



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

MARIA TERESA BASTOS LAET

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS  
AUTOMOTORES: Suas assimetrias normativas como obstáculos à  
justiça fiscal**

Recife  
2024

MARIA TERESA BASTOS LAET

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS  
AUTOMOTORES: Suas assimetrias normativas como obstáculos à  
justiça fiscal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para obtenção do título de bacharela em Direito.

**Área de concentração:** Direito Tributário;  
Direito Constitucional

**Orientador:** José André Wanderley  
Dantas de Oliveira

Recife

2024

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Laet, Maria Teresa Bastos.

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS**

**AUTOMOTORES: Suas assimetrias normativas como obstáculos à justiça fiscal**  
Recife / Maria Teresa Bastos Laet. - Recife, 2024.

46 : il.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de. Oliveira

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de  
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2024.

Inclui referências.

1. Tributo. 2. IPVA. 3. Justiça Fiscal. I. Oliveira, José André Wanderley  
Dantas de.. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

MARIA TERESA BASTOS LAET

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES:**

**Suas assimetrias normativas como obstáculos à justiça fiscal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Aprovado em 18/03/2024.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>o</sup>. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)

Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. João Alves de Melo Júnior

Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Letícia Maria Ribeiro Ratacasso

Universidade Federal de Pernambuco

Ao meu avô e minha mãe, que  
sempre me amaram  
incondicionalmente.

## **AGRADECIMENTOS**

Dedico este trabalho a todos que contribuíram nessa longa caminhada. Minha mãe, Rosângela, que nunca deixou que eu desistisse de nenhum sonho e sempre lutou para que eu realizasse. Minha avó, Edimê, e aos meus irmãos, Thayana, Carla e João, por sempre acreditarem no meu sucesso. Aos meus sobrinhos, felicidade em vida, Antônio, Ana Flávia, Giovana, Ana Mel, Bryan, Liz, Zoe e Táyla. Aos meus tios, Renan, Rejane e Ricardo, pelo carinho e tantas oportunidades que me deram e dão. À minha melhor amiga, Daivyane, e ao meu amor e melhor amigo, Matheus, obrigada por tanto carinho e dedicação. Aos meus amigos de graduação, o quão importante foi ter vocês nessa caminhada. Agradeço ao professor André, meu orientador, essencial em várias etapas da minha jornada acadêmica.

## RESUMO

O sistema tributário surge da necessidade de o Estado organizar um conjunto normativo que viabilize a arrecadação de recursos para financiar a atividade pública. Sem este, o Estado não poderia realizar seus fins sociais e econômicos. O trabalho se propõe a estudar o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e se desenvolve acerca do problema que recai no desafio de se verificar, em seu *modus operandi*, a manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva, plasmado na Constituição Federal, e à aplicação do Princípio da Progressividade. Busca observar a importância do estabelecimento de um sistema tributário progressivo, que não onere a camada mais vulnerável da sociedade. Ainda, em como incidência desse tributo no Brasil se dá de forma desigual em relação a contribuintes e contraria o princípio da capacidade contributiva. Estudará a compreensão do imbróglio, com foco no IPVA, tendo em vista suas assimetrias normativas resultarem em obstáculos à justiça fiscal.

Palavras-chave: IPVA; Capacidade Contributiva; Justiça Fiscal.

## **ABSTRACT**

The tax system arises from the need for the state to organize a set of rules that make it possible to collect resources to finance public activity. Without it, the state would not be able to achieve its social and economic goals. This work aims to study the Motor Vehicle Ownership Tax ("IPVA") and develops around the problem of verifying, in its modus operandi, the manifestation of the Principle of Contributory Capacity, enshrined in the Federal Constitution, and the application of the Principle of Progressivity. It seeks to observe the importance of establishing a progressive tax system that does not burden the most vulnerable section of society. It also looks at how the incidence of this tax in Brazil is unequal in relation to taxpayers and goes against the principle of contributory capacity. It will study the understanding of the imbroglio, with a focus on the IPVA, given that its normative asymmetries result in obstacles to tax justice.

Keywords: IPVA; Capacity to Pay; Tax Justice.

## **LISTA DE IUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Esquema da eficácia do princípio da capacidade contributiva

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES .....</b>	<b>12</b>
2.1 ANÁLISE HISTÓRICA DA ORIGEM DO IMPOSTO NO BRASIL .....	12
2.2 ASPECTOS GERAIS DO IPVA.....	15
2.2.1. ELEMENTOS OBJETIVOS.....	17
2.2.3. ELEMENTOS SUBJETIVOS .....	18
2.2.4. ELEMENTO TEMPORAL E ESPACIAL.....	19
2.2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO .....	20
<b>3 LACUNA LEGISLATIVA DA SUA DEFINIÇÃO .....</b>	<b>24</b>
<b>4 PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROPORCIONALIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>27</b>
4.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X IGUALDADE .....	27
4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO “MÍNIMO VITAL” .....	31
4.3 A PROGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	33
<b>5 INCIDÊNCIA DO IPVA .....</b>	<b>36</b>
5.1 CONSEQUÊNCIAS DA REGRESSIVIDADE DO IPVA .....	37
5.2 EMENDA À CONSTITUIÇÃO 123/23 – OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA AO IPVA .....	39
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário dos Estados nasce com a necessidade da sua própria subsistência e manutenção. Mais importante que isso, o ente estatal constituído tem o dever de retornar a sociedade o mínimo existencial, o básico de qualidade de vida: alimentação, moradia, segurança, saúde, dentre outros. Para tanto, necessita de um sistema que se financie e isso acontece proveniente da atividade arrecadatória estatal, em grande parte.

O dever geral de pagar tributos possui relação com a própria noção de cidadania. É o principal modo com qual indivíduos são chamados a contribuir para o financiamento das despesas coletivas. Sem o tributo, o Estado não poderia realizar seus fins sociais e econômicos. Surge, então, o poder de tributar atribuído a este ente superior soberano, com vistas a realizar serviços primordiais à sociedade e ao financiamento de investimentos para consecução do desenvolvimento da nação.

O presente estudo se propõe a pesquisar sobre o IPVA, dentre um universo de espécies tributária. O detalhamento se firmará na demonstração do funcionamento do imposto inserido no Sistema Tributário Brasileiro, e como enfrenta desafios operacionais cotidianos quando o confrontamos com o Princípio da Capacidade Contributiva – destaca-se sua função de instrumento de políticas públicas com fins de justiça fiscal.

Abordaremos sobre o princípio da progressividade aplicado ao contexto do IPVA e seus desdobramentos. É imprescindível que este princípio se amplie a todo o sistema vigente, não pode ser dispensado, quando o objetivo é que o sistema seja justo entre todos os contribuintes, portanto, determina-se como instrumento técnico que possibilita uma igualdade de fato. Não adianta trabalhar para o exercício efetivo da dignidade da pessoa humana, melhoria da qualidade de vida, e estabelecer um sistema tributário regressivo, que onera mais a camada mais vulnerável da sociedade.

A abertura da temática se dá pela análise evolutiva e histórica do imposto no Brasil. O contexto que surgiu, época e como repercute em desdobramentos até os

dias atuais. O próximo passo é um estudo que aprofunde a estrutura do IPVA na tributação brasileira, sua função, incidência, competência e legislação aplicável.

Os aspectos gerais do imposto dão forma ao seu conceito e dentre eles temos a competência para sua exigência que é dos estados federativos e do distrito federal. Os aspectos temporais e espaciais também integram esse tópico de análise.

Além disso, o cerne que instiga diversas problemáticas acerca do IPVA é a atual ausência legislativa da definição do imposto no ordenamento jurídico brasileiro. Pois, trata-se de matéria reservada ao estabelecimento por lei complementar, da norma geral sobre fato gerador, da base de cálculo e de contribuinte do IPVA. O entendimento do STF quanto a isso é de que, enquanto não houver lei complementar regulando a matéria, cabem aos estados, no exercício da competência legislativa plena, legislar sobre o imposto, em atendimento ao disposto no art. 24, § 3º e 34, §3º da Constituição Federal.

Definido os conceitos do IPVA, importante estabelecer a capacidade contributiva e a capacidade econômica nos termos da Constituição Federal/88 e a aplicação do princípio da progressividade no Sistema Tributário Brasileiro. Adentrando, logo perceberemos o modelo operacional do imposto em estudo e como não se aplica tal princípio à tributação.

Em consequência, temos o resultado desse modelo estampado nos dados da Pesquisas de Orçamento Familiares (POF) que demonstram que entre famílias mais pobres, contribuintes do IPVA, dos quais dedicavam maior parte de sua renda anual com o pagamento do imposto, quando comparado a famílias mais ricas, na condição de contribuintes, dedicavam uma menor porcentagem de sua renda anual com o pagamento do imposto. Esse cenário ainda tende a piorar com a crescente popularização da propriedade automotiva. Os proprietários de motos, em exemplo, pertencem, em sua maioria, às classes mais baixas da população e, muitas vezes, fazem o uso profissional do veículo, contudo, continuam a serem contribuintes do Imposto.

Por último, passa-se a analisar a Emenda à Constituição nº123/23, com algumas inovações ao texto constitucional sobre o tema, situações que, por muito tempo, foram recorrentes no judiciário, como a não tributação das embarcações e aeronaves. E, em contrapartida, demonstraremos que a falta de lei complementar

que regule as regras gerais continua a dificultar o exercício desse tributo no país. A justiça fiscal, mesmo com o avanço do texto constitucional, continuará distante no estabelecer de um patamar de igualdade aos contribuintes desse imposto.

## 2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

### 2.1 ANÁLISE HISTÓRICA DA ORIGEM DO IMPOSTO NO BRASIL

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores, IPVA, foi inserido na Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>, com esta nomenclatura, pela Emenda Constitucional nº03/93. Sua origem remonta ao período ditatorial do Brasil.

O regime militar instaurado estabeleceu, como política de governo, a hegemonia das rodovias e, em consequência, resultou em extinção de grande parte da malha ferroviária brasileira. A criação do Grupo Executivo de Substituição de Ferrovias e Ramais Antieconômicos (GESFRA) foi uma peça dessa estratégia supressiva, visto que tinha como função principal a tratativa de toda a matéria relativa à política de erradicação de linhas férreas antieconômicas e na providência de assessorar nessa instituição.<sup>2</sup>

O Grupo Executivo cumpriu em excelência suas atividades, visto o atual retrato do Brasil hegemonicamente estradeiro. Foram diversas linhas férreas erradicadas sem a devida correspondência de rodovias substitutivas. Na prática, muitas rodovias, quando criadas, ficaram somente no revestimento primário, sem pavimentação. No início dos anos 70, extinguiram cerca de oito mil quilômetros de vias férreas e menos de dois mil quilômetros de rodovias foram substituídas. Dessas, somente 5% foram pavimentadas (Anuário Estatístico dos Transportes, 1975-76, p. 71).

De modo que utilizando da economia “crescente” e da consolidação da malha rodoviária, é que muitos grandes projetos foram iniciados, como a rodovia Rio-Santos, a ponte Rio-Niterói, e a nunca acabada, Transamazônica (BR-230), objeto temático complexo em demasiado, centro de controvérsias até os dias atuais.

---

<sup>1</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> acesso em 15.Dezembro.2023.

<sup>2</sup> PAULA, D. A. de. Passado-presente: a extinção de ramais ferroviários durante a ditadura civil-militar. Revista HISTEDBR On-line, Campinas, SP, v. 14, n. 56, p. 192, 2014. DOI: 10.20396/rho.v14i56.8640443. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/histedbr/article/view/8640443>. Acesso em: 20 nov. 2023.

É nesse recorte histórico que surge, pelo Decreto-Lei nº397, em 1968, a Taxa Rodoviária Federal, destinada ao custeio de projetos, obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federal, aplicada sobre a propriedade de todo veículo automotor que transitasse no território brasileiro. Diante do que se buscava à época e suas metas, a obtenção de formas de arrecadação eram imprescindíveis à execução do plano. Taxa essa, precursora tanto da TRU (Taxa Rodoviária Única), como do atual imposto sobre veículos automotores.

Apesar de já estar consolidado na Constituição de 1967, que os serviços cobrados por taxas deveriam ser específicos e divisíveis, a cobrança ainda era realizada através da Taxa Rodoviária Federal – serviço financiado e indivisível. Mesmo assim, vários Estados e Municípios passaram a instituir taxas relacionadas à propriedade de veículos automotores tornando a situação insustentável para diversos contribuintes, pois gerou diversas tributações para um mesmo fato impositivo.<sup>3</sup>

Em resposta à concomitância de taxas, em 1969, o Governo Federal revogou essa múltipla possibilidade e estabeleceu a Taxa Rodoviária Única (TRU), a fim de sistematizar e uniformizar em território nacional a cobrança. Anual e devida a todos os proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional. Era, também, vinculada ao crescimento das rodovias nacionais no contexto de sua criação, de forma que financiava os custos das rodovias.

Com a TRU, a arrecadação ficou sob responsabilidade dos Estados, Distrito Federal e Territórios; quanto aos recursos arrecadados, 40% seriam destinados ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagens (DNER) e 60% rateados entre os Estados e seus Municípios, conforme previsto em lei estadual.<sup>4</sup>

Trazendo à baila a origem do que posteriormente se tornou o IPVA, cabe a menção do surgimento do conceito de propriedade de veículos automotores como base tributável. Vez que era de praxe a instituição de taxas, mesmo quando possuíam todas as características de imposto. Tal hábito justificou a inserção do

---

<sup>3</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores. 2 ed. v.4. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p.54.

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério dos Transportes. Anuário Estatístico dos Transportes, 1975-76. Disponível em: <https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/passageiros/anuario-estatistico-dos-transportes-de-passageiro/anuario-estatistico-1975/view>. Acesso em: 10 dez. 2023.

disposto no artigo 145, parágrafo 2º, da Constituição Federal: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Inclusive, a incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência e a indivisibilidade do serviço prestado permaneceram com a Taxa Rodoviária Única<sup>5</sup>.

A propriedade automotora foi uma base tributável de imposto, mas rotulada de taxa. E é, para corrigir o vício trazido da Taxa Rodoviária Federal e permanecido na TRU, que o legislador, através da instituição da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, ainda sob a égide da Constituição de 1967 (com as alterações introduzidas pela Emenda 1/1969), implementa o IPVA, como hoje conhecido, mantido na esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal pelo artigo 155, III, da Constituição Federal.

Entra em vigor no ano seguinte a sua implementação, vedando a incidência de impostos ou taxas pela utilização do veículo, ratificada pelo art. 155 da CF. Que é, nesse caso, uma evidente exceção à regra geral, visto que o art. 146, inciso III, da CF/1988, atribui à figura legislativa em comento a competência para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”.

No que se refere às competências, a Constituição de 1988 tratou de estabelecê-las para que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios pudessem ter seus poderes para tributar. Porém, tais poderes tiveram limitações pela ordenação de competências estabelecida pelo próprio texto constitucional.

Alguns tributos não têm sua delimitação detalhada pela Constituição, ficando a cargo da lei a sua especificação (Silva, 2019). Esse é o caso do tributo que será abordado neste trabalho.

---

<sup>5</sup> CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. IPVA – Teoria, Prática e Questões Polêmicas. São Paulo: Noesis, 2016.

## 2.2 ASPECTOS GERAIS DO IPVA

Em realidade, mesmo definido como taxa, tratava-se, desde aquela época, de imposto, em consequência da sua incidência sobre a propriedade do veículo automotor fixado no seu valor e origem.

Desse modo, pontua-se que se tem como característica do tributo: a não vinculação e o serviço financiado de caráter indivisível. (Silva, 2019, p.54). A afirmação da primeira característica ocorre pois o nascimento da obrigação de pagar surgiu com o trânsito dos veículos em território nacional, portanto, não é correspondente diretamente a uma atuação estatal específica, como requer a instituição da taxa. Nasceu de uma atividade operada pelo contribuinte.

A indivisibilidade é a outra característica de imposto presente na taxa. Isso, pois era impossível identificar se uma determinada pessoa, contribuinte da taxa, estaria sendo diretamente beneficiada por uma específica rodovia restaurada, por exemplo. Sobre isso, o professor Hugo de Brito Machado Segundo<sup>6</sup>, bem elucida:

“(…) Quando se tratar de serviço público, este deve ser específico, e divisível, ou seja, **deve ser possível determinar a qual contribuinte o serviço está sendo prestado, e quanto desse serviço está sendo aproveitado**, utilizado ou posto à disposição desse mesmo contribuinte, individualmente, até para que seja possível dimensionar o valor da taxa a ser exigido de cada sujeito passivo.” (grifei)

Seguindo com as características do imposto, temos a competência estadual, vez que cabe aos estados federativos a atribuição constitucional para a instituição do tributo independente do produto da receita estar ou não sujeito a repartição. E, ainda, tem como dever o repasse em 50% das receitas provenientes da arrecadação ao município em cujo território o veículo automotor foi licenciado.

Ato contínuo, a fiscalidade segue rol de atributos, já o IPVA que se destina essencialmente a arrecadar recursos aos cofres públicos. É, ainda, considerado “Direto”, pois não admite translação do seu encargo econômico-financeiro e possui caráter privativo, por não permitir delegação expressa ou tácita.

---

<sup>6</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. ed. Ref., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017. p.44.

Importante destacar a extrafiscalidade do multicitado imposto, quando se destina a intervir numa situação econômica ou social, através da permissão a escolha de alíquotas, conforme o potencial lesivo ambiental, a cargo de estratégia política ou quando acontece a exoneração total de cunho extrafiscais, como a isenção do IPVA às pessoas com deficiência (Silva, 2019, p. 215).

O aspecto material - que consiste na descrição do próprio fato econômico tributável - do fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Trata-se, portanto, de Imposto Real, já que o legislador elegeu como objeto de tributação um fato econômico que representa a capacidade econômica do contribuinte, o qual com a incidência da norma tributária impositiva, cede parcela de sua riqueza para o Estado. Difere-se do imposto pessoal que leva em conta a característica do sujeito passivo, isto é, sua capacidade econômica.

Os Impostos Reais, de etimologia da palavra intuitiva, fundamentam acerca da materialidade, desconsiderando a pessoa do contribuinte. Os tributos denominados reais têm como elemento constitutivo do fato gerador um bem específico ou um certo conjunto de bens, o qual recairá o ônus tributário, ou seja, o bem material cujas características de valor ou quantidade serão obrigatoriamente consideradas quando na fixação da base de cálculo e alíquotas do tributo.<sup>7</sup>

Conclui-se que, nesta espécie, é irrelevante se o proprietário do veículo automotor possui fortunas, se possui dependentes ou outra característica pessoal para a incidência do tributo, basta apenas que ele seja proprietário de veículo automotor; contudo, excetua-se a regra veículos que gozam de isenções ou algum tipo de benefício fiscal por motivos de finalidade. Em suma, é indiferente qualquer atributo pessoal do contribuinte, pois o IPVA incidirá sobre a coisa específica: o automóvel.

Em geral, acaba-se por definir os impostos como sendo formado por cinco critérios: objetivo, subjetivo, temporal, espacial e quantitativo.

De modo elucidativo, se tem que no descritor da norma haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço territorial (critério espacial). A proposição lógica consequente

---

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.1555.

tem conteúdo prescriptor no qual é possível identificar o critério pessoal (os sujeitos ativo e passivo) e um critério quantitativo (a base de cálculo e a alíquota do imposto).<sup>8</sup>

É, no sentido de estabelecer uma compreensão ampla, que passamos a estudar os elementos constituintes do IPVA.

### 2.2.1. ELEMENTOS OBJETIVOS

O elemento objetivo comporta a hipótese de incidência do IPVA.

Na aplicação dos critérios da regra matriz de incidência fiscal, a norma jurídica tributária, que impõe a exigência de pagar tal tributo, é composta pela prescrição contida no seguinte dispositivo constitucional:

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

[...]

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

[...]

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

e pelas disposições contidas em textos positivados das Leis Estaduais, promulgadas pelas Assembleias Legislativas de cada Estado Federativo do país.

O critério material da hipótese de incidência do IPVA é estado do sujeito passivo, isto é, têm-se o fato gerador quando se inicia a propriedade do veículo automotor.

Esse início se dá a partir da incidência originária do IPVA na hipótese dos seguintes cenários: (i) da aquisição de veículos novos, nacionais ou importados,

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teria da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 88-89.

destinados a uso; (ii) da aquisição de veículos usados – antes excluídos por espectro de hipótese de incidência, por imunidade, por exemplo; (iii) a partir da data da incorporação de veículo ao ativo não circulante de uma pessoa jurídica. (Silva, 2019, p.100)

### 2.2.3. ELEMENTOS SUBJETIVOS

Já o elemento subjetivo se divide em sujeito ativo e passivo. O primeiro se faz a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo, em regra, a pessoa que tem a competência tributária para estipular o tributo: os Estados (ou o Distrito Federal).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121<sup>9</sup>, dispõe que é sujeito passivo da obrigação principal a pessoal obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo essa responsabilidade ser imputada ao contribuinte ou responsável.

No caso do IPVA, o contribuinte, sujeito passivo, é o proprietário de veículo automotor em qual o nome está licenciado o veículo, seja pessoa física ou jurídica, na repartição competente. Ressalta-se que, como pontuado pelo professor Eduardo Sabbag, existem estudiosos que pontuam o fato de que apenas a propriedade gera a incidência do IPVA, “e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse”.<sup>10</sup>

Caso assim fosse, o cenário de fábricas, montadoras de automóveis em que figurassem como contribuintes de IPVA a partir do momento de finalização da industrialização, por exemplo, seria uma realidade. Uma hipótese que geraria imbróglia expressivo.

Outra discussão que sonda o sujeito passivo do IPVA, é o caso paradigma que está para ser julgado no Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral

---

<sup>9</sup> BRASIL. CTN: “Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.p.1124

reconhecida (Tema 1.153)<sup>11</sup>, onde é questionado se o credor fiduciário pode ser cobrado em execução fiscal referente a débitos do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores incidente sobre veículo alienado.

#### 2.2.4. ELEMENTO TEMPORAL E ESPACIAL

Para o elemento espacial, tem-se o local em que se reputa ocorrido o fato jurídico). O critério “local do registro do veículo” é parte essencial na verificação do ente competente para instituição e cobrança do imposto. É, então, possível obter precisa aferição do critério espacial de incidência do IPVA, que, reprise-se, somente poderá ser cobrado por cada Estado-membro e pelo Distrito Federal sobre a propriedade dos veículos automotores devidamente registrados em seus territórios.

Essa é a Legitimidade Tributária ativa atribuída aos Estados-Membros e ao Distrito Federal através da Constituição Federal. E, portanto, é o que estabelece o aspecto espacial do supracitado imposto.

No âmbito do aspecto temporal, o ensejo de ocorrência do fato gerador do IPVA acontece quando o indivíduo pagante é proprietário de veículo automotor ou integra essa condição no decorrer do exercício fiscal.

A determinação do “quando” ocorrerá o fato gerador depende do que dispõe a legislação de cada estado. Em Pernambuco, O IPVA incide anualmente sobre a propriedade de veículo automotor, com fato gerador no 1º dia útil de cada ano, no caso de veículos usados e, em se tratando de veículo novo, o fato gerador do IPVA ocorre na data da sua aquisição. Já no estado de São Paulo acontece em 1º de janeiro, para veículos usados, e momentos distintos dependendo da condição de aquisição. Para veículos usados, os estados são, em geral, uniformes: o início do ano é momento que concretiza o elemento temporal do IPVA em todo o país.

Adiciona-se ao debate que pela dificuldade na verificação do valor individualizado dos veículos do país, cuja propriedade atrai a incidência da norma

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1355870. Relator: Min. Luiz Fux, 01 de julho de 2022. Brasília [2022]. Disponível em: Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=1153>. Acesso em: 02 fev. 2024.

tributária, há o confronto de ações ideais com o de ações possíveis. Bem elucidada a jurista Regina Helena<sup>12</sup> sobre essa dificuldade estatal:

“Eis o conhecido *estado de necessidade da administração fazendária*, que atesta a impossibilidade material de investigação de particularidades afetas à avaliação de cada situação concreta, isoladamente considerada. (...) Exsurge, nesse contexto, o princípio da praticidade que induz e legitima a busca por elementos abstratos relevantes e aptos à identificação, com satisfatória precisão, do valor referencial e genérico dos veículos”

Desse modo, a saída aos desafios encontrados pela administração fazendária é utilizar de abstrações generalizantes para assim proporcionar eficácia à atividade de arrecadação de tributos e tornar cômoda a aplicação da legislação tributária. Acaba, nessa situação, ainda, por contribuir no combate à evasão fiscal ilícita.

Contudo, é com cautela que a redução de complexidade deve ser encarada, pois generalizações em matérias fiscais devem ser sopesadas pela possibilidade de ensejarem injustiças. (Silva, 2019, p. 171).

#### 2.2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

No elemento quantitativo indicam-se os critérios necessários à apuração do quanto se deve a título de tributo que deverá ser recolhido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, definido pelo binômio: base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo do IPVA se caracteriza pelo valor venal do veículo automotor, onde deverá incidir sobre a respectiva grandeza - para efeito de cálculo do “quantum” devido de imposto será, isto é, do quanto do valor da prestação pecuniária.

De modo prático, anualmente são elaboradas e publicadas, pelo poder público, tabelas de preços do IPVA, normalmente lançada no início do ano, com valor estipulado conforme tabela FIPE. Para os veículos novos, o cálculo do imposto segue o valor da nota fiscal de compra, sobre o qual incide a alíquota

---

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p.76.

referente ao estado. Porém, em relação os meses que já passaram do ano-calendário, são descontados.<sup>13</sup>

Considerando que a maior parcela do valor do veículo automotor é constituída de impostos como Imposto sobre a Propriedade Industrial (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), tal composição de preço acaba por ser criticada. Isso, pois a base de cálculo do IPVA é o valor final composto pela incidência dos impostos supramencionados (valor venal).

Tem-se, portanto, a cobrança do IPVA fomentada em uma base de cálculo acumulada com outros impostos, cabe citar que um deles é também de origem estadual: o ICMS. O contribuinte, no final da cadeia, arca com essa onerosa carga tributária. E, no caso de pessoas com poder de compra reduzido, classes C e D, então, enxerga-se um processo de dificultar o acesso dessas pessoas à propriedade de veículos automotores.

Partindo disso, de modo geral, o conceito de confisco pode ser interpretado como indeterminado e de que se falta uma incontestável definição do que se considera uma tributação confiscatória. Entende-se que a tributação deve ser regida pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, vez que a finalidade da existência dos tributos é arrecadar fundos com o objetivo de sustentar o Estado e não de levar o contribuinte ao estado de miséria.

Partindo ao estudo das alíquotas, têm-se que, tal como disciplinado na Constituição Federal, no disposto no art. 155, inciso III, o IPVA é imposto cuja instituição é reservada aos Estados-Membro, cabendo ao Senado Federal a fixação de alíquotas mínimas de observância nacional, conforme depreende-se da leitura do parágrafo 6º, inciso I, do comando legal mencionado.

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

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

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

---

13 Tabela Fipe. Disponível em: <<https://veiculos.fipe.org.br/>>. Acesso em: 07 Jan. 2024.

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

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

Tal dispositivo fora acrescentado pela, a Emenda Constitucional nº 42/2003 e, como elencado acima, instituiu duas regras expressas nos incisos do §6º parágrafo - até a Emenda à Constituição nº123/2023, essas eram as únicas definições constitucionais que versavam sobre as alíquotas do IPVA.

A primeira regra, inciso I, do comando legal supramencionado, refere-se ao comando de edição de resolução do Senado Federal à fixação de alíquotas mínimas do IPVA. No entanto, tal providência é até então pendente. Bem verdade que em julho de 2022, o Senado aprovou a Resolução nº 15 que estabeleceu, com base naquele dispositivo citado, incisos I e II, alíquota mínima de 0% para o IPVA de veículos de duas rodas de até cento e setenta cilindradas.<sup>14</sup>

Um acerto da casa legislativa, visto que segundo a associação Brasileira dos Fabricantes de Motocicletas, Ciclomotores, Motonetas, Bicicletas e Similares (Abraciclo), as motos de até 170 cilindradas representam 80% das vendas do setor no Brasil e muitos proprietários utilizam esses veículos para desempenhar atividades profissionais<sup>15</sup>. A isenção, no entanto, não se aplica para todo o Brasil, pois o IPVA, como já mencionado, é de âmbito estadual e o Senado não os obriga a concessão desse benefício, apenas os autoriza.

A segunda regra, referente ao inciso II do mesmo dispositivo, expressa que as alíquotas do IPVA podem ser diferenciadas em razão do tipo e da utilização do veículo automotor. Ainda, se firma na promoção da diferenciação de alíquotas do IPVA em função do tipo e utilização do veículo automotor. Essa diferenciação de alíquotas tendo em vista os atributos do automóvel é um instrumento da “Seletividade” que visa induzir comportamentos do contribuinte com a finalidade de

---

14 BRASIL. Resolução nº15. Senado Federal. [Diário Oficial da União de 11/07/2022]. p. 4, col. 2. 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/36061620>. Acesso em 20 jan. 2024

15 FERNANDES, Danielly. Senado promulga resolução que permite zerar IPVA para motos até 170 cilindradas. JOTA, São Bernado do Campo, 11 de julho de 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/legislativo/senado-promulga-resolucao-que-permite-zerar-ipva-para-motos-ate-170-cilindradas-11072022>>. Acesso em: 18 Dez.2023.

obter a justiça fiscal, tributando de modo distinto baseado no tipo e no uso do veículo automotor.

Mais na frente abordado neste trabalho, que o fato gerador de IPVA não é definido por lei complementar. Cenário esse cerne gerador de controvérsias e de dúvidas quanto a legalidade desse tributo. Por tal lacuna legislativa, várias disparidades foram geradas, como na grande polêmica da incidência do imposto sobre embarcações e aeronaves, tema presente na EC nº123/23.

### **3 LACUNA LEGISLATIVA DA SUA DEFINIÇÃO**

Quando ainda não se tinha como exigência a edição de uma lei complementar regulamentadora de normas gerais, fora editada a Emenda Constitucional nº 27 de 28 de novembro de 1985, que inseriu o IPVA na competência dos Estados e do Distrito Federal.

É, nesse sentido, que o desenvolver do trabalho depende efetivamente deste tópico, pois a lacuna legislativa, com a ausência de existência de lei complementar federal que regule o IPVA, é fato que suscita diversas divergências no mundo jurídico brasileiro.

De fato, o lapso temporal em que surgiu o IPVA impossibilitou a elaboração das suas normas gerais. Esse panorama se deve a implementação da taxa ser posterior ao Código Tributário Nacional (CTN), que é do ano 1966; E o fato da Carta Magna ser 1988, anterior ao imposto, de 1985. No “limbo”, acabou por não possuir regras gerais, mas, como entendido pelo STF, que a omissão não configura como justificativa para que os estados não possam instituí-lo e assim o fazem. Com base na competência legislativa plena. (Machado Segundo, 2017)

A lacuna legislativa que existe no contexto do IPVA, é, em partes suprida pela atividade legislativa dos Estados-membros e Distrito Federal. Acontece que a Lei Complementar Federal se comporta como um instrumento de harmonização por dispor de normas gerais sobre determinado tema imposta em todo território nacional.

Isso, porque, na hipótese de existência da norma reguladora, diversos embates seriam superados. Um deles refere-se às alíquotas que variam entre estados, onde contribuintes são atraídos a emplacar seus carros em outros estados, devido às alíquotas reduzidas.

No caso concreto são estabelecidos cenários como o de proprietários de automóveis que moram no Paraná, mas emplacam seus veículos em Santa

Catarina. Isso porque a tarifa chega a ser 42,8% menor no estado vizinho – a alíquota é de 3,5% do valor do automóvel no Paraná e de 2% em Santa Catarina.<sup>16</sup>

No mesmo sentido, coube ao judiciário resolver a questão das locadoras de veículos e a prática de registrar a totalidade da sua frota em um único estado. Em 2021, o Tribunal Pleno do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 1.016.605, fixou a tese: “A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.”<sup>17</sup>

O fundamento inicial estampado no voto do ministro Alexandre de Moraes, fio condutor das demais arguições, resume bem o tema ao destacar que, nesse caso, aconteceria uma 'guerra fiscal' construída pela diferença entre alíquotas definidas pelos estados, em detrimento das balizas legais e fáticas que deveriam ser observadas.

Evitar essa prática é suavizar, com finalidade de arremate, a Guerra Fiscal entre os estados. Necessita-se da edição da lei complementar prevista no art. 146, III, CF/88 para regulação de modo mais transparente e coeso do imposto e da fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal. Assim, constroem-se caminhos à conclusão dessa miscelânea de leis editadas.

Ato contínuo, de modo geral, o artigo 146, alínea “a” da Constituição Federal de 1988<sup>18</sup>, dispõe que a instituição dessa espécie tributária, da base de cálculo e do contribuinte seriam definidas em Lei Complementar:

---

16 YANO, Célio. Registrar o carro em outro estado para pagar menos IPVA é sonegação fiscal. *Gazeta do Povo*. 09 de jan. de 2021. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/parana/registro-carro-outro-estado-ipva-menor-fraude-fiscal/>>. Acesso em: 28 fev. 2024.

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). RE 1016605. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tema 708. Constitucional. Tributário. Imposto Sobre A Propriedade De Veículos Automotores (Ipva). Recolhimento Em Estado Diverso Daquele Que O Contribuinte Mantém Sua Sede Ou Domicílio Tributário. Impossibilidade. Recorrente: UBER REPRESENTAÇÕES LTDA. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Min. Marco Aurélio, 16 de setembro de 2020. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur438540/false>>. Acesso em: 02 fev. 2024.

18 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 31 out. 2023

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em outro plano, o CTN prevê os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo da maioria dos impostos previstos na atual Constituição, no entanto, como já mencionado, nada existe ainda, de lei complementar própria, que regule fato gerador, contribuintes e base de cálculo do IPVA. Ficando à cargo dos estados-membros e distrito federal.

Quanto à competência para legislar sobre direito tributário: é concorrente. Os Estados e o Distrito Federal, ao criarem suas leis instituidoras do IPVA, em regra, deveriam seguir, além dos preceitos constitucionais do Direito Tributário, as regras gerais determinadas pela União em sua lei complementar.

Nesse sentido, a ausência de lei complementar determinando a área estabelecida pelo dispositivo 146, inciso III, da CF, a fim de permitir a instituição do IPVA, obrigou os Estados a se utilizarem da competência legislativa supletiva, exercendo cada um, a competência legislativa plena em seu território.

Resulta-se no sistema vigente atual, constituído por vinte e sete legislações sem provisões de uma base instituidora de normas gerais, e que tem referido consequências.

Não só ao não combater os gatilhos de guerra fiscal pela via legislativa, falha o Estado ao não promover uma regra geral uniformizadora que exerça um papel além da exclusiva arrecadação aos cofres públicos, isto é, que também tenha caráter extrafiscal com a finalidade de justiça fiscal.

Como se depreenderá, ainda no presente estudo, da análise da Reforma Tributária aprovada que não vem eficientemente com vistas a contribuir ao ideal de justiça fiscal ou da ausência do conceito de capacidade contributiva como base do IPVA.

## 4 PROGRESSIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROPORCIONALIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 4.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA X IGUALDADE

O princípio da capacidade contributiva, norteador da atividade legislativa e judiciária, encontra-se consagrado na Constituição Federal, mais especificamente, disposto no art. 145, §1º, onde determina o seguinte:

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.

No Brasil, esse princípio tem sua origem na Constituição de 1946<sup>19</sup> e manteve-se na atual Constituição em relação aos impostos. Revela, dispositivo acima, o contexto, que o ordenamento jurídico brasileiro permite consolidar a igualdade entre contribuintes, permitindo o tratamento de desiguais na medida de sua desigualdade, a partir de uma análise mais personalizada com objetivo de alcançar justiça tributária entre contribuintes.

Em sua tese de mestrado, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>20</sup>, esclarece em quais hipóteses a lei tem a permissão de estabelecer discriminações e em que situações a discriminação legal colide com a isonomia. Admissíveis, portanto, as discriminações quando verificada uma correlação lógica entre o fator *discrímen* e a desequiparação procedida e que esta esteja em sintonia com os interesses protegidos constitucionalmente.

Nesse sentido, é possível afirmar que o princípio da capacidade contributiva está fortemente ligado ao da igualdade, porém a ele não se esgota. Pois, enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações

---

19 BRASIL. Constituição de 1946. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)> Acesso em: 10 out. 2023.  
20MELLO. Celso Antônio Bandeira. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3ª ed., 21ª tir., pp. 37-38. São Paulo: Malheiros, 1993.

jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para superar discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.<sup>21</sup>

Aqui, percebe-se como o constituinte denota diversas dimensões de igualdade. Ao princípio da isonomia está uma igualdade horizontal; já o da capacidade contributiva, uma igualdade vertical, ao momento em que se orienta em uma graduação em concordância com a capacidade econômica de cada contribuinte.

Existe uma comumente replicada afirmação de que o princípio da capacidade contributiva seria um desdobramento do princípio da igualdade ou a de que é a manifestação ou a aplicação desse no âmbito tributário. Revela-se certa preocupação com a insuficiência desse asserto, empenhando esforços com objetivo de atingir maior precisão na identificação do liame existente entre ambos.

22

Há uma diferença ao que se defende, por um lado, afirmam ser uma errônea maneira estabelecer a capacidade contributiva em mesmo patamar do princípio da igualdade, visto que aquela estaria inserida nessa; de outro, sustentam que a capacidade contributiva é um princípio com conteúdo próprio. (Costa, 2012, p. 41)

De modo elucidativo, Marco Aurélio Greco<sup>23</sup> sustenta que a capacidade contributiva não é o desdobramento da igualdade tributária. Explica que, uma vez que a Constituição de 1988 a capacidade contributiva passou a ser diretriz positiva da conformação do sistema tributário, deve ser primeiramente perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique e, depois, sendo cabível o imposto, este deverá ser instituído sem a violação da igualdade.

Noutro sentido, a igualdade do direito tributário desdobra-se em algumas camadas, como construiu José Marcos Domingues de Oliveira<sup>24</sup>, como no princípio da igualdade tributária – contribuintes tributados identicamente na medida em que possuem igual riqueza.

---

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.192.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p.39.

<sup>23</sup> Planejamento Tributário, 2ª ed., pp.215-216.

<sup>24</sup> DE OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio, 2ª ed., pp. 12-13.

Entende-se, dessa maneira, que existem várias acepções de igualdade e que em conjunto consolidam a constituição de um ideal de justiça, trazendo isso ao mundo tributário temos a justiça tributária como resultado.

No que concerne à questão da igualdade, o teórico, Jonh Rawls<sup>25</sup>, toma por base a concepção de Justiça como Equidade, busca, em seus estudos, uma solução para garantir essa acepção em uma sociedade política. Desse modo, determina que a justiça como equidade baseia-se em dois princípios fundamentais da justiça, legitimados pela possibilidade de escolha oriunda da posição original, uma formalização de acordo coletivo. Assim, para que tal escolha possa ser imparcial, todos os indivíduos devem estar cobertos pelo véu da ignorância, o qual impede o conhecimento de fatos particulares sobre eles (profissão, classe social, situação financeira); nessa circunstância hipotética, todos seriam considerados iguais e teriam as mesmas possibilidades, direitos e deveres. Esse é, assim, o argumento racional e lógico que embasa os princípios da justiça.

Assim, sob os princípios da Igualdade e da Liberdade, para o teórico, cabe ao Estado desenvolver os instrumentos – em especial os legais - para reparar as desigualdades nocivas, e concretizar socialmente os princípios de uma concepção de Justiça, equitativa e distributiva.

Ao observar o vigente sistema tributário brasileiro, vemos que a capacidade contributiva se bifurca em dois sentidos e assim deve ser analisada. O primeiro é em sentido objetivo, pelo qual destaca-se a importância da identificação de riqueza capaz de ser tributada. No passo que o segundo é definido no sentido relativo, em que se deve ser considerado a graduação da imposição tributária quanto ao contribuinte do imposto.

Em outros termos, é intuitiva a definição de que capacidade de contribuir caracteriza-se pela capacidade tributária passiva; o indivíduo que a detém é o sujeito passivo da relação de direito tributário e é obrigado a pagar o tributo instituído, mesmo que não o queira. Em outra perspectiva, observa-se o critério material estabelecido pelo legislador baseado nas limitações constitucionais impostas, vez que cabe investigar o tipo de comportamento determinado pelo

---

<sup>25</sup> RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

legislador que, quando praticado, tem aptidão para demonstrar uma disponibilidade de riqueza que sofrerá a incidência do tributo. Portanto, quando o legislador estabelece um determinado critério material, não há falta de interesse do contribuinte em relação a um comportamento próprio que possa afastar a aplicação da lei.

Bem verdade que gozar de capacidade tributária passiva não é suficiente para qualificar um sujeito passivo para responder pelo gravame tributário. Isso porque pode não ter aptidão econômica para suportá-lo, como adverte Carlos Rosas Giardina: “Na acepção usual, a capacidade contributiva designa a idoneidade de concorrer aos encargos públicos e não já a mera aptidão (que é de todos, mesmo de quem não tenha recursos financeiros) a ser sujeito passivo de um tributo”.<sup>26</sup>

Distingue-se a capacidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária daquela capacidade para realizar o fato jurídico tributário – esta, sim, passível de ser desfrutada por ente ao qual o direito positivo não atribua sequer personalidade jurídica. Pode se definir, portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária como o indivíduo a quem se exige o cumprimento da prestação de natureza fiscal.

Dito isso, retoma-se que não é apenas pelo fato de alguém poder ser sujeito passivo da relação jurídica tributária que nela poderá figurar. Há que se verificar, materialmente, se estão constituídas as condições que o fazem de sujeito passivo em potencial para contribuinte ou responsável.

As expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica” precisam de uma distinção doutrinária e não devem ser consideradas como sinônimas, como o é em alguns casos. De fato, é correto afirmar que tais conceitos não se confundem, embora ambos sejam relevantes à análise da incidência do IPVA.

Sobre isso, bem elucidada, Ives Gandra da Silva Martins<sup>27</sup> ao pontuar que a capacidade contributiva seria a capacidade do contribuinte atrelada à imposição

---

<sup>26</sup> GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principo dela Capacità Contributiva*. Imprenta: Milano, 1961. p.435.

<sup>27</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. In *Caderno de Pesquisas Tributárias* 14, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

específica ou global, transformando-se em dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante nos termos da lei. Ao passo que a capacidade econômica seria a exteriorização do potencial econômico da pessoa, desconsiderando a vinculação ao referido poder tributante.

Desse modo, a capacidade contributiva nunca pode ser visualizada em sua totalidade e se findar nisso, deve ser sempre visualizada em relação a cada imposto isoladamente; um indivíduo pode ter capacidade contributiva em um imposto e para outro, não.

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

É inegável que se tenha uma tendência, constitucionalmente assegurada, de que os impostos sejam graduados levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte. Para que, inclusive, seja aplicado o critério do §º1 do artigo 145 da Carta Magna, onde dispõe que os impostos devem ser, quando possível, progressivos. Reafirmando: suas alíquotas devem ser um fator diferenciador, elevando-se de acordo com o aumento da base de cálculo tributável. Ao definir o critério da capacidade econômica, a graduação do citado dispositivo constitucional se relaciona precisamente com a progressividade, que dosa o tributo de acordo com a riqueza do contribuinte.<sup>28</sup>

#### 4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO “MÍNIMO VITAL”

Noutras palavras, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica, da riqueza de alguém. (MARTINS, 1989, p.2) Então, ter capacidade econômica é possuir um montante de recursos econômicos à disposição.

O sujeito titular de uma situação jurídica patrimonial possui capacidade econômica. E por situação jurídica patrimonial compreende-se quando possui um

---

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Custo de Direito Constitucional Tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.88.

equivalente pecuniário, que pode ser expresso em dinheiro em algum momento. Por certo, não havendo a possibilidade de estabelecer um valor em pecúnia para a situação, então não será patrimonial e, conseqüentemente, não caracterizará capacidade econômica.

Importante frisar que isso não é baseado em quantidade, e, sim, em qualidade, vejamos: ou o sujeito tem capacidade econômica ou não tem. Em suma, o indivíduo titular de propriedade, possui capacidade econômica. Assim, uma específica situação jurídica que exteriorize valor econômico é única, podendo um sujeito ser titular de muitas capacidades econômicas.

Outro ponto, apesar configurar como qualidade, ela pode ser mensurada. É possível identificar situações que expressam maior valor pecuniário do que outras. Aquele que possui três carros tem maior capacidade econômica do que aquele que tem apenas um. Inobstante, na hipótese acima, independente da medida dos seus patrimônios, os dois indivíduos são detentores de capacidade econômica.

Ato contínuo, têm-se que a juridicização da capacidade econômica no Direito Tributário é a definição da capacidade contributiva. Isso, pois essa capacidade significa a aptidão para o pagamento de tributos. Nota-se que a capacidade econômica fora do Direito Tributário é a situação jurídica de exteriorização de riqueza de um sujeito e, inserida no âmbito do Direito Tributário é a possibilidade econômica de o contribuinte pagar tributos.<sup>29</sup>

Assim, tem-se a característica da capacidade contributiva como a capacidade econômica qualificada pelo dever de solidariedade, tal qualidade se dá pela observância ao interesse coletivo. Assim, não seria concebível considerar a riqueza individual apartado das exigências do coletivo.

Explanação que justifica o critério de maior imprescindibilidade para o destaque: a não tributação do “mínimo vital”. No direito tributário, compreende-se que a capacidade contributiva é mais justa – aos fins de justiça fiscal - que a capacidade econômica; já que um indivíduo pode apresentar elevada renda, mas não ter capacidade contributiva se seu patrimônio apenas permite seu mínimo vital; contexto esse que o insere em indevida tributação de renda.

---

<sup>29</sup> NASCIMENTO, Luniza Carvalho do. Configuração da Capacidade Econômica no Direito Tributário Brasileiro. Revista Direito Tributário Atual n° 53. ano 41. P. 303-324. São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2023.

A isenção destinada ao “mínimo vital” é inseparável do princípio da capacidade contributiva, pois só se poderia reputar como existente, a capacidade, quando aferida alguma riqueza acima do mínimo necessário (Costa, 2012, p.71).

A Constituição de 1946 trazia em seu texto um preceito que expressava a intributabilidade do mínimo vital:

“Art. 15, §1º. São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”

Percebe-se a tentativa do legislador de possibilitar uma garantia de instrumento de política tributária com finalidade de justiça fiscal; que brevemente beneficiou a classe mais vulnerável da população. Tal dispositivo logo foi retirado pela EC 18/1965.

Como dever, o Estado não deve resumir-se a escolha de regras gerais de incidência, base de cálculo e alíquotas, precisa ter, como prioridade, o dever de criar isenções tributárias que resguardem o mínimo necessário de capital e renda.

Em contrapartida, o político italiano, Gustavo Ingresso<sup>30</sup> conclui que não se trata de hipótese de isenção e, sim, de inexistência de capacidade contributiva. Em bem da verdade, atinge-se a mesma conclusão.

Entende-se pela importância da não tributação do “mínimo vital” e, sabe-se que esse conceito variará de acordo com o conceito de necessidades básicas. Ficará à cargo do legislador tamanha decisão e que, pela natureza humana, variará conforme o tempo e espaço.

#### 4.3 A PROGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Já estudado neste trabalho, o princípio da capacidade contributiva tem como fundamento que a tributação ocorra de maneira proporcional à riqueza de cada um. A partir disso, alíquota do tributo é sempre uniforme e invariável, qualquer que seja o valor da matéria tributada.

---

<sup>30</sup> BORGES, Souto Maior. Teoria Geral das Isenções Tributárias, 3ª ed., p.53.

Nesse sentido, a progressividade tributária implica que a tributação seja mais do que proporcional à riqueza de cada um. Um imposto será progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada.<sup>31</sup>

E, historicamente, a progressividade foi questionada quanto a sua legitimidade, por compreender-se que iria de encontro com a proporcionalidade essencial à noção de capacidade contributiva (Silva, 2012, p.82) Contudo, já se tem admitido a progressividade no contexto moderno e é firmado que ela contribui para a redistribuição de renda.

A graduação dos impostos quando apenas proporcional à capacidade contributiva dos indivíduos não colabora para aquele fim. Em outra direção, na tributação progressiva àquele que possui maior riqueza deve arcar, em maior gradação, os serviços públicos (Silva, 2012, p.83).

Devemos, portanto, buscar um sistema tributário progressivo em geral e não apenas pleitear pela progressividade isolada de um imposto.

Cabe ressaltar a importância do não esquecimento do trato dos limites da progressividade fiscal. Eles são os pilares da capacidade contributiva: o não cerceamento de direitos constitucionais e a não confiscatoriedade.

O tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada. Assim, o direito a propriedade não deve ser indevidamente restringido ou aniquilado pela tributação (Silva, 2012, p.84).

De fato, a tributação não pode ser confiscatória, excessiva ou proibitiva. Não deve inviabilizar atividades profissionais, nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade, entendimento do princípio da capacidade contributiva na qualidade de critério de graduação e limite de tributação.

A progressividade é uma razão existente entre a alíquota e a base de cálculo de determinado tributo. Assim, como já mencionado, em hipótese de imposto progressivo, a alíquota percentual crescerá de acordo com o crescimento da base de cálculo. Aconteceria o contrário caso o imposto tivesse como característica a

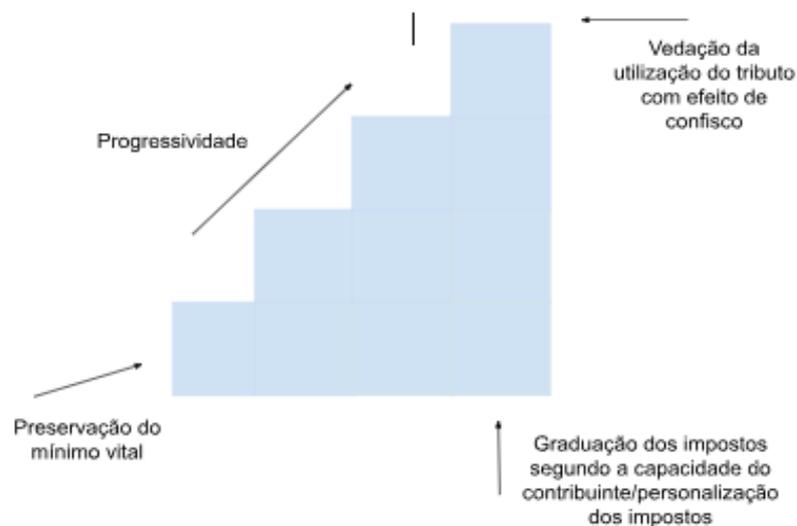
---

<sup>31</sup> VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. Tradução de Roque Antonio Carrazza. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980. p.92.

regressividade; e, proporcional seria se a alíquota percentual continuasse idêntica, desconsiderando o valor da base de cálculo.

No caso do IPVA, enfatiza-se que a seletividade de alíquotas incentivada e previstas pelo próprio texto constitucional não se confunde com a progressividade. Na seletividade, temos a associação à tributação diferenciada quanto ao grau de essencialidade ou forma de uso do veículo automotor. À medida que, o princípio da progressividade trabalha como instrumento efetivo na realização da justiça tributária pelo aumento da alíquota incidente enquanto aumenta-se a base de cálculo.

Figura 1 - Esquema da eficácia do princípio da capacidade contributiva.



Fonte: COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p.90.

Conforme se depreende do esquema acima, é imprescindível a visualização de todos os conceitos, até agora, estudados no presente trabalho para mostrar que devem funcionar em conjunto. Formam o ideal a ser considerado na preparação legislativa de um sistema tributário – preocupado com concretização de justiça fiscal efetiva.

## 5 INCIDÊNCIA DO IPVA

A busca pela adesão de alíquotas progressivas do IPVA, em âmbito de estrutura tributária com alíquotas crescentes, se materializa em um contexto ideal. Não obstante, a progressividade, com finalidade exclusivamente fiscal, como atualmente é, quando atribuída ao IPVA, não pode ser definida como uma ferramenta de justiça fiscal.

Não há que se falar em justiça tributária no contexto “Fisco - contribuinte” quando realizada com base na incidência de alíquotas fixas a bases de cálculo variadas. A forma técnica adotada pelo imposto aqui em estudo é, no mínimo, retrógrada, pois baseada no instrumento proporcionalidade fiscal. Conforme já representada pela variação nula da onerosidade tributária face ao crescimento da capacidade econômica (renda) do contribuinte. Simplificando, há alíquotas fixas e bases de cálculo variáveis.

Como exemplo de progressividade no sistema tributário brasileiro, tem-se o imposto de renda. Seu cálculo considera distintas alíquotas para cada base de cálculo, à medida que quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota. Bem verdade que sua falta de atualização e a pequena quantidade de faixas na tabela, esvai um pouco do real sentido de progressividade. Contudo, o conceito está presente.

A escolha de alíquotas progressivas nasce com a finalidade de suprir um nicho vital: a necessidade social. A classe menos favorecida, com essa prática, se torna menos atingida pela função arrecadatória do Estado; em consequência, aos que integram a minoria financeira do país, contribuem com mais recursos para a promoção das políticas sociais e para melhor distribuição de renda.

Partindo do cálculo do IPVA, é nítida a desconsideração da capacidade contributiva do indivíduo, que acaba por gerar tratamento desigual aos seus contribuintes. Vez que o proprietário de veículo de luxo arca com o mesmo ônus tributário que um proprietário de veículo popular, embora, como se sabe, sobre distintos valores venais. O comprometimento econômico que se depreende pela função arrecadatória ao segundo indivíduo é muito maior.

No caso prático, ao proprietário de veículo considerado luxo e ao proprietário de veículo popular - ambos com motor de potência igual -, incidirá a mesma alíquota, a mesma porcentagem. Independente dos valores venais desses carros a alíquota a incidir não sofrerá qualquer mudança.

A justiça fiscal, para o alcance do seu ideal, não admite que o cenário acima trazido perpetue, isto é, que o Estado dificulte, ainda mais, as circunstâncias de se acessar veículos automotores por grande parte da população brasileira ao tributar desconsiderando outros aspectos.

A concretização do caráter progressivo das alíquotas é um dos objetivos a serem alcançados pela justiça. Automóveis luxuosos, portanto, de valor venal elevado, devem ter base de cálculo alta e alíquotas elevadas. Isso, porque os proprietários desses veículos possuem a capacidade econômica de adquiri-los e, por conseguinte, têm capacidade contributiva de suportar o tributo. Essa conclusão se faz, vez que se sabe que aqueles que não possuem elevada capacidade econômica não realizar compra de bens de alto valor e, em hipótese alguma, seriam contribuintes do IPVA.

## 5.1 CONSEQUÊNCIAS DA REGRESSIVIDADE DO IPVA

O estudo, pilar deste tópico, foi realizado pelo estudioso em política tributária, Pedro Humberto Júnior<sup>32</sup>, que analisou a distribuição da frequência e da participação na renda domiciliar de quatro tributos diretos nos domicílios brasileiros utilizando-se da pesquisa à progressividade dos tributos diretos com base nos dados das duas últimas pesquisas de orçamentos familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018.

Fazendo um recorte no contexto do IPVA, no segundo intervalo de datas do estudo (2017-2018) identificou-se o que se estabeleceu no tópico anterior: o impacto do IPVA é maior na renda dos mais pobres. Pois, considerando o âmbito de domicílios que efetivamente pagaram o IPVA (29% na POF 2008/2009 e 37% na POF 2017-2018), demonstrou-se uma estrutura regressiva entre os contribuintes.

---

<sup>32</sup> JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. A progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018, Texto para Discussão, No. 2645, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, 2021. <<https://doi.org/10.38116/td2645>>. Acesso em: fev. 2024.

Em 17% famílias com renda até 3 salários-mínimos, que declararam pagar IPVA, o imposto consumiu 2,2% da renda domiciliar. Já nos estratos intermediários, a participação média do IPVA foi de 1,4% da renda domiciliar, enquanto nas famílias com renda acima de 12 salários mínimos, o imposto representou 0,9% da renda domiciliar.

No mesmo sentido, os dados demonstram que entre famílias mais pobres, apenas 7% eram contribuintes do IPVA, dos quais dedicavam 2,70% de sua renda anual com o pagamento do imposto. Entre as 1% famílias mais ricas, 86% eram contribuintes, dos quais dedicavam 0,56% de sua renda anual com o pagamento do imposto.

O estudo mostrou que o aumento da arrecadação tributária direta, dentre eles o IPVA, no Brasil entre os anos estudados sobre rendimentos do trabalho e contribuição previdenciária, aconteceu pelo acréscimo de contribuintes e não em razão de uma tributação de caráter mais progressiva. A análise baseada, exclusivamente, no peso da carga tributária na renda dos domicílios contribuintes destes impostos, teve como certeza a característica regressiva do imposto aqui em estudo. Mesmo considerando um menor número de contribuintes nos estratos mais baixos de renda, por razões de: isenções legais, inadimplência ou informalidade, o desenho da tributação direta no Brasil tende a ser regressivo no topo extremo.

O resultado da pesquisa, dentre os impostos diretos, foi que o IPVA é o imposto com estrutura mais regressiva, em consequência do aumento de motocicletas e automóveis nas camadas mais baixas da sociedade, utilizados, na maioria das vezes, como ferramenta do labor. Essa conclusão se deve ao não balanceamento quanto ao nível de renda, o valor de mercado dos veículos na determinação das alíquotas proporcionais, que acabam por acentuar a regressividade de origem do IPVA.

Os números demonstram uma estrutura tributária extremamente regressiva entre os contribuintes e que é uma tendência o seu aumento, considerando o universo de todos os domicílios e a crescente no número de proprietários de veículos nos estratos mais baixos de renda, principalmente com as novas modalidades de trabalho, inseridos como mais flexíveis – na presunção da propriedade de veículos automotores em prestação de serviços.

## 5.2 EMENDA À CONSTITUIÇÃO 123/23 – OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA AO IPVA

O IPVA, demonstrado até então de caráter regressivo, desconsiderando sua característica e seu aspecto temporal, recorrente, poderia ser suprimido do sistema tributário brasileiro. Visto que aos veículos automotores já há incidência do ICMS e do IPI. Contudo, sua existência é essencial aos governos estaduais, municípios e ao Distrito Federal que dependem da sua arrecadação. Eliminá-lo resultaria em grande déficit financeiro com impacto nas contas públicas. Além disso, é uma ferramenta de grande importância no jogo político e seus desdobramentos.

Algumas medidas podem (e foram) ser adotadas para mitigar a regressividade do imposto. De fato, há 40 anos se discute uma reforma tributária no Brasil com objetivo de sanar conflitos no âmbito tributário.

O texto que deu origem à reforma foi a PEC 45/2019<sup>33</sup>, iniciada na Câmara dos Deputados e aprovada por essa casa em 7 de julho, que a remeteu ao Senado, aprovando-a no dia 8 de novembro, com alterações. A Câmara fez nova votação no dia 15 de dezembro, aprovando a versão final do texto. Promulgada a Emenda Constitucional nº 132 em dezembro de 2023 da Reforma Tributária.

Passaremos a analisar o texto aprovado, que contemplou algumas questões sobre o imposto sobre propriedade do veículo automotor ao acrescentar o que se dispõe:

“II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades

---

<sup>33</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição. PEC 45/2019. Congresso Nacional: 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 03 fev. 2024.

econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;

d) tratores e máquinas agrícolas. (NR)

Art. 156, §1º, III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.”<sup>34</sup>

A primeira introdução é a autorização à aplicação de alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo. No âmbito do valor e da utilização, trata-se de caráter específico de cada veículo, atrelado ao valor investido em sua aquisição e seus fins. A previsão, portanto, à título de exemplo, impactará ainda mais os contribuintes que possuam carros de luxo com utilização apenas para passeio ou, ainda, impactará menos aos detentores de carros menos poluentes.

Uma vitória à busca pelo caráter progressivo do IPVA. Tornar o aspecto quantitativo do imposto mais complexo é adequá-lo à sociedade e considerar a finalidade de justiça fiscal do tributo. Contudo, há de se resguardar expectativas, vez que o dispositivo aponta que “poderá ter alíquotas diferenciadas (...)”, não impõe ou detalha. Ficará à cargo dos estados o desenvolvimento em razão da ausência da lei complementar.

Ato contínuo, iniciando o fim de uma grande controvérsia no mundo tributário, ampliou-se a interpretação da incidência do IPVA ao abranger não apenas aos veículos automotores do tipo terrestre, como também aos aéreos e marítimos. Muitos estudos abordavam acerca da expressão “veículo automotor” e como sua definição divergia do Código de Trânsito Brasileiro com o que se definiu pelo STF. A abrangência do termo, contemplou, também, o princípio da progressividade, como aspecto material da capacidade contributiva e como, em última instância, ferramenta da justiça fiscal, vez que quanto aos proprietários desses bens, há, indiscutivelmente, sinais presuntivos de riqueza.

Ressalta-se a exceção da cobrança do imposto às embarcações que prestem serviços de pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência,

<sup>34</sup> BRASIL. Emenda à Constituição. EC 123/23. Congresso Nacional: 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria>. Acesso em 03 fev. 2024.

acertadamente para evitar que as pessoas dependentes dessas atividades para sustentar-se não sejam prejudicados com encargo fiscais.

Bem verdade, que a grande questão que envolve o IPVA, ainda não solucionada, é a persistente lacuna legislativa, a não existência de lei complementar para o detalhamento de todas essas alterações, continua a prejudicar e dificultar a uniformização do imposto em estudo. Não se saberá, portanto, como será operacionalizado a incidência sobre veículos aquáticos e aéreos, ou as exceções, introduzidas pela Emenda à Constituição.

É precisamente nas exceções, na falta desse documento de regras gerais, que remanesce o maior ponto de atenção. Isso, porque o texto constitucional é amplo e não, nesse caso, nos oferece a prática do exercício desses direitos e, na ausência de mecanismos estáveis, adequados, de fiscalização, haverá margem para proveitos ilícitos.

Ainda, persistem, as assimetrias normativas, a dificultar o acesso à justiça fiscal, mesmo com o avanço do texto constitucional, continuará distante de estabelecer um patamar de igualdade aos contribuintes.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho demonstra inicialmente como a origem histórica do IPVA acompanhou o desenvolvimento estradeiro do Brasil. O lapso temporal em que surgiu, como foi mudando de denominações, tudo isso impacta até hoje a vida dos cidadãos proprietários ou não de veículos automotores.

Ressaltou que a incidência tributária do imposto sobre a propriedade do veículo automotor deve ser estudada de forma mais dinâmica, em observância à complexidade da sociedade, considerando, ainda diversos fatores dos contribuintes e sua propriedade. A aplicação da lei tributária deve restar pautada pela manifestação da justiça no âmbito fiscal, através do princípio da capacidade contributiva como vetor fundamental da atividade tributária, de modo que este também atue como instrumento derivado de outro princípio de amplitude mais elevada; qual seja, o princípio da igualdade.

Analisou-se o IPVA frente seus aspectos gerais e à luz da regra matriz de incidência tributária. Além disso, à origem do tributo e à problemática da ausência de lei complementar, cuja necessidade é expressa na Constituição, para regular em relação ao fato gerador do imposto. Teceu críticas ao modus operandi do tributo e demonstrou como há dificuldade em estabelecer à efetiva busca pela justiça social.

A capacidade contributiva tem forte vínculo com a ideia de Justiça Tributária. Define-se, em resumo, como a imposição do pagamento de tributos de acordo com a possibilidade de cada contribuinte. Considera o patrimônio ou a renda acumulada do contribuinte somente, então aplica-se o princípio da capacidade contributiva. Já o princípio da progressividade é a ferramenta que possibilita a efetividade de perseguir os objetivos da política fiscal pela justiça fiscal, dando resultado de redistribuição de renda.

Nesse cenário, como uma faísca de esperança na quebra de paradigmas e oxigenação do sistema jurídico tributário, temos a reforma tributária e seu promulgado texto. O IPVA foi contemplado em algumas questões e o estudo analisa os avanços constitucionais dessa inserção ao texto magno.

Apesar de nutrir boas expectativas na resolução de lides históricas, com, em exemplo, a oneração de embarcações e aeronaves pelo IPVA, a falta de lei

complementar federal que discipline sobre o imposto ainda não é realidade. Essa lacuna persiste e não contribui no estabelecimento de justiça fiscal. Com esse escopo de tornar o sistema tributário mais justo, além de prever a possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas, o texto aprovado da reforma também indicou que se deve levar, em razão da incidência, em consideração o tipo, o valor, a utilização e o impacto ambiental do veículo.

De objetivo a tornar o sistema tributário mais justo, com base no texto da EC nº123/23, é imprescindível que os Estados da Federação e o Distrito Federal regularizem e instituem a progressividade das alíquotas do IPVA de acordo com o valor venal do veículo automotor base, já que não há lei complementar federal que constitua as regras gerais.

## REFERÊNCIAS

- BARRUCHO, Luís. **50 anos do AI-5: Os números por trás do 'milagre econômico' da ditadura no Brasil**. BBC News Brasil. 2018. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-45960213>>. Acesso em 24 jul. 2023.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 out. 2023
- BRASIL. Lei 5.172, **Código Tributário Nacional de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. acesso em 20 dez. 2023.
- BRASIL. **Emenda à Constituição nº123/23**. Congresso Nacional: 2023. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria>>. Acesso em 03 fev. 2024.
- BRASIL. **Anuário Estatístico dos Transportes, 1975-76**. Ministério dos Transportes. Disponível em: <<https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/passageiros/anuario-estatistico-dos-transportes-de-passageiro/anuario-estatistico-1975/view>>. Acesso em: 28 jan. 2024.
- BRASIL. **Resolução nº15**. Senado Federal. [Diário Oficial da União de 11/07/2022]. p. 4, col. 2. 2022. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/36061620>>. Acesso em 20 jan. 2024
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal [STF]. **Recurso Extraordinário 1355870**. Tema 1153 - Legitimidade passiva do credor fiduciário para figurar em execução fiscal de cobrança do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) incidente sobre veículo objeto de alienação fiduciária. Relator: Ministro Fux, 01 de junho de 2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=1153>>. Acesso em: 02 fev. 2024.
- BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição**. PEC 45/219. Congresso Nacional: 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 03 fev. 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Custo de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- FERNANDES, Danielly. **Senado promulga resolução que permite zerar IPVA para motos até 170 cilindradas**. JOTA, São Bernado do Campo, 11 de julho de 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/legislativo/senado-promulga-resolucao-que>>

permite-zerar-ipva-para-motos-ate-170-cilindradas-11072022>. Acesso em: 18 Dez.2023.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principo dela Capacità Contributiva**. Imprenta: Milano, 1961. 477 p.

JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **A progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018**, Texto para Discussão, No. 2645, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.38116/td2645>>. Acesso em: 01 fev. 2024.

LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza Tributaria**. Ed. Esenzioni Fiscali, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. ed. Ref., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017.

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

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

NASCIMENTO, Luniza Carvalho do. **Configuração da Capacidade Econômica no Direito Tributário Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual n° 53. ano 41. P. 303-324. São Paulo: IBDT, 1° quadrimestre 2023. Disponível em: <<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.12.2023.2299>>. Acesso em: 20 jan. 2024.

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

PAULA, D. A. de. Passado-presente: a extinção de ramais ferroviários durante a ditadura civil-militar. **Revista HISTEDBR On-line**. Campinas, SP, v. 14, n. 56, p. 186–201, 2014. DOI: 10.20396/rho.v14i56.8640443. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/histedbr/article/view/8640443>>. Acesso em: 20 nov. 2023.

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

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. 2 ed. v.4. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

TABELA FIPE. Disponível em: <<https://veiculos.fipe.org.br/>>. Acesso em: 07 Jan. 2024.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. Imprenta: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980.

YANO, Célio. **Registrar o carro em outro estado para pagar menos IPVA é sonegação fiscal**. Gazeta do Povo. 09 de jan. de 2021. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/parana/registro-carro-outro-estado-ipva-menor-fraude-fiscal/>>. Acesso em: 28 fev. 2024.