



IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) E SUA INAPLICABILIDADE ÀS EMBARCAÇÕES E AERONAVES

Gabriela Lopes Cirelli¹
Valter Foletto Santin²

RESUMO

A incidência dos tributos no sistema tributário brasileiro, em diversas ocasiões, se dá de forma bastante severa em relação a contribuintes que não revelam sinais presuntivos de riqueza, enquanto se deixa de tributar quem realmente possui vultoso patrimônio, o que coloca em xeque o princípio da capacidade contributiva. Em virtude disso, imperioso discutir a possibilidade de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves - embora o Supremo Tribunal Federal entenda o contrário - adotando uma metodologia calcada em análise bibliográfica de textos, livros e jurisprudência. Será analisada, ainda, a existência de uma PEC que trata sobre o tema.

Palavras-chave: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Embarcações; Aeronaves; Supremo Tribunal Federal; Capacidade Contributiva

TAX ON THE PROPERTY OF MOTOR VEHICLES AND ITS INAPPLICABILITY TO VESSELS AND AIRCRAFTS

ABSTRACT

The incidence of taxes in the Brazilian tax system occurs in a very severe way in relation to taxpayers who do not reveal presumptive signs of wealth, while taxing those who really have large assets, which puts in question the principle of contributory capacity. As a result, it is imperative to discuss the possibility of the IPVA levying on vessels and aircraft - although the Federal Supreme Court understands otherwise - adopting a methodology based on bibliographic analysis of texts, books and jurisprudence. It will also be analyzed the existence of a constitutional amendment proposal that deals with the theme.

Keywords: Tax on Motor Vehicle Property; Vessels; Aircrafts; Federal Court of Justice; Contributory Capacity

INTRODUÇÃO

¹ Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Professora CRES de Direito Processual Civil na UENP, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Campus de Jacarezinho. Procuradora da Câmara Municipal de Cambará-PR. Participante do Grupo de pesquisa Políticas públicas e efetivação dos direitos sociais (UENP)E-mail: gabriela.cirelli@uenp.edu.br.

² Professor dos programas de Mestrado e Doutorado da Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP, Campus Jacarezinho, Brasil), Doutor em Direito (USP -Universidade de São Paulo, Brasil), Pós-doutor pelo programa do Ius Gentium Conimbrigae (Coimbra, Portugal). Líder do Grupo de pesquisa Políticas públicas e efetivação dos direitos sociais (UENP). Promotor de Justiça em São Paulo. E-mail: valtersantin@apmp.com.br ou santin@uenp.edu.br



No sistema tributário brasileiro, embora haja uma quantidade significativa de impostos pagos pela população, reina uma constante sensação de ausência de retorno estatal satisfatório em termos de saúde, educação, segurança; além de saber que essa queixa é real - já que a precariedade desses serviços é algo gritante - não se ignora que a razão dessa ineficiência não é uma só: a má aplicação do dinheiro arrecadado por meio dos impostos se dá por uma infinidade de motivos (dentre eles a corrupção, gestores despreparados, sonegação).

Nota-se a inobservância do princípio em questão quando se deixa (em razão da interpretação restritiva que foi dada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) n. 134.509/AM, 255.111/SP e 379.572/RJ) de incidir o IPVA sobre a aeronaves e embarcações, embora quem seja proprietário desses veículos revelem nítidos sinais presuntivos de riqueza.

O IPVA - tributo estadual de grande relevância para o abastecimento dos cofres públicos - acaba onerando sobremaneira o proprietário do carro popular (cuja capacidade contributiva é menor) enquanto o proprietário do iate ou do jatinho não é considerado sujeito passivo desse imposto, muito embora tenha - de forma cristalina - capacidade muito maior de contribuir perante o Fisco; nessa toada, almeja-se abordar (de forma crítica) os principais fundamentos utilizados nos votos proferidos pelos Ministros nos Recursos Extraordinários n. 134.509/Amazonas (AM), 255.111/São Paulo (SP) e 379.572/Rio de Janeiro (RJ).

O método a ser utilizado para a elaboração do presente artigo será o dedutivo; além da bibliografia básica e de referência, será utilizada a pesquisa de artigos acerca do tema e realizada uma análise dos Recursos Extraordinários n. 134.509/AM, 255.111/SP e 379.572/RJ.

Por oportuno, vale frisar que a simples mudança de entendimento para possibilitar a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves não teria o condão de resolver todos os problemas financeiros e fiscais de forma milagrosa; contudo, seria um caminho viável a ser tomado, o qual certamente teria efeitos bastante favoráveis tanto à própria função arrecadatória do Estado quanto à parcela menos favorecida da população (que acaba pagando a maior parte dos impostos sem ter condições para tanto).

1 O PODER DE TRIBUTAR COMO MÉTODO DE FINANCIAMENTO DO ESTADO PARA CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS



O poder de tributar não é, certamente, um fim em si mesmo: não se pode reduzir a tributação simplesmente à sua finalidade arrecadatória, já que seu alcance vai muito além; imperioso lembrar que o Estado - ao limitar parcela da propriedade do indivíduo por meio da tributação - tem por escopo garantir a efetivação dos direitos constitucionalmente previstos, a fim de se prover o bem comum.

Conforme assevera Rawls (2002, p. 237), é indispensável um nível mínimo de riqueza material e políticas públicas que proporcionem resgatar valores de dignidade para desenvolvimento do ser humano; nesse sentido, aduz que “abaixo de um certo nível de bem-estar material e social, bem como de treinamento e de educação, as pessoas simplesmente não podem participar da sociedade como cidadãos, e muito menos como cidadãos iguais” (Idem). Para isso, faz-se necessária a arrecadação de tributos - a qual deve atuar como instrumento de justiça social distributiva - objetivando atender às necessidades coletivas e impedir a ampliação da desigualdade social.

Assim, calha registrar que a instituição de tributos tem sua razão de ser bem além do mero financiamento da máquina estatal, o que revela seu caráter metajurídico; nesse passo, Torres define, em síntese, que tributo é

(...) o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2005, p. 589)

Com propriedade, Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 5) explicam que:

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

Não se pode olvidar que o Estado necessita - com efeito - obter recursos para que seja possível cumprir seus objetivos, sendo a tributação indispensável para sua sobrevivência; com a função arrecadatória estatal, o que se busca é a promoção do bem-estar dos contribuintes (proporcionar segurança, educação e saúde), de modo que se confira aos



cidadãos vida digna, a qual consiste em fundamento da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, III).

Entretanto, o financiamento do Estado não pode ser realizado de forma indistinta e ilimitada, hipótese na qual - caso não haja regras limitadoras dessa atividade - a tributação assume uma roupagem confiscatória (o que deve ser amplamente rechaçado ante a existência das limitações constitucionais ao poder de tributar); desta forma, ganha eminente relevo doutrinário o princípio da capacidade contributiva - como observa Carrazza (2009, p. 93):

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Dessa maneira, torna-se elementar levar em conta que o princípio vertente encontra respaldo no conceito jurídico de proporcionalidade, na medida em que os contribuintes devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. Sendo assim, faz-se necessário tratar do princípio da capacidade contributiva.

O aludido cânone se encontra insculpido no art. 145, §1º, da Constituição Federal - *in verbis*:

Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme pondera Alexandre (2013, p. 96), “é exato, portanto, afirmar que o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”; outrossim, acerca do princípio da isonomia, Rui Barbosa, apud Bulos (2009, p. 420) - com base na lição de Aristóteles - sustenta que a regra da igualdade

(...) não consiste senão em tratar desigualmente os desiguais na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcional e desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Os mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade os iguais, ou os desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam



inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir os mesmos a todos, como se todos se equivalessem.

O princípio da igualdade (ou isonomia) se desdobra em duas acepções: igualdade formal e material; a primeira (denominada também de acepção horizontal) encontra respaldo na expressão “todos são iguais perante a lei” (CF, art. 5º, *caput*), cujo escopo é impedir a instituição de privilégios - de modo que pessoas que estão niveladas na mesma situação devem ser tratadas da mesma forma (ALEXANDRE, op. cit., p. 91). Nesse aspecto, a norma é aplicada de forma igual, geral e abstrata para todos os membros da sociedade - mesmo que gere discriminações (SILVA, 2001, p. 218).

De outra banda, a igualdade material (ou substancial) é a concretização da isonomia no mundo prático; para alcançá-la, faz-se imperioso tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, baseando-se, a seu turno, na interpretação da norma abstrata de acordo com o caso concreto - não ignorando as dificuldades que tornam o indivíduo desigual - de modo a suprir a diferença que o desiguala dos demais.

De acordo com a definição supra esposada por Rui Barbosa (apud BULOS, op. cit., p. 420), na qual o eminente jurista assevera que “tratar com desigualdade os iguais, ou os desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”, só é possível alcançar a verdadeira equivalência - a qual ainda se configura como meta a ser atingida pelo Estado e pela sociedade - no momento em que pessoas que se encontram em situações distintas forem tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam, o que pode ser chamado de acepção vertical do princípio da isonomia (ALEXANDRE, op. cit., p. 91).

Transportando a aplicação do mencionado princípio ao Direito Constitucional Tributário, é possível visualizar exemplos em que é necessário o tratamento desigual aos que encontram em situações relevantemente distintas. Assim, conforme dispõe o art. 150, II, da CF/1988, é vedado aos entes federados “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, sendo que - *a contrario sensu* - contribuintes em situações distintas devem ser tratados de forma desigual, de acordo com suas peculiaridades.

Depreende-se que - havendo manifestação de riqueza por parte do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens) - tais condutas devem ser selecionadas a fim de que sofram tributação: quanto mais robusta essa manifestação, mais severa deve ser a exação. Já aqueles que não apresentam tais sinais não podem sofrer os efeitos da tributação ou, então, devem senti-la de modo mais brando, de acordo com a sua



capacidade contributiva; se todos contribuíssem na mesma proporção - independentemente de se analisar a situação econômica de cada um - estar-se-ia permitindo que ricos e pobres pagassem tributos com o mesmo rigor.

Nesta senda, é a lição de Amaro:

O problema – parece-nos – deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que *faculta*, é imperioso perquirir a desigualdade que *obriga* a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica (AMARO, 2014, p. 142).

Por outro lado, é necessário - sempre que possível - ser observado o caráter pessoal dos impostos, que serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, motivo pelo qual os menos abastados devem suportar sua incidência de maneira mais amena: de acordo com esse raciocínio, o proprietário de um carro de luxo deve pagar um montante maior a título de IPVA que o proprietário de um carro popular, por exemplo.

Isso porque, manifestada a riqueza, conforme explica Alexandre (op. cit., p. 97), aparece a solidariedade social compulsoriamente imposta: “o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais”. Desta feita, é justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, eis que quem tem mais renda, quem tem mais posses, quem mais importa – quem, enfim, manifesta mais riqueza, tem maiores possibilidades de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência – é o que se convencionou chamar de capacidade contributiva.

O princípio em questão é, pois, medida de justiça fiscal, o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos (SANTOS, 2019, p. 121)

No Brasil, infelizmente, confunde-se “riqueza” com elementos de mera subsistência, o que vai de encontro com a ideia de que a tributação deve ser analisada como mecanismo de promoção da justiça social e redistributiva; cumpre destacar, nesse sentido, que a verdadeira distribuição de riquezas representa meio de se proporcionar a aplicação efetiva dos princípios



da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, intrínsecos à noção de justiça. A fim de corroborar tal entendimento, é a lição de Caliendo:

Por sua vez, a tributação significa o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários à realização dos valores da liberdade e da igualdade. Trata-se de um instrumento para alcançar a justiça e não de um mecanismo a ser utilizado para opressão e manutenção da desigualdade social (CALIENDO, 2009, p. 132).

Frise-se o que foi lucidamente asseverado pelo autor: a tributação se trata de um instrumento para alcançar a justiça e não de um mecanismo a ser utilizado para opressão e manutenção da desigualdade social, merecendo destaque o fato de que a tributação exagerada e que atinge a camada mais carente não exerce, pois, sua função social.

Nesse diapasão, pode-se dizer que a capacidade contributiva do sujeito passivo, nas palavras de Carvalho (2012, p. 169), “sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e proporção do expediente impositivo”; todavia, mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é ainda um grande desafio.

Aduz Carvalho (op. cit., p. 169) que - não raro, entre nós - há queixas do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atenção aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, comprometendo, assim, os esquemas de justiça, de certeza e segurança – predicados imprescindíveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas. Passa-se, a seguir, a tratar especificamente sobre o IPVA.

2 O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) E SUA ORIGEM

De início, insta consignar que o surgimento do imposto em estudo ocorreu na década de 80, quando foi instituído para substituir a denominada Taxa Rodoviária Única (TRU):

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção a tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com a promulgação da Emenda n. 27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir a antiga “TRU” – Taxa Rodoviária Única (SABBAG, 2014, p. 1084).



Conforme se nota pelo trecho acima transcrito, o IPVA foi concebido com o objetivo de substituir a antiga TRU (Taxa Rodoviária Única), tributo federal cuja arrecadação era destinada a melhorias na infraestrutura nacional de transportes. Ocorre que, com o decorrer dos anos – e sucessivas alterações normativas – a aludida taxa foi perdendo suas características de tributo vinculado a uma atividade estatal específica e divisível, até chegar ao ponto de elencar, dentre suas bases de cálculo imponíveis, a propriedade do veículo automotor (CASTRO, 2015, p. 149).

A Constituição Cidadã de 1988 (CF/88), em seu art. 155, inciso III, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - o IPVA, nada dispondo o Código Tributário Nacional sobre o tributo em comento, visto que somente foi previsto na Constituição de 1967, enquanto o aludido *Codex* foi editado um ano antes, isto é, em 1966. É o que se depreende pelo trecho extraído da obra de Carneiro:

(...) o Código Tributário Nacional não previu o IPVA, pois à época de sua edição (1966) o referido imposto não existia, sendo criado apenas em 1985 pela Emenda n. 27 à Constituição de 1969. Atualmente, há repartição constitucional da receita para os Municípios no percentual de 50%, conforme disposto no art. 158, III, da CF/88. Antes da criação do IPVA, tínhamos no Brasil o Imposto do Selo, que estava adstrito ao serviço de controle de licenciamento. Existia também a Taxa Rodoviária Única, instituída pela União, que repartia o produto desta arrecadação com os Estados, os Municípios e o DNER (Departamento Nacional das Estradas de Rodagem). (CARNEIRO, 2013, p. 342)

O referido tributo, cuja instituição é de competência estadual, é considerado uma das principais fontes de arrecadação de receita no âmbito estadual e – inclusive – municipal, em razão da regra de repartição constitucionalmente preconizada pelo art. 158, III, da CF, segundo a qual 50% (cinquenta por cento) dessa receita são repassados aos Municípios nos quais o veículo estiver licenciado.

Cumpra assinalar que esse imposto possui finalidade marcadamente fiscal, eis que busca tributar uma manifestação de riqueza do contribuinte - ser proprietário de veículo automotor - com o escopo de carrear recursos para os cofres públicos. Em alguns casos, porém, admite-se a fixação de alíquotas diferenciais em função do tipo e da utilização do veículo, o que lhe confere uma área extrafiscal (CASTRO, op. cit., p. 150).



Ademais, o art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal de 1988, proclama que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Entretanto, não há lei complementar de normas gerais que disponha sobre o IPVA, pelo que - diante da sua falta - o STF entende que os Estados podem exercer a competência legislativa plena, na forma do art. 24, §3º, da CF – vide Agravo Regimental (AgRg) 167.777/SP e RE 191.703 AgRg/SP (ALEXANDRE, op. cit., p. 614).

Insta salientar que o imposto em questão - conforme dispõe Paulsen (2010, p. 277) - é devido anualmente no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (automóveis), da marinha (embarcações) ou da aeronáutica (aeronaves); estando desobrigado de tais formalidades, o imposto será devido no domicílio de seu proprietário.

Muito embora não se ignore o exato cabimento em se englobar aeronaves e embarcações ao mencionado conceito, assentou-se, no Judiciário, o entendimento de que não deveria incidir IPVA sobre esses veículos, uma vez que uma embarcação movida por fonte de energia natural se afasta da noção de veículo automotor, enquanto as aeronaves significam aparelho manobrável em voo, apto a se sustentar e circular no espaço aéreo mediante reações aerodinâmicas. Entendeu-se, ainda, que por serem registradas no Registro Aeronáutico Brasileiro e no Tribunal Marítimo, não se vinculam ao Município e sequer aos Estados, haja vista a existência de Capitânicas de Portos que abrangem mais de uma unidade federada (Ibidem, p. 278).

Com efeito, cumpre esclarecer que, em que pese seja deferida a competência legislativa plena aos Estados para definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA, há que se considerar - entretanto - que tal liberdade para fixá-los deve ser desfrutada dentro do razoável, não sendo possível que os Estados estipulem referidos elementos de modo a extrapolar a competência tributária. Faz-se necessário, assim, respeito ao conteúdo semântico da expressão “propriedade de veículos automotores”, que delimita o que pode ser objeto de tributação (ALEXANDRE, op. cit., p. 615).

Não obstante a ressalva supramencionada – no sentido de que os Estados não podem extrapolar o conteúdo semântico do objeto da exação – o que se busca defender nesse trabalho é o verdadeiro alcance da expressão genérica "veículos automotores", propalada pelo texto



constitucional, bem como o entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

2 INTERPRETAÇÃO DO TERMO “VEÍCULO AUTOMOTOR” E ANÁLISE DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS 134.509/AM, 255.111/SP E 379.572/RJ (INFO 462 DO STF)

A disposição constitucional do art. 155, III, da CF/88, é bastante genérica, porquanto não traz maiores detalhes sobre o que se enquadra na definição da hipótese de incidência do IPVA, o que abre margem à interpretação, que pode ser extensiva ou restritiva. Registre-se que é considerado como fato gerador desse tributo a “propriedade, posse ou titularidade de direito real sobre veículo automotor”, ou seja, veículo dotado de motriz própria – independentemente do combustível utilizado – e destinado ao transporte de pessoas ou coisas (CASTRO, op. cit., p. 150).

Conforme estabelece Minardi (2015, p. 822), o critério material para definição do “fato imponible” do IPVA é “ser proprietário de veículo automotor”, sendo que - por “auto” - tem-se tudo que pode se mostrar por si mesmo, independentemente de outro elemento, dotado de motor próprio e, portanto, capaz de se locomover em virtude do impulso ali produzido, motivo pelo qual barcos e aeronaves se enquadrariam certamente nesse conceito.

Desse modo, verifica-se que o aspecto material traduz-se, então, em veículo de qualquer espécie – terrestre, embarcação, aeronave (COSTA, 2014, p. 346); o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), por sua vez, menciona, em seu anexo I, como definição para veículo automotor:

VEICULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico) (BRASIL, 1997, Anexo I)

O código em tela considera apenas os veículos de trânsito terrestre, já que se limita a regulamentar as normas de trânsito voltadas a essa via, exclusivamente; entretanto, em se tratando de Direito Tributário, por não haver qualquer menção expressa no Código Tributário Nacional, não há porque se fazer qualquer restrição ao seu campo de incidência, visto que a



própria Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos que se movimentam pela água e pelo ar.

Entretanto, o STF - em mais de uma oportunidade - atribuiu interpretação restritiva à mencionada expressão, pelo que não abrangeria veículos que não fossem terrestres, o que fez com que surgissem amplos debates acerca da possibilidade de considerar fato gerador do tributo a propriedade de embarcações e aeronaves – ante a expressão genérica “veículos automotores” disposta na CF/88 – que torna inteiramente possível classificar tais veículos como automotores.

Todavia, a despeito de ser essa interpretação absolutamente aceitável - visto que o texto constitucional não limita a tributação para apenas os veículos terrestres - no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários n. 134.509/AM e 255.111/SP, a polêmica foi resolvida no sentido de que o campo de incidência do IPVA não inclui embarcações e aeronaves (ALEXANDRE, op. cit., p. 615).

O STF enfrentou a problemática acerca da possibilidade de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves em três ocasiões (RE 134.509/AM, o RE 255.111/SP e RE 379.572/RJ), nas quais se firmou o mesmo entendimento, no sentido de que não é possível sua incidência sobre tais veículos – em que pese possam ser classificados como automotores.

Iniciando-se pela análise do RE n. 134.509/AM, vale ressaltar que, no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas - objeto de Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria da Fazenda Pública Estadual - entendeu-se ter havido bitributação, ante a cobrança de licença de trânsito de embarcação pela União e o IPVA pelo Estado (STF, 2002, p. 365).

Consoante o relatório do RE, a Procuradoria do Estado ressaltou “o alcance genérico da expressão ‘veículos automotores’, a revelar todo e qualquer veículo terrestre, aéreo, aquático ou anfíbio, dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas” (Ibidem, p. 366). Argumentou-se, ainda, no sentido de que o imposto não se confundiria com as taxas de licenciamento cobradas pelas repartições de trânsito, como o Departamento de Trânsito (DETRAN), ou de tráfego aéreo ou marítimo, citando-se a Capitania dos Portos. Por derradeiro, destacou-se a feição tipicamente patrimonial desse imposto, a exemplo do IPTU (Idem).

O Ministro (Min.) Relator (Rel.) Marco Aurelio, em brilhante voto, sustentou que não haveria qualquer óbice à cobrança de IPVA de embarcações, pelas seguintes razões:



O imposto em comento está compreendido no âmbito daqueles alusivos não à utilização, mas à propriedade de veículos automotores. Por outro lado, não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas. Sob o ângulo jurídico, vale atentar não só para o enfoque consignado no parecer de Ioshiaki Ichihara, citado em “Comentários à Constituição do Brasil”, de Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 1990, à página 357 – segundo a qual o imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens – como, também, de forma mais específica, a lição de Cretella Júnior, para quem, lato sensu, veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea – obra citada, página 3.649. Ademais, na lição de Pinto Ferreira, veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, com sua fabricação e circulação destinadas ao transporte de pessoas, bens e mercadorias – “Comentários à Constituição Brasileira”, 5º volume, artigos 127 a 162, edição Saraiva, 1992. Fosse o alcance constitucional o sufragado pela Corte de origem, haveria não só a repetição do texto da Carta anterior, a vedar a cobrança das taxas, como também a referência aos veículos automotores terrestres. A especificidade não exsurge ante a alínea “c” do inciso I do art. 155 da Carta de 1988. Por outro lado, inexistem aspectos a entender-se o preceito de forma limitada. O imposto nele previsto incide não só sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, como também de natureza hídrica ou aérea, sendo que, por isso mesmo, como mencionado por Cretella Júnior, o Governo do Estado de São Paulo editou lei, dispondo no campo da gradação percentual, sobre a incidência do imposto, a abranger embarcações, aeronaves, automóveis de passeio, caminhoneta de uso misto, motocicletas, ciclomotores e automóveis de corrida e de esportes (STF, 2002, p. 369-370). *grifo nosso*

Nada obstante a lucidez do voto acima transcrito, o Rel. Min. Marco Aurelio foi vencido pela divergência instaurada pelo Min. Redator Sepúlveda Pertence, o qual fundamentou seu voto utilizando-se do aspecto histórico do mencionado tributo (Ibidem, p. 387). Na análise, o aludido Ministro transcreveu longo e notável parecer do Ministério Público Federal, em que se fez uma análise histórica do tributo: asseverou-se que sua criação se deu em substituição à extinta Taxa Rodoviária Única, de modo que seus aspectos conceituais deveriam ser tomados em harmonia com o tributo extinto, inclusive no que concerne à incidência exclusiva sobre veículos terrestres (ALEXANDRE, op. cit., p. 615).

O Ministro Francisco Rezek - embora tenha reconhecido que não há *bis in idem* quando se tributa a propriedade de determinada coisa e o uso dessa mesma coisa - sustentou que, ao analisar a trajetória constitucional brasileira, restou verificado que o imposto em tela sucede a TRU, não tendo sido, assim, a intenção do constituinte autorizar os Estados a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações; nesse sentido, elucidou o seguinte:



(...) se se fizer a análise etimológica da expressão (...) é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave. Pode ser enquadrada também qualquer criatura do reino animal, veículo que é porque capaz de transportar coisas, e automotor porque independe de qualquer de tração externa à sua própria estrutura física. Dos animais mais lentos, na espécie dos moluscos, aos mais velozes; dos mais robustos, como a formiga que carrega vinte e cinco vezes o seu próprio peso, aos mais frágeis, todos nos incluiríamos no conceito de veículo automotor se ele devesse ser compreendido semanticamente (STF, op. cit, p. 372) *grifo nosso*

Outrossim, importante salientar que o mesmo Ministro fundamentou seu voto aludindo os possíveis problemas administrativos dos registros de aeronaves e embarcações, o que traria uma série de dificuldades caso se fizesse uma interpretação de forma distinta; porém, é óbvio que a interpretação adequada jamais chegaria ao ponto de equiparar veículos automotores a animais.

Ademais, conforme comenta Mazza (2015, p. 353), entendeu-se que em razão das regras de repartição constitucional de receita do referido imposto, mormente a locução “em município de licenciamento do veículo” – haveria, assim, uma incompatibilidade com o sistema de registros de embarcações e aeronaves. Ora, impasses administrativos práticos não podem ser suficientes para constituir óbice à incidência do IPVA no caso em exame; contudo, tais argumentos foram suficientes para que não fosse conhecido o Recurso Extraordinário em estudo:

Penso no que seriam as consequências de se abonar a constitucionalidade dessa exação. Penso em como se deveriam alterar normas relacionadas com registros e cadastros. Penso no IPVA, que o constituinte manda ser arrecadado por Estados e repartido depois com o município onde está licenciado cada veículo. Penso como se afetarão navios e aviões aos municípios...

Utilizou-se o ministro de um argumento frágil referente à estrutura e ao sistema que, *data vênia*, não pode ter o condão de impedir a exação, eis que se trata de questão de justiça fiscal - eminentemente constitucional e atinente à dignidade da pessoa humana - o que em muito contribuiria com a arrecadação de receita daqueles que manifestam riqueza de forma bastante nítida. Nesse mesmo sentido, é o que enfatiza Costa (2013):

Ora, a incidência do IPVA não está, de forma alguma, vinculada ao licenciamento do veículo. Como já dito, seu fato gerador se concretiza num mero fato econômico, a propriedade do bem. Existem hipóteses de incidência de IPVA sobre veículos que nem mesmo estão sujeitos a licenciamento. Há aqui também uma distinção



elementar. É que o registro e o licenciamento consistem em exercício do poder de polícia. Não se deve, pois, confundir poder de polícia com tributação. Ademais, o município não é ente tributante em relação ao IPVA, e a localização do veículo não é elemento do fato gerador. Aliás, não é o município que licencia o veículo, mas sim o Detran, que é órgão estadual. Trata-se, tão somente, da necessidade de identificação do local de residência do proprietário do veículo, para fins de uma mais justa distribuição das receitas do imposto, entre estados e municípios.

É inadmissível fechar os olhos para a atual realidade brasileira, a qual vive uma crise orçamentária e que – por via de corolário – com o fito de arrecadar receita aos cofres públicos, acaba onerando demasiadamente os contribuintes de poucos recursos. Além disso, vale referir que, conquanto tais veículos não se vinculem ao território dos municípios – haja vista a norma que estabelece a repartição da receita do imposto em testilha – nada impediria que se passasse a realizar registros municipais de tais aeronaves e até mesmo de embarcações, a fim de possibilitar o controle da cobrança.

Inexiste em nosso ordenamento jurídico algo que proíba a instituição do imposto em questão sobre embarcações e aeronaves, o que se permite inferir que a posição que defende a não incidência desse tributo meramente por ter sido instituído após a extinção da TRU se desvela como argumento raso e despido de qualquer razoabilidade. Conforme destaca Castro, perde-se, com isso, a chance de tributar aqueles que detêm maior capacidade contributiva, como é o caso de proprietários de lanchas, iates, aviões e helicópteros, favorecendo, assim, única e exclusivamente as camadas mais abastadas da população (CASTRO, op. cit., p. 151).

Parece incongruente sustentar que os objetivos da TRU foram substituídos pelo IPVA para fundamentar a não incidência deste tributo sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, visto que – se o legislador constituinte tivesse a intenção de limitar sua incidência – bastaria acrescentar a expressão “de trânsito terrestre”, afastando qualquer interpretação divergente, o que não foi o caso.

O apego ao aspecto histórico para afastar a exação do imposto vertente sobre as embarcações e aeronaves – as quais, conforme demonstrado – estão abarcadas na definição de veículo automotor parece insuficiente e ilógico; ademais, o argumento no sentido de que esse conceito utilizado pelo CTB dispõe apenas acerca do trânsito terrestre igualmente não merece prosperar, uma vez que se revela um tanto quanto incongruente defender que uma embarcação ou aeronave não poderia ser atingida pelos efeitos da norma tributária, por uma questão conceitual presente em outros diplomas legais, sendo que - etimologicamente - consiste e se enquadra no que vem a ser entendido por essa expressão.



Essa mesma posição foi tomada no RE n. 255.111/SP, ocasião na qual foi proferido acórdão declarando a inconstitucionalidade do inciso III do art. 6º da Lei n. 6.606/1989 do Estado de São Paulo, o qual previa a exação de IPVA sobre aeronaves (STF, 2002, p. 343). Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio - do mesmo modo - argumentou ser visivelmente cabível a incidência desse tributo sobre os veículos aéreos; entretanto, por maioria de votos, foi novamente vencido, pelos mesmos argumentos do RE n. 134.509-8/AM.

Por derradeiro, no RE n. 379.572/RJ (Info n. 462 do STF), o Min. Relator Gilmar Mendes, invocando as razões expostas nos Recursos Extraordinários acima comentados, considerou a jurisprudência firmada pela Corte e declarou a não incidência do imposto em comento sobre embarcações. O Ministro Joaquim Barbosa, por sua vez, entendeu que a expressão “veículos automotores” é ampla o suficiente para abranger embarcações, ou seja, veículos de transporte aquáticos, tendo consignado que: “não vejo no dispositivo constitucional pertinente a limitação que nele se vislumbrou, por ocasião do precedente no RE n. 134.509”; utilizando-se, ainda, do exemplo dado pelo Ministro Marco Aurélio, asseverou: “o dispositivo constitucional tem aptidão para abranger a propriedade de qualquer veículo que tenha propulsão própria e sirva de transporte de pessoas e coisas” (STF, 2007, p. 875).

O Ministro Carlos Ayres Britto, acompanhando o voto do relator, afirmou o seguinte: “entendo que veículos automotores, à luz da Constituição, têm sentido estrito e não lato; implica, a meu sentir, deslocamento por via terrestre, exclusivamente” (Ibidem, p. 876).

Submetido ao Tribunal Pleno, o Ministro Sepúlveda Pertence, novamente, afirmou que as embarcações marítimas estão sujeitas a outra disciplina, que é a federal, são autoridades das capitânicas, acompanhando, portanto, o voto do relator, tendo prevalecido novamente o entendimento de que não incide IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

Não convence a simples alegação de que não incide o imposto em estudo sobre aeronaves e embarcações por ter sucedido a TRU, uma vez que, ao se pensar desse modo, esquece-se de uma diferença fundamental entre os dois tributos: um se trata de taxa e o outro de imposto. São espécies tributárias distintas - já que a taxa é tributo vinculado - enquanto o imposto não tem qualquer vinculação com uma contraprestação estatal, sem qualquer relação com o uso de rodovias e independente de licenciamento do veículo.

Como bem certifica Amaro (apud SABBAG, op. cit., p. 483), “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade



e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”. Ainda, nas palavras de Sabbag, “as taxas são vinculadas a uma contraprestação direta, e os impostos são tributos desvinculados de qualquer contraprestação” (Idem).

As taxas - diferentemente dos impostos - segundo Carazza, apud Schoueri (2012, p. 222), tem por princípio informador o da retributividade, que assim explica: “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida”. Nesse diapasão, insta registrar que o próprio constituinte tratou de definir as taxas, consoante se observa no art. 145, II, da CF/88, a saber:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, 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 a sua disposição; (...)

Por outro lado, a definição de imposto se distingue pelo fato de que a receita dele oriunda não é afetada a qualquer finalidade, conclusão extraída por força do art. 16 desse Diploma Legal: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Nas palavras de Carazza (op. cit., p. 407), imposto é “uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal”.

No tocante à classificação das espécies tributárias, Ataliba (2010, p. 123) sustenta existirem apenas duas espécies de tributo: vinculados ou não vinculados a uma ação estatal, sendo que – quando inexistir essa vinculação – tem-se o imposto, tributo não vinculado; entretanto, caracterizada a vinculação do tributo à atuação do Estado, tem-se a taxa ou contribuição.

Nessa toada, deduz-se que o IPVA – diferentemente da TRU – não é voltado à manutenção das rodovias, eis que os impostos não têm caráter finalístico, motivo pelo qual se apresenta descabido o raciocínio que afasta a incidência deste sobre embarcações e aeronaves pelo simples fato de se tratar de mera evolução da aludida taxa, haja vista se tratarem de espécies tributárias distintas.

Nesse sentido, por mais que pareça tecnicamente apurada a exegese segundo a qual o IPVA veio a substituir a denominada “Taxa Rodoviária Única”, razão pela qual seu campo de incidência deveria abranger, apenas, os veículos terrestres, esse entendimento destoaria e afronta a melhor interpretação da denominada “capacidade contributiva”, na medida em



que exclui da imposição tributária 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 arquem com todo o peso da tributação veicular no Brasil, o que causa, assim, evidente injustiça tributária (MURTA; PORTO, 2014).

Com isso, passa-se a tratar da PEC apresentada tentativa de corrigir essa falha e abarcar também no campo de incidência a propriedade de embarcações e aeronaves.

2.1 “PEC dos Jatinhos”: as Propostas de Emenda Constitucional n. 140/2012 e 283/2013

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 140/2012 - conhecida como “PEC dos Jatinhos” - de autoria do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Sindifisco Nacional), foi elaborada com a seguinte redação:

Art. 1º O inciso III do caput do art. 155 da Constituição Federal, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art.155 (...) III – propriedade ou posse de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.” (...) “Art.155. § 6º (...) III – não incidirá sobre veículos aquáticos e aéreos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte de passageiros e de cargas. Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2013).

O escopo da aludida Proposta de Emenda Constitucional, cuja alusão se faz, é abarcar os veículos aquáticos e aéreos no campo de incidência de tributação do IPVA, passando-se a considerar como fato gerador não só a propriedade de veículos automotores, mas também a posse. O motivo de formulação da PEC é promover a justiça tributária, já que os proprietários de aeronaves e jatinhos, notavelmente, possuem maior capacidade contributiva; se nosso país possui a segunda maior frota de aviões do mundo, com 10.562 aeronaves aproximadamente, dessume-se que - ao se permitir a tributação sobre a propriedade de tais bens - a arrecadação de receita aos cofres públicos teria uma grande ascensão.

De fato, os detentores de real capacidade contributiva estão sendo poupados de serem tributados simplesmente por uma questão de comodismo e de nítido jogo de interesses, não sendo possível deixar de destacar que tais veículos pertencem a pessoas físicas de elevado poder aquisitivo e a empresas de grande faturamento. Observa-se que isentar essa camada da população do dever de recolher esse tributo pela propriedade de embarcações e aeronaves se



revela ilógico, já que - por outro lado - o trabalhador, proprietário de automóveis terrestres, sofre de forma severa os efeitos dessa exação.

Dessa discussão, advém o fato de que, conquanto se reconheça a importância do assunto tratado nas PEC's 140/2012 e 283/2013 - não seria necessária sua aprovação para que solução diversa da atual fosse tomada, porquanto uma mudança de interpretação pela Corte Suprema já seria suficiente para tanto, a partir do momento que se abdicasse de uma interpretação meramente gramatical.

Consoante se expressa João Carlos da Costa Silva (2014, p. 87), não se trata de uma norma constitucional cujo texto é incompleto ou mesmo formado por expressões que atribuem restrições à sua aplicação. Trata-se, portanto, de uma norma cuja interpretação basicamente literal autoriza a instituição de IPVA sobre a propriedade de qualquer tipo e espécie de veículo automotor, seja ele de trânsito terrestre, aquático ou aéreo, o que implica na desnecessidade de se emendar a Constituição, bastando apenas que o legislador se desprenda das raízes históricas que o tributo antecessor do IPVA possuía, mas que não foram, em momento algum, recepcionados pela nova ordem constitucional.

Sendo assim, a aprovação de uma Emenda Constitucional para que o IPVA tenha como fato gerador a propriedade sobre aeronaves e embarcações é manifestamente dispensável; no entanto, é salutar a intenção do Poder Constituinte derivado, já que o que se busca é colocar em prática o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, almejou-se trazer a lume a controvérsia existente na doutrina e jurisprudência acerca da (im)possibilidade de incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves; de início, demonstrou-se a relevância do princípio constitucional explícito denominado capacidade contributiva, o qual possui viés voltado ao que se conhece por isonomia tributária. Logo após, deu-se enfoque ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e suas particularidades (desde seu histórico - que remonta à denominada Taxa Rodoviária Única; a interpretação do termo “veículo automotor” preconizado pela Constituição Federal - até se chegar ao exame dos Recursos Extraordinários de n. 134.509/AM, 255.111/SP E 379.572/RJ, que trazem em seu bojo o entendimento



consolidado pela Corte Constitucional no sentido de que a exação não deverá abranger embarcações e aeronaves).

Nessa análise, foram apresentados argumentos que demonstram o motivo pelo qual tal entendimento não é o mais acertado, fundamentando-se nos votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio e Joaquim Barbosa; por derradeiro, restou minuciosamente analisada a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) de n. 140/2012 e, também, a de n. 283/2013 - também conhecida como “PEC dos Jatinhos”, cujo fito é incluir (de forma expressa) no fato gerador do IPVA a propriedade de embarcações e aeronaves.

Desse modo, foi possível inferir que, ainda que o entendimento prevalecente no Supremo Tribunal Federal seja no sentido de que esse imposto não incide sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, a justificativa de que este deve abranger somente veículos terrestres (seja em razão de aspectos históricos ou de dificuldade de arrecadação) é despida de fundamentos consistentes. Portanto, é inegável que uma mudança de entendimento – de modo que se passasse a admitir a incidência tributo em apreço sobre a propriedade de lanchas, *jet skis*, jatinhos, helicópteros – traria inúmeras vantagens no que tange à efetivação do princípio da capacidade contributiva, pois quem demonstra maiores sinais de riqueza seria tributado de forma mais severa, concretizando uma verdadeira justiça distributiva.

Não se vislumbra um fundamento plausível a fim de que aeronaves e embarcações particulares não sejam tributadas pelo IPVA, pois – além de se tratarem (pela própria definição) de veículos automotores – ostentam certa e demasiadamente uma manifestação de riqueza muito maior do que a propriedade de um carro ou uma motocicleta.

Do exposto, é possível extrair que a presente discussão se faz bastante pertinente e atual em face da evidente crise econômica e financeira pela qual o Brasil está passando, visto que o trabalhador paga inúmeros tributos sem ter - muitas vezes - condições para fazê-lo. Assim, torna-se imperiosa e pontual uma mudança de entendimento, já que contribuintes de grandes posses - como os proprietários de embarcações e aeronaves particulares - acabam ficando eximidos de qualquer tributação em relação a tais bens.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.





AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. **Código de Trânsito Brasileiro**. Anexo I, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503.htm. Acesso em 03 mar. 2020.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1998. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. Amazonas, julgado em 26.05.2002. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Recurso Extraordinário n. 134509/AM. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em 10 fev. 2020.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. São Paulo, julgado em 29.05.2002. Recurso Extraordinário n. 255.111-2. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>>. Acesso em 10 abr. 2020.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro, julgado em 11.04.2007. Recurso Extraordinário n. 379.572-4. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>>. Acesso em 10 abr. 2020.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. Saraiva: São Paulo, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Propostas de Emenda Constitucional n. 140/2012 e 283/2013**. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=536019>. Acesso em 04 fev. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4 ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Eduardo de. **Impostos estaduais para concursos**. Bahia: Editora Juspodivm, 2015.



COSTA, Luis Alberto. Conjur. 30.06.2013. **PEC dos Jatinhos quer cobrar IPVA de donos de aviões**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-30/pec-jatinhos-donos-aeronaves-paguem-ipva>>. Acesso em 11 mar. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. rev. Atual. E ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

GREGORI, Lucio. **Governo prefere aumentar transporte a taxar donos de iates e jatinhos**. UOL, 27.01.2015. Disponível em <http://noticias.uol.com.br/opiniaocoluna/2015/01/27/governo-prefere-aumentar-transporte-a-taxar-donos-de-iates-e-jatinhos.htm>. Acesso em 15 fev. 2020.

LIMA, Bianca Pinto. Estadão, **PEC dos Jatinhos propõe que donos de aeronaves paguem IPVA**. Estadão, 29.06.2013. <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,pec-dos-jatinhos-propoe-que-donos-de-aeronaves-paguem-ipva,157946>>. Acesso em 01 mar. 2020.

LIMA, Daniel. **PEC prevê cobrança de IPVA sobre aviões e lanchas para aplicação em transporte público**. Empresa Brasil de Comunicação, 18.08.2013. Disponível em <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2013-08-18/pec-preve-cobranca-de-ipva-sobre-avioes-e-lanchas-para-aplicacao-em-transporte-publico>>. Acesso em 25 mar. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. Bahia: Editora Juspodivm, 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. v. 1, 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. PORTO, Fernando Bretas Vieira. **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**. Direito tributário [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFSC;

coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Ubaldo Cesar Balthazar, Raymundo Juliano Rego Feitosa. – Florianópolis: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), 2014, p. 474-479. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>. Acesso em 05 fev. 2020.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SANTOS, Livio Augusto de Carvalho. **Os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade como instrumentos de redução das desigualdades sociais**. Direito Tributário e Financeiro I. Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta



Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. XXVIII Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI). Florianópolis, 2019, p. 118-133. Disponível em: <http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/no85g2cd/9hdn9m49>. Acesso em 21 abr. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. Ed. São Paulo: Sairava, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SILVA, João Carlos da Costa. A incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro** – n. 9 – jan./jun. 2014 – ISSN 2176-977X. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/8284>. Acesso em 10 mar. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Conceito Constitucional de Tributo**. In: TORRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.