG, Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, Professor do Curso de Graduação da Universidade José do Rosário Vellano – Unifenas – e Advogado.

[3] O artigo 18, I, da Constituição de 1967, previa que: “Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;” (BRASIL, 1967a).

[4] Registre-se, por oportuno, que as taxas criadas para a finalidade de manutenção de rodovias e vias públicas são manifestamente inconstitucionais, pois não se trata de serviço público divisível, uma vez que não se consegue delimitar com exatidão os respectivos beneficiários da atividade estatal. Ademais, poder-se-ia questionar que a

manutenção somente se realizar através de obra pública, que não permite a exigência de taxa, já que há previsão constitucional de tributo específico para este fato gerador, observado seus pressupostos normativos.

[5] A TRU, dentre outros questionamentos, era contestada em razão de sua base de cálculo ser o valor do veículo e não a prestação de serviço estatal. Esse tipo de base de cálculo é característica dos impostos e não das taxas.

[6] O artigo 23, III, da Constituição de 1967, item acrescentado pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985, dispunha que: “Art. 23: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – (...); II – (...); III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos;” (BRASIL, 1967c)

[7] A redação não disciplina com exatidão o fato gerador, sendo praticamente um derivativo da interpretação dos considerandos da exposição de motivos e outros aspectos inseridos no texto normativo.

[8] Não se pode deixar de consignar, aqui, a absoluta discordância do precedente do STF sobre a matéria, que torna inócua a previsão constitucional inserida no art. 146, inciso III, da CRFB, determinando a prévia edição de lei complementar definindo os elementos essenciais para que os entes federados instituíam validamente os tributos de suas respectivas competências. Ademais, este posicionamento permite o conflito de competência entre os Estados-membros, que somente pode ser afastado através da edição de lei complementar. Necessária a ressalva, uma vez que o presente texto não tem o objetivo de abordar esta questão.

[9] O professor Sacha Calmon Navarro Coelho afirma, com propriedade, que “afigram-se mais como apelidos diversos do que mudanças dogmáticas de conteúdo.” (2007, p. 376)

[10] Amílcar Arújo Falcão, Diro Jarach, Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros.

[11] No IPTU, a base de cálculo também apurada na modalidade de lançamento de ofício, parte da denominada Planta de Valores Genéricos, que de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, somente pode ser fixada por lei. Dessa forma, o valor venal que deveria nortear a incidência do imposto fica defasado, acarretando a indevida diminuição da arrecadação, em prejuízo à coletividade, além de causar uma injustiça fiscal, já que os contribuintes não recolhem em conformidade com sua capacidade econômica.

[12] Conforme apresentado por José Marcos Domingues de Oliveira (1998, p. 42-45), o princípio da capacidade encontra-se positivado em várias constituições: Itália (art. 53), Espanha (art. 31), Venezuela (art. 223), Portugal (art. 130, nº 2), Argentina (art. 4º) etc.

[13] A Emenda nº 18 à Constituição de 1946, elaborada em 1965, excluiu da redação original a previsão expressa do princípio. A Constituição de 1967, assim como, nas posteriores Emendas Constitucionais, inclusive a de nº 01 em 1969, o princípio da capacidade contributiva não tinha previsão expressa no texto normativo.

[14] Misabel Abreu Machado Derzi elaborou substancial estudo sobre o princípio da igualdade, onde ressalta:

“Com a formação do Estado moderno e a superação do feudalismo, a nova ordem econômica capitalista que se inicia tem seu ponto alto no século XVIII. Locke, Rousseau e Montesquieu ofereceram postulados teóricos e doutrinários convenientes ao momento histórico da nova ordem, aproveitados pelos revolucionários franceses e norte-americanos. O princípio da igualdade vem expresso na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e surge como reação a um sistema de privilégios e discriminações.

Lembra Lejeune Varcárcel que a cristalização do princípio da igualdade em perspectiva constitucional vem então de forma revolucionária como ruptura ao sistema anterior. Marcado, por tal razão, de rigidez (cf. op. cit., p. 37), serviu ao Estado policial e neutro do liberalismo econômico com que a burguesia se firmou como classe política dominante. Nesse enfoque do liberalismo, o princípio da igualdade se desdobra em paridade de tratamento perante a lei, sem quaisquer privilégios, como reforço da segurança jurídica. Realçam-se apenas os aspectos negativos do princípio, vedando-se as discriminações no teor da lei e, finalmente, compreende-se como justa a tributação proporcional à capacidade contributiva de cada um. No Direito Tributário, generalidade e capacidade contributiva são os correspondentes dessas noções de justiça como norma de tratamento, perfeitamente compatíveis com o capitalismo liberal.

Mas o constitucionalismo moderno trabalha com exigências jurídicas concretas. Abandona a igualdade formal própria do liberalismo clássico e, ao impulso das idéias socializantes, impõe a busca da igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. O Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade.” (BALEEIRO, 1998, p. 528-529).

[15] Na Alemanha, por sua vez, o princípio da capacidade contributiva não é previsto expressamente no texto constitucional. Compete ao princípio constitucional da igualdade direcionar a justiça social e, por conseguinte, tributação justa. Nesse país, a doutrina e a jurisprudência declaram-se favoráveis pela aplicação, mesmo que não positivada na Constituição, do princípio da capacidade contributiva. Para os alemães, através do princípio pode-se alcançar a justiça tributária.

[16] O princípio da vedação ao confisco não é objeto do presente trabalho, apesar de sua menção. O mencionado merece a produção de trabalho próprio e detalhado.

[17] OLIVEIRA (1998, p. 57) e SCHOUERI (2005, 282 – 285).

[18] Como, por exemplo, capacidade contributiva sob a ótica do talento pessoal.

[19] A Emenda nº 29 alterou e acrescentou dispositivos no texto constitucional. Dentre outros, alterou o parágrafo primeiro e acrescentou dois incisos ao art. 156 CRFB. Visivelmente, o objetivo do constituinte derivado era de autorizar a progressividade no IPTU, em razão do valor, localização e uso do imóvel.

[20] “Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos. Moschetti a conceituou como ‘aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas’, e não ‘qualquer manifestação de riqueza’, acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, personalizando o conceito Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrando, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a ‘sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos; Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contributiva. Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma profunda unidade sistemática, como ‘emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos.’ Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da igualdade de todos perante a lei na medida de suas desigualdades.” (COELHO, 1999, p. 81).