

**FUNDAMENTOS DISSONANTES DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA SOBRE
EMBARCAÇÕES E AERONAVES**

**BACKGROUND OF THE PRINCIPLE OF CAPACITY DISSONANT
CONTRIBUTORY: THE SUPREME COURT FEDERAL AND THE IMPACT TAX
PROPERTY OF AUTOMOTIVE VEHICLES - IPVA ON VESSELS AND AIRCRAFT**

Antônio Carlos Diniz Murta.
**Doutor em Direito pela UFMG / Professor do Programa de Mestrado em Direito da
Universidade FUMEC**

Fernando Bretas Vieira Porto
**Mestrando e Representante Discente do Programa de Mestrado em Direito da Universidade
FUMEC**

RESUMO

A tributação brasileira é calcada em princípios norteadores de sua imposição sobre a sociedade. Dentre eles, identificamos o Princípio da Capacidade Contributiva. Seu escopo é buscar maior justiça tributária em face da condição econômica de quem paga tributo. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal tem manifestado entendimento no sentido de vedar-se a tributação do IPVA sobre embarcações e aeronaves no país; partindo de uma interpretação histórica do imposto, acolhendo a tese de ser sucedâneo da “*Taxa Rodoviária Única*”. Consagrada esta ideia, denota-se fragilização na justiça tributária. O indigitado tema merece ser enfrentado com maior argúcia e acuidade dada suas implicações na seara jurídica e tributária brasileira.

PALAVRAS CHAVES: IPVA; Incidência Embarcações e Aeronaves; Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

The Brazilian tax is grounded in guiding principles of its imposition over society. Among them, we identified the Contributory Principle of Capacity. Its scope is to seek greater tax justice in the face of the economic condition of those who paid tribute. However, the Supreme Court has expressed understanding in order to seal up the taxation of property taxes on vessels and aircraft in the country, starting from a historical interpretation of the tax, welcoming the thesis to be substitute for "Road Residential Rate". Enshrined this idea, we denote weakening in tax justice. The theme nominee deserves to be faced with greater subtlety and acuity given its implications for the legal harvest and Brazilian tax.

KEYWORDS: IPVA Incidence Vessels and Aircraft; Contributory capacity.

INTRODUÇÃO

Hodiernamente muito se tem buscado, não só ao legislador ao instituir um tributo, mas, paralelamente, ao Judiciário ao julgar eventual controvérsia que envolva sua cobrança, aplicar-se o denominado princípio da “capacidade contributiva”.

Nesta toada, o escopo almejado se volta a tentar delimitar o alcance da transferência de patrimônio, via pagamento do apontado tributo, aos cofres públicos, impedindo que a exação traga perdas consideráveis a quem paga - eventualmente configurando-se efetivamente um confisco tributário – e, até mesmo, buscar-se tributar, não importando qual seja a medida ou espécie tributária, destinatário, seja pessoa física ou jurídica, destituída de condição, aptidão ou capacidade tributária.

Mesmo que, circunstancialmente, dado sujeito passivo possa se submeter, com sacrifício e esforço desmedido, à imposição tributária que lhe é reservada, a médio prazo, por mais que tente, não poderá, face à sua ausência de “capacidade tributária”, fazer frente às obrigações perante ao Fisco, causando-lhe, assim, possível derrocada econômica, pessoal ou empresarial.

Em outras palavras, os fundamentos da “capacidade contributiva” se voltariam a estabelecer regramentos, voltados ao legislador ordinário, para que, ao instituir dado tributo, de sua competência, tenha consciência das balizas estreitas da condição de pagamento daqueles que sofrerão a respectiva cobrança. Em outras palavras, não se pode cobrar mais do que possa, dentro de um padrão de equilíbrio e razoabilidade econômica, sempre tendo em conta a dinâmica social e econômica da sociedade, sujeita e mutabilidade e vicissitudes frequentes, mormente no Brasil cuja economia ainda se revela um campo de alterações contínuas.

No entanto, deixando de lado o que, normalmente, se discute a respeito de “capacidade contributiva”, qual seja; não se cobrar tributo de quem não tenha – a despeito da possibilidade de fazê-lo – ou, acaso cobrado, que se faça de maneira proporcional à condição de riqueza do contribuinte, devemos focar nossa atenção outro ponto ou ótica de aplicação deste princípio.

Esta ponderação se volta, sobretudo, para decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal, como nos RE n. 134.509-8, 255-111, 379-572, dentre outros, quanto à impossibilidade de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Os fundamentos desta decisão são basicamente calcados no entendimento de que o referido imposto substituiu à denominada “Taxa Rodoviária Única” cujo campo de incidência abrangia, apenas, os veículos terrestres.

Tal exegese, por mais que possa soar tecnicamente apurada, destoa e afronta a melhor interpretação da denominada “capacidade contributiva”, na medida em que exclui da imposição tributária, via incidência de IPVA, de parcela considerável de pessoas dotadas de grande, efetiva e indiscutível condição econômica para arcar com o ônus tributário, fazendo com que aqueles proprietários de veículos automotores terrestres (carro, moto, etc.) arquem com todo o peso da tributação veicular no Brasil; causando, assim, ingente e patente injustiça tributária.

1. DESENVOLVIMENTO

1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição de 1988 dispõe normativas sobre o sistema tributário especialmente entre os artigos 145 e 162 e elas representam um esforço de aperfeiçoamento do nosso sistema constitucional tributário no sentido de simplificar e modernizar o sistema, reduzir injustiças fiscais, ampliar os contribuintes e corrigir os desequilíbrios regionais.

Sem embargo da vasta normatização, contida no texto maior, sobre matéria tributária, tratando desde competência tributária, espécies tributárias e mesmo objeto de inúmeras leis complementares sobre a matéria, denota-se, com pesar, a insuficiência deste tratamento como medida eficaz de segurança, transparência e contenção do avanço incontido, independente de cor partidária, da carga impositiva tributária, especialmente, para nossa surpresa após a redemocratização (ainda recente) do país.

Democracia no Brasil não é saudável para o bolso do contribuinte.

1.2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais revelam regras de garantia dos direitos individuais e coletivos, expressos, inclusive, no próprio preâmbulo da Constituição Federal. O texto constitucional de 1988 consagrou como não poderia deixar de fazê-lo, os princípios tradicionais

da história tributária brasileira que se sucedem, com suas vicissitudes e modificações terminológicas, desde os primórdios da 1ª Constituição, ainda sob o Império brasileiro.

Nesta esteira de pensamento, enfatizando a importância dos princípios na senda tributária, Luciano Amaro (2003, p.110) ressalta que “(...) alguns dos chamados princípios tributários não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade.” Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática; a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio”, sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição (AMARO, 2003, p.110).

Não obstante as dificuldades de estabelecer a amplitude da definição de princípio, mormente sua repercussão na seara tributária, sua leitura e aplicação se matiza conforme a ótica de seu intérprete, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que:

O vocábulo “*princípio*” porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo padrões de valores daquele que o interpreta (CARVALHO, 2008, p.248).

Na verdade poderíamos defender o entendimento que qualquer princípio, implícito ou explícito, expresso em lei ordinária (fato raro) seja no texto constitucional (hipótese mais provável), deve servir como norte ao intérprete de um caso jurídico concreto que lhe é apresentado, uma vez que seria o ponto de partida para a apreensão e compreensão do conjunto ou do todo a ser apreciado e, finalmente, interpretado, conforme visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2004, p.93), *in verbis*:

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

Pois bem, quando o princípio é constitucional, a sua aplicação é obrigatória. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz, adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo.

Em matéria tributária, os princípios visam, exclusivamente, restringir o poder estatal de tributar; com isso, assegurando os direitos fundamentais do sujeito passivo à segurança, ao bem-estar, planejamento familiar, à propriedade, atividade econômica e o próprio desenvolvimento sustentável do País, dentre outros. Nesta esteira, *exempli gratia*, foi instituído, o princípio da legalidade dos tributos que, por sua vez, influi na anterioridade e na anualidade. A eficácia desses princípios é *extra-lege*, sendo assim, não dependem de qualquer lei ordinária que os regule, podendo ser invocados a qualquer tempo. E mais, por ser cláusula pétrea da Constituição, esses princípios não podem ser alterados nem mesmo por Emenda Constitucional.¹

Já Hugo de Brito Machado cria um divisor de águas quando estabelece a possibilidade de algumas normas insertas no Sistema Tributário Nacional serem, efetivamente, cláusulas pétreas e outras, por simplesmente se inserirem em um contexto mais abrangente quando ensina que:

Assim, como o direito é na verdade um sistema de limites, todas as normas que integram a denominada legislação tributária, em sentido amplo, são limitações ao exercício do poder impositivo. E todas as normas que, na Constituição, tratam da tributação, constituem limitações constitucionais ao poder de tributar. Tomada, assim, a expressão limitações constitucionais ao poder de tributar, nesse sentido abrangente, certamente não se pode dizer que essas limitações constituem cláusulas pétreas. Mas existem normas sobre tributação que, sendo limites, como são, dizem respeito aos direitos fundamentais (MARTINS, 2005, p.113).

Abstraindo entendimentos distintos acerca de quais as limitações ao poder de tributar poderiam ser considerados cláusulas pétreas e enfatizando a importância dos princípios na senda tributária, Luciano Amaro ressalta que “(...) alguns dos chamados princípios tributários não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”. Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática; a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio”, sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição (AMARO, 2003, p.110).

¹ Artigo 60/CF – A constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

IV – os direitos e garantias fundamentais.

Artigo 150/CF – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

Por sua vez, ao contrário dos princípios calcados no trinômio legalidade/anterioridade/irretroatividade, a Constituição Federal nos apresenta princípios cuja exegese demanda do intérprete uma interlocução e ponderação mais cuidadosa considerando, especialmente, sua interpretação literal, descolada de uma situação concreta qualquer, cuja conclusão muitas vezes é inane.

Vejamos, por exemplo, o princípio da isonomia tributária². Este princípio nada mais nada menos é do que o princípio da igualdade – inserto no artigo 5º, inciso I, do texto constitucional – aplicado no campo das relações jurídico- tributárias.

Mas como dimensionar esta igualdade nestas relações? Tratamos neste campo do direito de inúmeras exações tributárias, derivadas de vários entes políticos autônomos cujo espectro de irradiação se volta para incontáveis hipóteses ou potencialidades tributáveis cujas respectivas leituras podem criar dificuldade das mais diversas para o intérprete da lei cotejado o caso concreto.

O mesmo raciocínio se voltaria para a interpretação do princípio que veda a limitação do tráfego por meio de tributos.³ Nesta limitação ao poder de tributar nos parece que o legislador constituinte deixou claro que a liberdade de ir e vir ou mesmo circulação jamais poderá ser cerceada ou mitigada por imposição tributária, seja ela de pessoas ou bens; entretanto a interpretação deste dispositivo constitucional exige do intérprete conhecimento dos vários e possíveis aspectos materiais de fatos geradores que poderiam, caso não restringidos, alcançar e impedir a mobilidade nacional.

O que causa espécie é o fato de que neste mesmo dispositivo se faz presente alusão a uma exceção. O denominado pedágio. No entanto o pedágio instituído e cobrado no Brasil hodierno tem natureza essencialmente contratual (preço público) causando, com isso, mais dificuldade ainda quanto ao alcance desta limitação ao poder de tributar.

Já em relação ao princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco nos deparamos com sutilezas terminológicas de difícil depuração.

² Artigo 150/CF – Sem prejuízo...*omissis*...é vedado*omissis*:

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

³ Artigo 150/CF – Sem prejuízo...*omissis*....é vedado...*omissis*:

V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Todo tributo é na verdade um confisco à parte da propriedade do sujeito passivo ou de quem ele substitua. O legislador não pretendeu vedar este tipo de confisco que continua valendo e prevalecendo nas relações entre quem paga (a sociedade) e quem recebe (o Estado).

O desiderato do legislador constituinte foi estabelecer vedação para um padrão de confisco que ultrapassasse determinados limites de, digamos, razoabilidade.

Que padrões seriam estes? Onde vamos buscá-los? São mutáveis? Haveria um enquadramento do denominado confisco conforme fosse dado tributo examinado? Ou só valeria para a carga tributária como um todo ou mesmo referente a dado ente político? Esta vedação alcançaria somente o tributo (interpretação literal) ou valeria mesmo para o crédito tributário, incluindo aí seus possíveis componentes, como o tributo, multas e juros de mora (interpretação teleológica)? A interpretação do confisco tributário poderia ser mensurada a partir do texto constitucional ou se faria necessário buscar auxílio em outros textos legais ou mesmo ciências de entorno ou inter-relacionadas (economia, administração, contabilidade, sociologia ou mesmo ciência política).

Sem pretender, diante da magnitude da tarefa a consumir, esgotar o tema relativo às limitações impostas, pelo texto constitucional, à competência legislativa tributária outorgada aos entes federados nos propusemos, mesmo que perfunctoriamente, a refletir sobre a figura da capacidade contributiva, prevista no artigo 145, em seu parágrafo 2, do texto constitucional.

Tal desiderato se faz, premente e necessário, mormente ao entendimento, consagrado, no Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 134.509-8, dentre outros, quanto a impossibilidade da incidência do denominado Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) , de competência do Estado Membro.

Por maioria de votos daquela corte, fazendo uso de interpretação histórica de forma equivocada e dissonante dos fins pretendidos de uma verdadeira justiça fiscal, tem entendido, aquela corte, pela impossibilidade de incidência daquele imposto sobre embarcações e aeronaves.

2. Princípio da Capacidade Contributiva

Existe um caráter teológico na elaboração de um ideal de Constituição, traduzido em uma busca incessante de rompimento do positivismo jurídico, objetivando, sempre, a validade e, principalmente, a efetividade das normas e princípios constitucionais.

O poder constituinte originário traduz, na constituição escrita, uma procura incessante da efetiva aplicabilidade das normas constitucionais, de modo a se alcançar um modelo eficaz que satisfaça o bem-estar social e cumpra os alcances máximos da dignidade da pessoa humana, mormente em relação aos princípios gerais ordenadores do Sistema Tributário Nacional, normas não só de direitos, mas também, e principalmente, de garantias fundamentais.

Por meio das novas perspectivas constitucionais traça-se uma nova interpretação constitucional, buscando a efetividade aproximada da verdade e da realidade constitucional.

Tem-se, com isso, que não basta a mera positivação dos ideais constitucionalistas em textos constitucionais escritos ou não. Nem sempre o objetivo de conferir força normativa encontra-se presente, sendo necessário também se fazer a implementação ou concretização das mesmas no plano social e econômico.

O princípio da capacidade contributiva, positivado e consagrado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal Brasileira de 1988, de nada tem serventia se não houver sua aplicabilidade a todos os impostos e uma distribuição justa e adequada da carga tributária entre os membros da sociedade.

A atual fase de grandes avanços tecnológicos exige o repensar da efetividade dos limites constitucionais do Poder de Tributar e de seu papel como exercício da cidadania, sendo o princípio da capacidade contributiva um princípio norteador do direito fundamental a uma justa tributação e justa distribuição de renda e tributos.

As transformações ocorridas no mundo hoje requerem um olhar renovado sobre o fenômeno jurídico. O positivismo jurídico tradicional tem se mostrado cada vez mais insuficiente para atender as novas demandas de uma sociedade global, complexa e consumista. As teorias contemporâneas tentam estabelecer um novo olhar e, para tanto, dão importância aos problemas da indeterminação do Direito e as relações entre o direito, a moral e a política denominado-as de pós-positivistas. A discussão atual gira em torno da necessidade dessa conexão entre Direito e moral. Uns entendem ser apenas contingente, como querem os adeptos do positivismo, ou, ao contrário, necessária, implicando em uma nova maneira de se ver o Direito. Estas questões se refletem especialmente na seara do Direito Constitucional e do Direito Tributário. Aquela como base do Direito Nacional, este como um vilão governamental que consome as economias do cidadão.

Este espaço passa a ser ocupado por uma Constituição intensamente invasora, que impregna e condiciona a legislação, a jurisprudência, os operadores do Direito em geral e, também, os mais

diversos atores políticos. A constituição e seus princípios surgem como forma de limitação ao Poder Estatal.

O Constitucionalismo contemporâneo passa a transformar os valores e opções políticas fundamentais em normas jurídicas, num grau de hierarquia ou centralidade diferenciado em relação às demais normas do sistema e que, portanto, as condiciona.

As Constituições não possuem mais apenas o objetivo de repartir os poderes do Estado e distribuir a competência própria dos órgãos deste, mas de limitar poder e de estabelecer direitos fundamentais, e, por meio destes, uma ordem de valores e de justiça que exigirá postura ativa dos órgãos estatais e de toda a sociedade no sentido da sua realização e efetivação.

Neste contexto, quando se fala em “poder de tributar” refere-se ao poder jurídico, a uma atribuição estatal que é, de fato, um poder dever do Estado, ao qual a carta política fundamental pode impor restrições, que são justamente as limitações ao poder de tributar. O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva.

Assim, o Poder de Tributar, modernamente, é o campo predileto do labor constitucional. A um, por que o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias a realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos (COELHO, 1993, p.18-19). A três, por que é necessária a aplicabilidade efetiva dos limites constitucionais impostos ao Poder de Tributar.

Sendo o princípio da capacidade contributiva o mais importante princípio de efetividade de justiça tributária, este é imprescindível para o exercício dos outros direitos ditados pela Carta Constitucional, uma vez que possui grande relevância na compreensão da igualdade na tributação, na afirmação da cidadania e na redução das desigualdades sociais e econômicas.

2. 1. A Capacidade Contributiva no Direito brasileiro

A Capacidade Contributiva esteve prevista no direito brasileiro desde a constituição do Império de 1824.

Analisando as diversas constituições Brasileiras (1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, EC1/1969 e 1988), verifica-se que o princípio da capacidade contributiva foi previsto já na Constituição Imperial, de 25 de março de 1824, que rezava em seu artigo 179, inciso XV, o seguinte:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XV. Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres (BRASIL, 2010, p.87)

Na constituição de 1988, objeto maior de nosso estudo, considerada como a Constituição Cidadã⁴, a capacidade contributiva voltou à condição de princípio constitucional com um significado particularmente importante. A volta da previsão constitucional da capacidade contributiva pode ser vista como uma reação à pressão do contribuinte, após um período de restrição de direitos, particularmente no direito tributário. Apesar da crítica a esse período, não pode ser deixado de lado o fato de que nos últimos treze anos reproduziram-se mais abusos em matéria fiscal do que em todo o período de regime militar (ZILVETI, 2004, p. 160).

A estrutura constitucional e a forma como está colocado esse princípio em nossa constituição atual é alvo de inúmeras interpretações divergentes à vista da redação de seu texto, bem como são inúmeros os questionamentos sobre sua real efetividade e eficácia. É o que passaremos a analisar.

2.2. Sentido da expressão “*Sempre que Possível*”

A doutrina se divide acerca da interpretação da expressão "sempre que possível".

Debruçando-se sobre o sentido que a doutrina atribuiu a essa expressão “*sempre que possível*”; vislumbram-se três interpretações:

A primeira afirma que ele conteria apenas uma recomendação, como se dissesse: se puder, faça. (...). Um segundo sentido – mais nítido é o que lhe atribui papel negativo.

⁴ Nome dado à Constituição de 1988 pelo então presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Ulysses Guimarães. Ulysses Guimarães em seu discurso na Constituinte em 27 de julho de 1988: “essa será a Constituição cidadã, porque recuperará como cidadãos milhões de brasileiros, vítimas da pior das discriminações: a miséria”. “Cidadão é o usuário de bens e serviços do desenvolvimento. Isso hoje não acontece com milhões de brasileiros, segregados nos guetos da perseguição social”.

Vale dizer, quando a constituição estabelece que “*sempre que possível* deve ser atendida a capacidade contributiva”, disto decorre que, por haver prestigiado tal figura, a Constituição não admite imposto sem ela(...). Há um terceiro entendimento a ser considerado que defende existir um ângulo positivo do “*sempre que possível*” no sentido de que o preceito conteria a previsão de que “só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva”. Ou seja, colocando a tônica no “*sempre*” e não no “*possível*”. Sempre que for possível, atenda-se a capacidade contributiva. Vale dizer, se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isso não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional. Ou seja, não é apenas quando ela inexistir (limite negativo) que haverá inconstitucionalidade, mas também quando ele existir, mas não for adequadamente captada, haverá violação ao §1º do art. 145. numa visão forte, a expressão esta determinando que a capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingida sempre que decretada (GRECO, 2002, p.299-300) (grifo nosso).

Temos, então, que o alcance deste princípio é amplo e não se restringe apenas para obrigar a aplicabilidade do mesmo quando for detectada a existência de capacidade contributiva. O sentido da expressão “sempre que possível” indica um caminho que o legislador deve percorrer, sempre que isto for possível, pois introduz na discussão a existência de um juízo de direcionamento, que deve guiar a apuração dos valores a serem atendidos no contexto da atividade tributária. Assim, a expressão não se trata apenas de simples recomendação.

A controvérsia instaurada, portanto, situa-se no grau de compulsoriedade ou não do princípio, em que pese alguns doutrinadores entenderem que a expressão é inócua, já que ninguém pode fazer aquilo que é impossível (CARVALHO, 1988), operando na medida de sua possibilidade. A divisão doutrinária existente, então, está entre aqueles que propugnam pela aplicação obrigatória do princípio para qualquer exação de natureza tributária, e os que afirmam a obrigatoriedade de sua observância somente nos casos onde, por suas respectivas hipóteses de incidência, as exações fiscais assim autorizem. Por outro lado, algum consenso existe que, diante de tributos com fins preponderantemente extrafiscais, uma relativização (ou exclusão) da capacidade contributiva esteja legitimada (ROHENKOHI, 2007, p.172).

Filiado a essa corrente, destacamos o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins (1989, p.79), o qual critica o fato da expressão ter sido colocada no início do parágrafo, permitindo que se entenda que a expressão comandaria não apenas a graduação pessoal, mas também a capacidade contributiva. Para este autor a expressão trata-se de uma imperfeição linguística, onde está inadequadamente localizada dentro da frase, podendo levar a interpretações menos avisadas. A interpretação mais coerente é a de que a Capacidade Contributiva seja respeitada sempre, e não se possível, para que seu desrespeito não implique confisco. Assim, com

base nesta corrente podemos verificar que todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, sujeitam-se a este princípio.

Realmente, a expressão sempre que possível diz respeito apenas à atribuição de caráter pessoal aos impostos. Não à graduação destes segundo a Capacidade Econômica dos contribuintes. Por isto não temos dúvida em afirmar que o sentido da cláusula sempre que possível contida no artigo 145 § 1º, da Constituição Federal, é o de permitir a existência de impostos sem caráter pessoal, e não de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte (MACHADO, 1989, p.124-126). O art. 145, §1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. Assim, a sentença “*sempre que possível* os impostos serão pessoais e graduados segundo a Capacidade Contributiva do contribuinte” quer referir que a pessoalidade e a capacidade contributiva só não devem ser observadas quando isso seja impossível (ROHENKOHI, 2007, p.199).

Com base nessa teoria podemos verificar que todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição da capacidade contributiva, sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva. Não se trata de mera norma programática, destituído de juridicidade, mas de imposição constitucional, de natureza obrigatória, que vincula tanto o legislador quanto o juiz. Assim, os princípios apenas não serão observados quando realmente não for possível. A pessoalidade e a Capacidade Contributiva só não devem ser observadas quando isso seja impossível.

A nosso ver, mesmo os impostos com finalidade extrafiscal devem respeitar tal mandamento constitucional, pena de traduzir-se em confisco e ato atentatório ao sagrado direito de propriedade. Os fins extrafiscais terão sempre um limite, também em consequência do art. 145, §1º (constituição federal de 1988), do núcleo essencial dos direitos fundamentais consagrados na Constituição. Por exemplo, um imposto que tenha como objetivo, um imposto que tenha como objetivo estimular a função social da propriedade não pode, por sua medida, traduzir-se em confisco; e não há fundamento que possa suplantar validamente tal limite (ROHENKOHI, 2007, p.199).

Tendo em vista o posicionamento por nos adotado no presente trabalho (Capacidade Contributiva como fonte indireta de efetividade de determinados direitos fundamentais), não vislumbramos qualquer possibilidade de exclusão da incidência da norma da Capacidade Contributiva. A expressão não se trata de simples recomendação, ou de um “se não puder (querer), não faça”, é tido como algo inconteste (ROHENKOHI, 2007, p.172). A tributação jamais poderá atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais, e nessa graduação, inexistirá aptidão econômica para sujeição às incidências fiscais, independentemente da espécie ou da finalidade (fiscal ou extra-fiscal) do gravame (ROHENKOHI, 2007, p.201).

Não compreendemos e compactuamos como não ser possível, diante de qualquer tributo não vinculado, a consideração de aspectos pessoais do contribuinte.

É bem de ver que a cláusula “sempre que possível” não traduz mera faculdade à disposição do legislador infraconstitucional, repita-se, mas imperativo no sentido de privilegiar os impostos pessoais, prioritariamente, e, secundariamente, criar também impostos de natureza impessoal, a teor dos incidentes sobre a produção e a circulação, dentre outros. Entendemos, realmente, que esse primado constitucional é aplicável a todos os tributos, pois em nenhum momento o legislador poderá fazer tábula rasa da capacidade contributiva. Ademais, assinalamos, insistindo, que a capacidade contributiva de também permear todos os tributos, pois, em se tratando de taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, a hipótese de incidência não é a atividade estatal em si, mas a conduta particular a ela correspondente (JARDIM, 2003, p.181).

Portando, a tributação jamais poderá atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais. Manifestamos, assim, nossa desconformidade com os autores que excluem da disciplina do artigo 145, §1º da constituição federal todos aqueles impostos que não podem ser classificados como pessoais, ou mesmo apenas os que incidam sobre o consumo (chamados de indiretos) ou aqueles que, não estando presididos por finalidades extrafiscais, gravam o comércio exterior.

A extrafiscalidade é utilizada como argumento para defender que a colocação da expressão sempre que possível no Texto Constitucional teria visado apenas permitir exceções, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos (CONTI, 1997, p.48). Assim, a extrafiscalidade consistiria na utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcenderiam a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades de Governo. A política extrafiscal justificaria a

elevação das alíquotas e o tributo excessivo com o fito de coibir certas atividades consideradas nocivas à saúde e ao desenvolvimento econômico. Opinião contrária a essa (CARRAZZA, 2003, p.86), destaca que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Produtos Especializados (IPI) devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, porém, as normas que determinam que tais impostos sejam seletivos não dão margem a faculdade do legislador, ao contrário, impõe um dever. Tal dever, assim, deve ser cumprido no sentido de coibir certas atividades e prestigiar outras, bem como aumentar ou diminuir a carga em face da essencialidade do produto. A seletividade, neste caso, é inegavelmente realizada como consequência do princípio da Capacidade Contributiva.

Na verdade, as tributações extrafiscais somente são justificadas se incidirem sobre uma real existência de renda, servindo “como instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário” (OLIVIERA, 1998, p.55) de maneira a realizar o princípio da capacidade contributiva. E ainda, o fim indiscutivelmente distributivo deste tipo de tributação coaduna-se com o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e, no mesmo plano, com a consecução da justiça.

Além das dúvidas geradas pela redação do art. 145 da CRFB em relação aos termos acima referidos, é tortuosa na doutrina a questão da abrangência do princípio da capacidade contributiva. Em outras palavras, a definição das espécies de tributos que ele poderia atingir, uma vez que, apesar do Texto Constitucional se referir especificamente aos impostos, grande parte dos autores dedicados ao tema aceita a possibilidade de se estender a aplicação às demais espécies tributárias. A limitação do princípio da capacidade unicamente aos impostos é justificada, notadamente em relação às taxas, uma vez que na cobrança destas não se leva em consideração o sujeito passivo, o que seria indispensável para graduação do tributo em face da Capacidade Contributiva do contribuinte.

2.3. Sentido da expressão “*caráter pessoal*”

O caráter pessoal refere-se à aptidão do imposto de poder se relacionar com a pessoa do sujeito passivo da obrigação, considerando-se a sua condição econômica especial e levando-se em conta os indícios que melhor valorem esta situação.

A Constituição Federal de 1988 consagrou a pessoalidade tributária ao determinar que os impostos terão caráter pessoal. Ao destacar expressamente esta preferência, a Constituição

Federal de 1988 está adotando a clássica distinção de que os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real⁵.

Imposto pessoal é aquele em cuja quantificação, seja através da base de cálculo, seja da alíquota, ou de ambas, são consideradas as condições pessoais de cada contribuinte. São aqueles que levam em consideração na determinação da hipótese de incidência elementos nitidamente integrantes do aspecto pessoal inerente à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, considerando a sua condição econômica especial e levando-se em conta os índices que melhor valorizem essa situação, por sua natureza são diretos. A personalização dos impostos está condicionada a viabilidade jurídica na sua criação, por isso utilizou a expressão sempre que possível os impostos terão caráter pessoal. Ou seja, essa a regra. Somente será aceita a criação de impostos reais quando não for possível a pessoalidade dos mesmos, ou seja, foi determinado ao legislador para que sempre que possível institua a tributação com o uso do critério da pessoalidade.

Já o imposto real é aquele cuja quantificação leva-se em conta apenas a matéria tributável objetivamente. São aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência descreve um fato ou acontecimento independente do elemento pessoal.

3. Capacidade Contributiva nos tributos em geral

No estudo da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos, em geral, serão utilizados a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, que classificam os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Analisar-se-á a aplicação do princípio da capacidade contributiva à essas espécies tributárias. Traremos à baila sempre a visão de capacidade contributiva como espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação, nomeadamente para a tributação exercida sobre o direito de propriedade, renda e o direito de livre exercício da profissão. Espaço jurídico

⁵ ZILVETI faz uma crítica a esta classificação colocando que o imposto não incide sobre a “*coisa/ bem*” mas sim sobre a riqueza que a “*coisa*” representa. Uma vez que quem responde pela riqueza gravada pelo imposto é sempre a pessoa do contribuinte, onde a obrigação tributária será sempre pessoal, e para argumento de sua crítica, utiliza a Súmula 539 do STF que entendeu como inconstitucional a lei municipal que reduzia o imposto predial urbano sobre imóveis ocupados para residência do proprietário, neste sentido reconheceu o STF que não há como abstrair a pessoalidade dos impostos classificados como “*reais*”. (ZILVETI, 2004, p.266-267).

esse, sempre limitado pelos princípios superiores da liberdade e dos direitos à propriedade e à profissão, sendo, pois, irrenunciável, o dever de sujeição da Capacidade contributiva às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Diferentemente do que determinava o texto da Constituição de 1946, em seu artigo 202, que fazia expressa referência a “tributos”, como analisado no capítulo 2 desse trabalho, a Carta Constitucional de 1988, trouxe de forma expressa, que o princípio da capacidade contributiva informa diretamente apenas a tributação por meio de impostos.

O que interessa saber é se este preceito constitucional deve ser interpretado nesse sentido literal, ou se estenderia às demais espécies tributárias, norteadas a criação dos demais tributos (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios).

Obviamente, o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao Judiciário.

Ora, como deixar de reconhecer caráter jurídico a uma disposição constitucional, mormente quando “retira” do indivíduo parte de sua propriedade, renda ou fruto de seu trabalho? Como deixar de reconhecer a necessidade de buscarmos a aplicação contínua do Princípio da Capacidade Contributiva à todas as espécies tributárias mormente quando essa tributação atinge diretamente o poder de compra e de subsistência do indivíduo, restringindo, em termos a sua capacidade de aquisição de bens e produtos necessários a seu bem estar? Para perquirir o assunto será feita uma análise da aplicação do princípio da capacidade contributiva às diversas espécies tributárias, escolhendo algumas dessas espécies mais polêmicas.

De toda sorte, é importante deixarmos claro que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é determinado, inexoravelmente, pela tutela dos direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição Federal. Assim, inexistirá capacidade contributiva, com efeito, sempre que os tributos (em todas as espécies) impossibilitarem o exercício de quaisquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, caracterizando qualquer redução razoável da renda ou da propriedade do cidadão, principalmente com objetivo de confiscar-lhe, diretamente ou indiretamente, o bem adquirido.

Não só quando forem atingidos bens e produtos do cidadão, mas quando a tributação tornar impossível o exercício, pelo contribuinte, dos direitos e garantias fundamentais e sociais expressos na constituição (saúde, educação, lazer, segurança, previdência social, maternidade, e tantos outros).

E é nesse panorama que devemos conjugar a aplicação do princípio da capacidade contributiva as diversas espécies de tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), advogando, sempre, pela aplicabilidade de tal princípio a todos os tributos, sejam vinculados, sejam não vinculados a uma atividade estatal específica ou a um poder de polícia qualquer, diretos ou indiretos, reais ou pessoais.

No âmbito doutrinário, são três as correntes sobre o tema: a) a que admite a aplicabilidade do princípio apenas aos impostos, conforme literalidade da atual carta constitucional; b) outra que entende que o princípio deve aplicar-se, imperiosamente a todos os tributos, como determinava a constituição de 1946; c) uma terceira que advoga que o princípio é compulsório aos impostos e facultativo às demais espécies tributárias.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao seu turno, é partidária da última posição listada, conforme se depreende do julgamento por seu Pleno, em sede do Recurso Extraordinário 177.835-1, quando assentada à constitucionalidade da aplicação do princípio às taxas, tendo em vista a inexistência de qualquer impedimento para a não aplicação da norma do art. 145, §1º para os tributos que não somente os impostos (ROHENKOHI, 2007, p.196).

3. 1. Capacidade Contributiva e impostos

A tese da aplicação do princípio da capacidade contributiva, em relação aos impostos, é menos conflituosa, e encontra mais adeptos na doutrina brasileira, pois, além da expressa determinação constitucional, é na tributação por meio dos impostos que se tem facilitada a mensuração dos atributos do sujeito passivo do ônus tributário, ficando mais notadamente marcado o caráter pessoal impresso no mandamento constitucional.

Ou seja, como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos. Nesse tópico (aplicação da capacidade contributiva aos impostos), verificamos divergências na doutrina no que tange à aplicação do referido princípio aos impostos sobre o patrimônio e também sobre os impostos indiretos, motivo pelo qual analisaremos esses dois pontos polêmicos.

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas publicas não em razão daquilo

que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados. É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças a progressividade que eles conseguem atender ao Princípio da Capacidade Contributiva (CARRAZZA, 2003, p.75).

Ressalte-se, aqui, que o imposto incide sobre a riqueza do contribuinte e não sobre a coisa ou o bem, não sendo o caso de obrigação *propter rem*.

Aliás, esse último já foi o entendimento adotado no Brasil que se tem notícia:

Com relação a muitos tributos, como é o caso do imposto predial, sucedâneo da antiga décima urbana, criada em 1808, que tinha o caráter de ônus real, ou ainda da taxa de água, que o Poder Judiciário, por mais de uma vez, reconheceu como ônus da coisa, isto é do prédio a que se achava ligada a rede de abastecimento de água, e não da pessoa que a houvesse consumido. Eram tais tributos, não tanto obrigações *propter rem* mas verdadeira hipoteca legal sobre o imóvel (MACHADO, 1974, p. 91).

Com muita força argumentativa, Conti opina pela aplicabilidade do princípio a todas as espécies tributárias, especialmente pelos limites a elas impostos, quais sejam: proibição do tributo como confisco e não-tributação do mínimo vital, observe-se:

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios (CONTI, 1997, p.65).

A determinação constitucional de incidência do princípio da capacidade contributiva, em relação aos impostos, é expressa, ficando notório o caráter pessoal impresso no mandamento constitucional.

3.2. Capacidade contributiva e IPVA. Divergência quanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O IPVA-Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor é um tributo de origem relativamente recente no direito positivo brasileiro; surgindo, para muitos, como sucedâneo da Taxa Rodoviária Única (TRU), outrora instituída e cobrada pela União Federal, no momento do

licenciamento do veículo; e cuja receita era aplicada em obras para conservação de rodovias. As alterações introduzidas por Emenda Constitucional aboliram a TRU e instituíram o IPVA, conferindo aos Estados- membros e ao Distrito Federal sua competência. Desde sua instituição, como previsão de criação, o IPVA não foi regulamentado por Lei Complementar; e, uma vez ausente qualquer norma sobre seu padrão geral de criação no Código Tributário Nacional, deu-se liberdade aos Estados para legislarem, via lei ordinária, acerca da forma de sua tributação.

Deste modo, considerando a liberdade dada aos legislativos estaduais, diversas foram às disparidades encontradas nas legislações, sobretudo no que toca à incidência sobre embarcações e aeronaves.

O IPVA é um imposto previsto no inciso III do artigo 155 da CF e com a denominação atual, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, que acrescentou o inciso III ao artigo 23 da CF então vigente, atribuindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo e vedando “a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos”. Como dito, ele sucede a antiga TRU, instituída pelo Decreto-Lei nº 999 de 21 de outubro de 1969, “devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional”.

Dizia o inciso III do artigo 23 da Constituição de 1967, de acordo com a Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, *in verbis*: “Art. 23 “C Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III (...) propriedade de veículos automotores, vedada à cobrança de impostos e taxas incidentes sobre a utilização de veículos”.

O texto constitucional, de 1967, não determinava qual seria a área de atuação das normas gerais, entendendo-se que haveria necessidade de lei complementar dispor sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte, sendo que estes conceitos gerais estavam previstos no Código Tributário Nacional (CTN), considerado, sem qualquer controvérsia, lei complementar, bem como sobre os conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Porém, não foi previsto o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do IPVA pela referida norma, até por que o CTN é anterior à EC n.º 27/85, que previu o imposto.

O artigo 155, inciso III, da vigente Carta Política manteve-o na esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal. Por sua vez o parágrafo 6º, do artigo 155 da CF/88, introduzido pela EC nº 42/2003, prevê que as suas alíquotas podem ser diferenciadas de acordo com o tipo de veículo e sua utilização, cabendo ao Senado Federal fixar-lhe alíquotas mínimas.

Em virtude da inexistência de disciplina específica no CTN, ficou-se obscura a questão da exigência prévia de lei complementar para sua instituição, gerando inúmeras discussões. Cada Estado edita a legislação própria sobre o IPVA e as alíquotas variam e apresentam, às vezes, feição extrafiscal, sobretudo quando privilegiam utilitários ou veículos nacionais, porém isto é muito pouco na busca da justiça fiscal.

Apesar de sua função essencialmente fiscal, o IPVA nunca obteve papel significativo no montante de recursos arrecadados pelos Estados. O ICMS e as transferências voluntárias da União são as principais fontes de recursos das unidades da federação, mesmo imputando o IPVA sobre embarcações e aeronaves com o potencial da frota brasileira amplamente divulgado (anexo B).

A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo e o seu fato gerador é a propriedade de veículo automotor. O fato gerador depreende de sua própria nomenclatura: a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie podendo ser aeronaves e embarcações. Este tributo a princípio tem função fiscal, como dito, pois é este seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para Estados e Municípios. É um tributo anual e em relação ao veículo novo, o fato gerador incide quando da sua primeira aquisição.

Como informado alhures, o STF tem jurisprudência consolidada, com base em interpretação consolidada, com base em interpretação histórica, entendendo o IPVA como sucedâneo da TRU, cobrada outrora apenas de veículos terrestres, quanto à impossibilidade da incidência daquele imposto sobre embarcações e aeronaves.

Tal exegese, mesmo que acolhendo os argumentos quanto às dificuldades de fiscalização e arrecadação do imposto dos proprietários de embarcações e aeronaves, dado que os respectivos registros de suas matrículas se dão em órgão federais (Capitania de Portos, Departamento de Aviação Civil/DAC, etc.), nos parece inconcebível albergar-se o tributar sobre proprietário de um carro popular, comprado, com dificuldade, mediante financiamento e não fazê-lo de proprietários de aeronaves e embarcações cujo valor apresentaria cifras, frequentemente, milionárias, utilizando-se artifícios de interpretação, dissociados do mundo real e financeiro nacional.

Sabe-se que o maior símbolo de riqueza hoje, não só no país como no mundo, não se consubstancia em carros – por mais representativos de status que o sejam – mas por aviões e aeronaves. Se a medida da tributação, via impostos, se dá pela medida de riqueza ou, pelo menos a aparência dela, desprezar-se a tributação, via IPVA, de proprietários de aeronaves e

embarcações, cuja finalidade é, rotineiramente, comodidade e deleite, é fazer *tabula rasa* do Princípio da “Capacidade Contributiva”

O Brasil possui a segunda maior frota de aviões do mundo, com 10.562 aeronaves. A frota atual de aviação executiva no Brasil possui 1.650 aeronaves, sendo 650 helicópteros, 350 jatos e 650 turboélices. O País possui a maior frota de helicópteros civis do mundo, com 1.100 aeronaves desse tipo.

Estes números colocam a frota executiva brasileira como a maior do hemisfério sul e a terceira do mundo, atrás, apenas, dos Estados Unidos e do Canadá. Tais veículos pertencem a pessoas físicas de alto poder aquisitivo e a empresas de grande faturamento. E sobre eles não incide o mesmo IPVA que, por exemplo, tributa o trabalhador proprietário de automóveis populares e motocicletas. Seus proprietários geralmente tem renda ou patrimônio elevado; e, por isso, capacidade maior de contribuir para o financiamento do Estado.

No mais, para aqueles frequentadores eventuais ou meros observadores, via notícias das badalações dos mais afortunados brasileiros, das praias mais privativas, onde se concentra os detentores da riqueza nacional (Angra dos Reis, Ilha Bela, etc.), afere-se número considerável e crescente de embarcações, havendo concorrência, como no caso dos carros, para quem tem o barco, ou melhor, iate, de maior número de pés (medida usual do tamanho de uma embarcação); abrangendo, inclusive, heliporto e comodidades das mais variadas.

Sabe-se que as feiras e exposições náuticas no Brasil são cada vez mais comuns, com a presença dos maiores fabricantes de embarcações do Mundo, cujo discurso sempre nos revela uma grandeza de números espantosa.

Imaginar-se que o proprietário de um iate, que tenha heliporto, sendo assim, também, proprietário de um helicóptero, não paga IPVA, por conta da “interpretação histórica” do STF, quando, por exemplo, o marinheiro, que presta serviço nesta embarcação, paga, enquanto proprietário, aquele imposto, por seu carro popular, causa espanto e assombro, mesmo naqueles que entendam que a carga tributária brasileira é desmedida.

Inversão perversa de valores e objetivos quanto ao que almeja uma sociedade democrática e com justiça fiscal.

Afirmar que o imposto incide sobre a utilização do veículo (em meio terrestre, apenas, e não nos meios aquático e aéreo); e não sobre a sua propriedade de qualquer veículo automotor, suscetível de registro, é restringir-lhe sua abrangência constitucional. A Constituição Federal

determina que o imposto seja gravado sobre a propriedade do veículo, gênero, tal como o define o dicionário Houaiss, isto é, com um “conceito geral que engloba todas as propriedades comuns que caracterizam um dado grupo ou classe de seres ou de objetos”.

O IPVA tem função fiscal, ou seja, arrecada recursos financeiros para que Estados e Municípios (após a repartição de receita) realizem seu papel maior: prover a sociedade de bens e serviços públicos. A atuação do Estado, além de reguladora, é também distributiva. Com recursos arrecadados por via tributária, fornece bens e serviços às camadas sociais menos assistidas e deixadas à parte do processo de produção, circulação e distribuição de riquezas.

Transparece aqui a função social deste tributo. Trata-se, portanto, de justiça tributária quando o IPVA recai sobre qualquer veículo automotor suscetível de registro e controle, mormente aqueles que são de maior valor,.

O artigo 145 da Constituição Federal reza que os impostos devem ter caráter pessoal e observar a “capacidade econômica do contribuinte” ou simplesmente a capacidade contributiva. Determina também que a progressividade seja obrigatória, permitindo a distinção da efetiva capacidade econômica do contribuinte. Promover a justiça tributária implica também aceitar que o Estado crie um sistema fiscal que, dentre outros requisitos, assegure que todos paguem seus tributos dentro da possibilidade de seus recursos, que é uma forma simples de exprimir o significado da expressão “capacidade contributiva”. Ora, com base em ambos os princípios, a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves certamente cumpriria critérios de justiça tributária, ampliando a hipótese de incidência do imposto. Trata-se de justiça tributária pois são as rendas com maior capacidade contributiva as destinadas à aquisição desses bens . Ao mesmo tempo, amplia a arrecadação para prover Estados e Municípios dos recursos que necessitam para fins de políticas sociais.

Entendemos, inclusive, não haver necessidade de emenda constitucional (CAMARA, 2014)⁶, como se tem notícia, a bem da justiça tributária, que a jurisprudência do STF, talvez a

⁶http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=55457D41902D12DA.node1?codteor=1112139&filename=Parecer-CCJC-01-08-2013

CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA
PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 140, DE 2012
(Apenso: PEC nº 283, de 2013)

Altera o inciso III do art. 155 da Constituição Federal para determinar que seja o imposto incidente sobre veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos.

recomposição considerável de seus ministros, altere o entendimento criticado, estabelecendo conceito de maior abrangência para veículo automotor, contemplando tanto os veículos terrestres quanto os aéreos e aquáticos.

Só, assim, teríamos efetivação do Princípio da “Capacidade Contributiva” numa área cuja atuação seria emblemática.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação brasileira se revela através de múltiplos tributos cuja, previsão e respectiva competência, estão no texto constitucional.

Ao exercer a competência tributária, outorgada pelo texto constitucional, o legislador ordinário não poderá ultrapassar os limites estabelecidos pelo texto constitucional, consagrados como as limitações ao poder de tributar.

Dentre aquelas limitações, nos deparamos o denominado Princípio da “*Capacidade Contributiva*”, cujo objeto primordial, sobretudo voltado aos impostos, é fazer com que haja maior justiça fiscal. Em outras palavras, quem tem maior condição de pagar tributo deverá arcar com maior ônus do que aquele que não tem.

Não é tão simples estabelecer as premissas de efetivação do Princípio da “*Capacidade Contributiva*”, mormente nos tributos tidos como indiretos, cuja característica dificulta percrustar, com segurança, a condição de riqueza de quem sofre o impacto do tributo.

No entanto, isto não acontece, pelo menos em tese, com os proprietários de embarcações e aeronaves. Estes, por opção e condição real de riqueza, se tornam proprietários de símbolos matérias de riqueza; e, por isso, seriam destinatários de uma maior imposição tributária, sobretudo a vista da incidência do IPVA.

A despeito de tal constatação, o STF, partindo de uma interpretação histórica, tem encampado a tese de que está fora do campo de incidência do IPVA as embarcações e aeronaves, entendendo ser o IPVA sucedâneo da TRU, cuja materialidade, segundo defende, alcançava apenas os veículos automotores terrestres.

Sem embargo da tramitação de propostas de emendas constitucionais objetivando deixar inequívoca para as mentes mais teimosas e cegas a razão econômico-social, da qual se busca a melhor medida de tributação, voltada para a justiça fiscal, entendemos despiendo tal

procedimento, na medida em que uma melhor e mais equilibrada interpretação, pela nova composição do STF, do Princípio da “*Capacidade Contributiva*”, aplicável, como uma luva, neste caso, permitiria alteração da jurisprudência atual já que dissociada da democracia fiscal que toda sociedade almeja.

Fazendo eco ao dito popular: “*O pior cego é aquele que não quer ver*”.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). **Vademecum universitário de direito RIDEEL**. 10. Ed. São Paulo: RIDEEL, 2010, p. 23-94.

CAMARA. **Proposta de emenda à constituição nº140, de 2012**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=55457D41902D12DA8398325AEC29F795.node1?codteor=1112139&filename=Parecer-CCJC-01-08-2013>. Acesso em: 13 fevereiro 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p.55.

CARVALHO, Paulo de Barros. Limitações ao Poder de Tributar. **Revista de direito tributário**. n. 46. Revista dos tribunais, 1988.

Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 248.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1993.

Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 93.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da Capacidade Contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 299-300.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.181.

MACHADO, Brandão. Apresentação do livro de Oswaldo de Moraes. **Curso de legislação tributária**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **O princípio da Capacidade Contributiva**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias. Vol. 14. São Paulo: Editoras Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 119- 139.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias. Vol. 14. São Paulo: Editoras Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 33-90.

Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. Pesquisas tributárias. São Paulo: Nova série, 2005, p. 113.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p55.

ROHENKOHI, Marcelo Saldanha. **O princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 172.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo. Quartier Latin: 2004.