

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Gustavo Molina

A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES – IPVA: ACEPÇÃO E EXTENSÃO DO TERMO “VEÍCULOS
AUTOMOTORES”

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Gustavo Molina

A MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS
AUTOMOTORES – IPVA: ACEPÇÃO E EXTENSÃO DO TERMO “VEÍCULOS
AUTOMOTORES”

Monografia Jurídica apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO

2021

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho aos meus pais, Paulo e Zoé, pelos ensinamentos primorosos, pelo amor e apoio incondicionais, bem como pelas valiosas oportunidades a mim proporcionadas.

Aos meus irmãos e irmãs, pelo companheirismo e amparo nas mais diversas situações que a vida nos reserva.

RESUMO

Este projeto tem por objetivo analisar o critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, cuja previsão se encontra estampada pelo artigo 155, inciso III, da Constituição Federal, notadamente no que tange ao complemento “veículos automotores”. Não obstante a importância deste imposto e sua frequente presença no cotidiano de grande parcela da população brasileira, escassos são os estudos e abordagens a ele empreendidos – comparativamente a outros tributos –, tanto no campo doutrinário quanto jurisprudencial, motivando a presente investigação, que se prestará a elucidar qual a conceituação mais adequada ao termo “veículos automotores” para, em sequência, verificar sua abrangência para fins de tributação do IPVA. Para tanto, primordialmente, far-se-á breve relato acerca do Direito Positivo, perpassando pelas relações de hierarquia e coordenação estabelecidas entre normas jurídicas para, assim, destacar o ápice normativo presente no ordenamento jurídico: a Constituição Federal, que se responsabiliza por fundar um novo Estado (dissociado completamente do anterior), trazendo novos princípios, diretrizes e determinações. Em seguida, serão abarcadas as competências tributárias, reservadas e outorgadas aos entes federativos pela Carta Republicana de 1988. Partindo deste ponto, será aprofundado o tema do IPVA, apresentando sua trajetória histórica e o atual regramento conferido pela CF/88. Far-se-á a exposição sucinta das funções reservadas à lei complementar pelo artigo 146 da Lei Maior e, após relatar a inexistência de qualquer legislação desta categoria em relação ao IPVA, será apresentada a regra-matriz de incidência tributária do mencionado tributo. Ato contínuo, dar-se-á maior enfoque especificamente ao termo “veículos automotores” – inserido como complemento do critério material do imposto em voga –, momento em que se estabelecerá seu conceito e, via de consequência, seu alcance, verificando o enquadramento – ou não – de outros meios de transporte a esta acepção (por exemplo, embarcações, aeronaves e outros meios de locomoção contemporâneos), de modo a examinar a constitucionalidade de, sobre eles, incidir o IPVA. No decorrer desta explanação serão apontados casos práticos e julgados da Suprema Corte, levando, por fim, à conclusão do presente trabalho.

Palavras-chave: Competência Tributária. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Regra-Matriz de Incidência Tributária. Veículos Automotores. Embarcações e Aeronaves.

ABSTRACT

The purpose of this project is to analyze the material criterion of the hypothesis of incidence of the Tax on Property of Automotive Vehicles – IPVA, whose provision is stamped by the article 155, item III, of the Federal Constitution, notably regarding the “automotive vehicles” complement. Notwithstanding the importance of this tax and its frequent presence in the daily lives of a large portion of the Brazilian population, there are few studies and approaches to it – compared to other taxes –, both in the doctrinal and jurisprudential fields, motivating the present investigation, which will be provided to elucidate which is the most appropriate concept for the term “automotive vehicles” to, in sequence, verify its scope for the purposes of IPVA taxation. Therefore, primarily, a brief report will be made about Positive Law, going through the hierarchy and coordination relationships established between legal norms, thus highlighting the normative peak present in the legal system: the Federal Constitution, which is responsible for founding a new State (completely dissociated from the previous one), bringing new principles, guidelines and determinations. Then, will be addressed the tax competences, reserved and granted to the federative entities by the Republican Charter of 1988. Starting from this point, the IPVA theme will be deepened, presenting its historical trajectory and the current regulation conferred by *CF/88*. A summary of the functions reserved to the supplementary law by the article 146 of the Supreme Law will be made and, after reporting the lack of any legislation of this category in relation to the IPVA, the matrix-rule of tax incidence for the mentioned tax will be presented. Then, will be given a greater focus specifically to the term “automotive vehicles” – inserted as a complement to the material criterion of the current tax –, at which time its concept will be established and, consequently, its range, verifying the framework – or its absence – of other means of transportation in this sense (for example, vessels, aircrafts and other contemporary means of transportation), in order to examine the constitutionality of imposing the IPVA on them. In the course of this explanation, will be pointed out practical cases and trials decided by the Supreme Court, leading, finally, to the conclusion of the present paper.

Keywords: Tax Competence. Tax on Property of Automotive Vehicles (*Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*). Matrix-Rule of Tax Incidence. Automotive Vehicles. Vessels and Aircrafts.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. DIREITO POSITIVO E O CARÁTER FUNDANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	11
2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	19
2.1. Características	23
2.2. Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa	27
3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA 32	
3.1. Contorno Histórico	32
3.2. Atribuições da Lei Complementar ditadas pelo artigo 146 da CF/88 e a ausência de legislação desta estirpe quanto ao IPVA	39
3.3. Regra-Matriz de Incidência Tributária	44
3.3.1. Conceito e Alcance da Expressão “Veículos Automotores”	54
CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

INTRODUÇÃO

Maestrina de todo o ordenamento jurídico pátrio, a Constituição Federal brasileira de 1988 é, sem dúvidas, um corpo normativo digno de ser glorificado e ovacionado. Em meio aos seus extensos e enriquecedores preceitos – cuja observância se apresenta inarredável às demais disposições legais e infralegais –, cuida, na qualidade de grandiosa suserana, do sistema tributário nacional.

Eis, neste íterim, o tratamento da matéria objeto deste estudo, que se direciona à investigação das nuances relativas ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – prescrito, com aparente timidez, no artigo 155, inciso III e § 6º, da Carta Magna –, empreendendo-se maior enfoque à acepção e amplitude da expressão “veículos automotores”, termo que representa o complemento do critério material da hipótese de incidência do imposto em questão.

Além da motivação oriunda de sua conotação constitucional, como o tema aborda interpretação ampliativa da materialidade de tributo – *in casu*, do IPVA –, desponta-se a extrema relevância do conteúdo deste trabalho, pois se traduz em temática que atinge diretamente a tributação dos entes políticos – mais precisamente dos Estados e do Distrito Federal, com reflexos aos Municípios –, que nada mais é do que a principal fonte de recursos públicos.

Esta protuberância resta ainda mais clarividente ao se verificar que, na grande maioria dos Estados, o IPVA corresponde à segunda maior fonte de arrecadação tributária, tendo ultrapassado, em 2020, a marca de 48 bilhões de reais a nível de receita fiscal em todo país¹. No mesmo ano, somente o Estado de São Paulo arrecadou mais de 17 bilhões de reais com a exigência deste imposto², cuja estimativa, para 2021, é a de que esta quantia anual alcance a casa dos 18,5 bilhões de reais³.

¹ Levantamento de dados, considerando – global e individualmente – todas as unidades federativas, pormenorizadamente realizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

² Dados provenientes do “Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo”, expedido no mês de janeiro de 2021. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relatorios-da-Receita-Tributaria/2021/janeiro/INTERNET_janeiro21.pdf. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

³ IPVA 2021 será, em média, 6,77% mais barato para proprietários paulistas. **SEFAZ-SP**, São Paulo, 17 de dez. de 2020. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/IPVA-2021-ser%C3%A1,-em-m%C3%A9dia,-6,77-porcento-mais-barato-para-propriet%C3%A1rios-paulistas.aspx>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

Ademais, este estudo se funda na complexidade do tema, o qual, além de não possuir unanimidade clara nos campos doutrinário e jurisprudencial, ainda encontra defasagem legislativa – em decorrência da ausência de qualquer lei complementar trazendo noções gerais atinentes ao IPVA – e relativa escassez de trabalhos acadêmicos, dando azo a extensas discussões e distintas conclusões.

De todo modo, algo, porém, é certo: conquanto não haja lei complementar que, em cumprimento ao disciplinado pelo artigo 146 da Constituição Republicana, ofereça tratamento quanto a este imposto, o conceito e o alcance da expressão “veículos automotores” não só podem, como devem ser extraídos do texto constitucional, cujo teor se apresenta suficiente para harmonizar o campo de incidência do tributo em testilha, albergando todo e qualquer veículo que se porte como automotor.

Entretanto, inobstante a transparência do termo empregado pelo legislador constituinte, não raras são as situações em que a jurisprudência pátria – utilizando-se, à guisa de exemplo, de interpretação preponderantemente “histórica” (vide julgamento, em 2007, do afamado RE n.º 134.509/AM) – acaba por reduzir a abrangência do critério material do IPVA, impossibilitando, notadamente, o manejo de seu gravame quanto à propriedade de veículos automotores hídricos e aéreos, o que, *data maxima venia*, não nos parece ser o juízo mais escorreito acerca do assunto.

Nesta esteira, há de se salientar que o Brasil, além de ter sido considerado – de acordo com pesquisa realizada, em 2017, pela revista Forbes⁴ – como o país detentor do terceiro maior número de jatos particulares do mundo, ainda é referência internacional no que concerne a helicópteros, de sorte que, em recentíssimo levantamento elaborado pela Associação Brasileira de Pilotos de Helicóptero (ABRAPHE)⁵, a cidade de São Paulo/SP continua sendo reconhecida como a que possui a maior frota de helicópteros do mundo⁶, estando à frente de gigantes metrópoles como Nova Iorque (Estados Unidos da América), Tóquio (Japão) e Londres

⁴ 10 países com o maior número de jatos particulares. **Forbes**, São Paulo, 6 de mar. de 2017. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbeslife/2017/03/saiba-quais-sao-os-paises-com-o-maior-numero-de-jatos-particulares/#foto3>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

⁵ SÃO Paulo tem a maior frota de helicópteros do mundo. **Investe SP - Agência Paulista de Promoção de Investimentos e Competitividade**, São Paulo, 5 de fev. de 2021. Disponível em: <https://www.investe.sp.gov.br/noticia/sao-paulo-tem-a-maior-frota-de-helicopteros-do-mundo/>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

⁶ Interessante apontar a existência de inúmeras matérias jornalísticas que, desde 2013, sinalizam a soberania da capital paulista com relação ao volume da frota de helicópteros. A título exemplificativo, cita-se: COM 411 aeronaves, São Paulo tem a maior frota de helicóptero do mundo. **O Globo**, São Paulo, 19 de ago. de 2013. Disponível em: <http://g1.globo.com/bom-dia-brasil/noticia/2013/08/com-411-aeronaves-sao-paulo-tem-maior-frota-de-helicoptero-do-mundo.html>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

(Inglaterra). E mais: além da primeira colocação neste *ranking*, o Brasil ainda conta com a quarta (Rio de Janeiro/RJ) e a sexta posições (Belo Horizonte/MG).

Em virtude disto – aliado ao fato de que há cerca de 700 mil embarcações de lazer registradas no Brasil⁷ –, eventual restrição da materialidade do IPVA, além de amesquinhar o poderio constitucionalmente previsto da própria exação, impacta negativamente ao ordenamento jurídico como um todo, mormente em relação a valiosos princípios constitucionais tributários, tais quais o da capacidade contributiva, da isonomia e da justiça da tributação.

A esse respeito, tamanha a pertinência do assunto que, percorrendo linhas transversas – e, diga-se, extrajudiciais –, há muito já se intenta a alteração do texto constitucional para fins de tornar ainda mais explícita a possibilidade de se tributar a propriedade de veículos automotores hídricos e aéreos. É o caso da Proposta de Emenda Constitucional n.º 140/2012⁸, que tramita no Congresso Nacional com apoio, inclusive, de detalhado estudo promovido pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), que projetou uma arrecadação anual de cerca de 4,7 bilhões de reais advindos da cobrança do IPVA sobre a propriedade de 1.681 helicópteros, 1.468 aviões e jatos e 131.544 embarcações (isto sem considerar aeronaves e embarcações comerciais)⁹.

E não só: retornando ao âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal, mais recentemente, fora provocado pela instauração da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5654, de autoria da Procuradoria-Geral da República, por intermédio da qual se busca rechaçar a validade de dispositivos oriundos de lei do Estado do Ceará que, além de diferenciarem as alíquotas do IPVA com base na potência do motor e na capacidade de seus cilindros, autorizam a exigência do imposto sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Embora a distribuição dessa ação tenha ocorrido em 2017, a remessa dos autos à conclusão do relator, em 05/11/2020, após o oferecimento de informações pelas partes envolvidas, faz reflorescer a magnitude e seriedade do tema, reclamando deliberação da Suprema Corte com absoluta sintonia e obediência aos ditames constitucionais.

⁷ PESQUISA revela quantos barcos existem no mundo e qual país navega mais. **Náutica**, São Paulo, 14 de abr. de 2020. Disponível em: <https://www.nautica.com.br/quantos-barcos-existem-no-mundo-2/>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

⁸ Inteiro teor da proposta, pareceres, apensos e acompanhamento do trâmite legislativo disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=536019>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

⁹ SE cobrado, IPVA para helicópteros, barcos e jatos renderia R\$ 4,6 bi. **R7**, São Paulo, 12 de set. de 2018. Disponível em: <https://noticias.r7.com/economia/se-cobrado-ipva-para-helicopteros-barcos-e-jatos-renderia-r-46-bi-12092018>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

Em vista desta conjuntura, resta comprovada a importância do presente estudo, que se prestará a elucidar qual é a conceituação mais apropriada do complemento “veículos automotores”, presente no critério material do IPVA, permitindo-se observar sua abrangência e irradiação de seus efeitos a eventuais objetos de incidência, tais quais embarcações, aeronaves e outros meios de transporte contemporâneos.

1. DIREITO POSITIVO E O CARÁTER FUNDANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Prelúdio indispensável às obras e aos estudos, de forma geral, que se prestam a esmiuçar com vistas a trazer melhor compreensão de conceitos, termos, disposições, princípios e outros tantos elementos de cunho jurídico consiste na exposição – ainda que sucinta – acerca do contexto normativo amplo do qual participam. Em outros dizeres, apresenta-se de grande relevo, para fins de auxiliar na adequada construção de sentido, transitar pelo *todo* ao qual a *parte* – objeto sob apreço focalizado pelo cientista – está inserida.

Trata-se, assim, de importante passo inaugural a abordagem do que vem a ser o Direito Positivo, direcionando-se este empreendimento às conclusões planejadas pelo autor. E o presente trabalho, voltado à análise pormenorizada do critério material do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”) – mais especificamente, quanto ao complemento “veículos automotores” –, não poderia se evadir desta trajetória cognoscente.

Nessa conjuntura, impende dispor que, debruçando-se sobre a realidade social, o Direito Positivo se traduz como o conglomerado de normas jurídicas válidas tidas em certa localidade que, consubstanciado na linguagem técnica¹⁰, canaliza-se à vasta e heterogênea gama de relações humanas intersubjetivas com o fito de regulá-las.

E, com o intuito de desempenhar esta árdua tarefa de regulamentação do comportamento humano, o Direito Positivo (como também é denominado) faz uso, necessariamente, de linguagem com função prescritiva – a qual é utilizada para exprimir ordens e comandos –, sendo que, por não se mesclar nem se confundir com a linguagem social (ainda que sobre ela ofereça interferência), opera-se pela Lógica Deontica, donde suas proposições impõem que, uma vez vislumbrada certa hipótese legalmente prevista, *deve ser* determinada consequência normativamente estipulada.

Acerca do tema, enriquecedora é a passagem de LOURIVAL VILANOVA (2005, p. 252), de acordo com o qual o Direito Positivo se destina a “[...] dominar racionalmente a realidade social”, perfectibilizando este feito por intermédio da criação de “esquemas abstratos

¹⁰ Como bem elucida AURORA TOMAZINI DE CARVALHO (2009, p. 92), a linguagem técnica é marcada por se enraizar no discurso natural – linguajar próprio do cotidiano da população, desprendido de rigidez e grandes formalidades, em que se exalta o pragmatismo da fala –, contudo, utilizando-se de vocábulos do discurso científico – donde se encontra palavreado mais apurado, comprometido com a precisão e o rigor estrutural de suas expressões, realçando-se os campos sintático e semântico da linguagem. Em vista disto, leciona a dita jurista que “muito embora não tenha o rigor e a precisão de uma produção científica” a linguagem técnica “apresenta maior grau de elaboração em relação à linguagem ordinária, vez que se utiliza de termos próprios”.

[d]a vida em sua concreção existencial, para ofertar a possibilidade de previsão de condutas típicas, indispensável à coexistência social”.

Complementando este pensar e percorrendo similar caminho intelectual, LUCAS GALVÃO DE BRITTO (2014, p. 26) bem disserta sobre o escopo e o *modus operandi* do Direito Posto:

É, portanto, com o propósito de *dominar, conduzir, dirigir, ordenar* uma dada realidade social que o direito constrói seus esquemas, recortando a facticidade ordinária para organizá-la sob a forma de tipos aos quais imputa consequências, sempre segundo o esquema lógico de um juízo hipotético-condicional (*se H então C*, ou em linguagem formalizada, $H \rightarrow C$).

Nesse ínterim, à medida em que tais explicações vão se fazendo úteis para o fim de aclarar o leitor a respeito do assunto ora tratado, convém, desde já, realizar importante adendo. Eis que, não raras vezes, é possível que ocorra certa miscelânea daquilo que se entende por Direito Positivo com outro corpo que também possui como dado constitutivo a linguagem: a Ciência do Direito.

Conquanto se traduzam em linguagens que aparentam deter o mesmo denominador comum, o mesmo núcleo temático – ou seja, o Direito visto como norma, seja na qualidade de produto (Direito Positivo), seja na essência de objeto de análise (Ciência do Direito) –, fato é que, em verdade, consistem em sistemas linguísticos sobremaneira distintos.

Isto, pois, diferentemente do Direito Positivo, que se porta como metalinguagem¹¹ relativamente à linguagem social, a Ciência do Direito, tomando-o como linguagem-objeto (e, portanto, caracterizando-se como metalinguagem no que tange a ele), comunica a noção de desmembramento de todo este plexo de normas que é posto. Como ciência que é, estuda o Direito Positivo, interpreta-o, ordena-o e o examina em todos seus aspectos: axiológico, teleológico, histórico e assim por diante.

Este é, inclusive, o entendimento exarado pelo ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 39), consoante se verifica do excerto colacionado abaixo:

Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.

Nessa esteira, consigna-se que a Ciência do Direito é veiculada por pensadores ou, melhor dizendo, juristas e doutrinadores, cuja exteriorização comparativamente ao Direito Positivo é distinta, visto ser mais ampla e mais interpretativa. Por meio do emprego de discurso notoriamente científico, objetiva-se dissecar e assimilar suas finalidades, sua função, seu

¹¹ Termo que representa uma linguagem que versa sobre outra, podendo também ser designado como *sobrelinguagem* ou *linguagem de sobrenível*.

significado e a aplicação de seus comandos; é o complexo de normas jurídicas – a que se denomina Direito Positivo – seu objeto de análise.

Em decorrência deste campo de atuação, a Ciência do Direito faz uso da linguagem com função descritiva, cuja utilização se volta à transmissão de informações com o intuito não de criar ou alterar o Direito Posto, mas sim de relatar ao destinatário seus conceitos, desígnios e desenrolamentos. E o produto desse estudo, por ser ciência, não é vinculativo àqueles que operam com as referidas normativas (*e.g.*, magistrados, promotores e servidores da Administração Pública), porém, presta-se para auxiliar na sua compreensão, podendo, até mesmo, trazer inovações ou orientar modificações no campo do Direito Positivo.

Dessa maneira, enquanto os consequentes normativos proposicionais advindos do Direito Positivo (*id est*, o C da fórmula $H \rightarrow C$) são modalizados pelos valores *obrigatório*, *proibido* e *permitido*, as ilações advindas da Ciência do Direito, por se ampararem na Lógica Alética – na qual resta formulada a noção de que dado “sujeito” é “predicado” (“S é P”) –, apresentam-se, por outro lado, modalizadas sob os valores *necessário* e *possível*, haja vista seu caráter meramente informativo.

Nessa toada, faz-se imprescindível anotar que, distintamente da Ciência do Direito – que é visualizada como fruto do aglomerado de teses literárias desenvolvidas pelos teóricos do Direito –, o Direito Positivo, por sua vez, manifesta-se como produto do legislador. E este *legislador* compreende sucessão abundante de sujeitos que se estende desde o legislador constituinte (dito primário) – que, como se verá mais adiante, é responsável por edificar o Direito Posto – até outros indivíduos que alimentam o ordenamento jurídico com a inserção de normas de mesma conotação (jurídica).

Assim, seguindo-se o posicionamento do exímio PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 42), não é descomedido realçar que, além das normas produzidas pelo legislador propriamente dito (membros do Poder Legislativo), integram ainda o Direito Positivo aquelas emanadas pelo Poder Judiciário, pelos setores da Administração Pública e, até mesmo, pelos particulares. Precisamente em decorrência desta assertiva é que a acepção de *legislador* deve ser averiguada de modo abrangente, conforme se infere de passagem elucidativa do doutrinador supramencionado:

Dentro de uma acepção ampla do vocábulo “legislador” havemos de inserir as manifestações singulares e plurais emanadas do Poder Judiciário, ao exarar suas sentenças e acórdãos, veículos introdutórios de normas individuais e concretas no sistema do direito positivo. O termo abriga também, na sua amplitude semântica, os atos administrativos expedidos pelos funcionários do Poder Executivo e até os praticados pelos particulares, ao realizarem as figuras tipificadas na ordenação jurídica.

Inobstante a alargada variedade de normas jurídicas e a pluralidade de seus respectivos focos ejetores, o Direito Positivo, ostentando racionalidade intrínseca às entidades lógicas, esquiva-se de eventual desordem e intensos embaraços em sua aplicação justamente por se materializar como *sistema* – o que, conceitualmente, é entendido como o conglomerado de elementos que, presentes em um mesmo meio ou ambiente, estão interligados entre si e orientados por um princípio singular, que se responsabiliza pela formação da própria unidade deste conjunto.

Especificamente quanto ao Direito Posto, sua qualificação sistemática resta clarividente ao se observar que se substancializa como complexo ordenado de enunciados prescritivos que, mantendo interligações normativas entre si, projetam-se a regulamentar, mediante o atributo da coercitividade, o comportamento humano no âmbito das relações intersubjetivas. Eis, aliás, o pretexto suficiente para reconhecer que “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” perfazem expressões sinônimas, aptas a representar, univocamente, a ordem positivada.

Além do mais, não destoia do posicionamento de TACIO LACERDA GAMA (2017, p. 10), de acordo com o qual “pensar no sistema de direito positivo é pensar num conjunto de normas jurídicas” que “se organizam segundo padrões de racionalidade, sintetizados nos atributos de unidade, coerência e completude”. É indispensável, portanto, para se cogitar em sistema, que essas normas aglomeradas detenham não somente a mesma essência, mas que individualmente também se vinculem e se interrelacionem sob o mesmo enfoque principiológico, sobrelevando a unicidade¹² do conjunto.

E o Direito Positivo, pretendendo se imiscuir na realidade social organizadamente com ares mandamentais, necessita que as normas jurídicas se entrelacem complementar e harmoniosamente, imprimindo-lhe unidade e coesão de sentido. Por tal razão, o legislador (*lato sensu*), na concepção e manejo do ordenamento jurídico, estabelece firmes liames de coordenação e subordinação entre seus termos, fazendo transparecer as afamadas relações de hierarquia normativa.

Nesse aspecto, CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON (2011, p. 93), versando acerca da temática, sutilmente destaca a inarredável natureza hierárquica do sistema jurídico:

Assim, ainda que se sustente que o direito comporta diversas interpretações – o que poderíamos comparar, na língua, com a ideia de “dialeto” – ainda que se afirme que é

¹² No que tange à unicidade do ordenamento jurídico, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES (2002, p. 45) enobrece o tema ao explicar que não é “possível considerar-se um comando legal isolado no contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada e vocacionada à conferência - enfim, tudo considerado de forma sistemática”.

o intérprete quem constrói – como de fato, o fazemos – isso não afasta o caráter hierárquico, nem social do direito.

Empreendendo similar raciocínio, porém, fazendo-o com tonalidade mais explícita, PAULO DE BARROS CARVALHO (2018, p. 226) categoricamente adverte que “sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer”, até porque “uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outra que lhe seja superior. [...] Daí ser possível afirmar, peremptoriamente, que o princípio da hierarquia é um axioma”.

É de se notar, desse modo, que a hierarquia configura atributo indissociável do ordenamento jurídico, portando-se como instrumento basilar que acaba por exteriorizar as valências que permeiam as normas atinentes a este sistema: validade e invalidade¹³. Precisamente em vista disto é que, como bem delatam as lições de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO (2009, p. 96), o resultado de se averiguar se os enunciados prescritivos estão sendo cumpridos – total, parcial ou de nenhuma forma – pela população não estremece sua valia, pois continuarão, em qualquer dos casos, alcançando seu objetivo existencial, ou seja, normatizando condutas.

De outra sorte, tomando como objeto as normas jurídicas e o Direito Positivo, o que há de ser ressaltada é a importância da apreciação da existência (validade) ou inexistência (invalidade) daquelas quanto a este, cujo labor é desempenhado com o direcionamento das atenções ao que se denomina “fundamento de validade”, expressão que se reporta ao respeito de uma dada norma jurídica com outra que lhe é superior hierarquicamente e que legitima sua criação. Assim sendo, para que uma norma seja considerada válida – e, portanto, existente –, basta que pertença ao ordenamento jurídico, revelando traços característicos e aceitáveis por este sistema.

Em outras palavras, impende elucidar que a compatibilidade com todo o Direito Posto é o que propicia validade à norma, sendo o ordenamento jurídico e a coadunabilidade da norma jurídica com este justamente o fundamento de validade desta última. Nesses termos, PAULO DE BARROS CARVALHO, iluminando ainda mais a noção de ser indispensável a relação de pertinencialidade da norma jurídica com a ordem posta para que aquela possa ser tida como válida e existente, assim estatui:

[...] as normas jurídicas, proposições prescritivas que são, têm sua valência própria. Delas não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores imanescentes às

¹³ Interessante registrar que, distintamente do que ocorre no Direito Positivo, as valências que regem os elementos componentes da Ciência do Direito, que se manifestam em linguagem científica de função descritiva, são as da verdade e da falsidade, vez que, dedicando-se a examinar e delinear a realidade do ordenamento jurídico, existe a nítida possibilidade de se colocar em xeque suas declarações, verificando se estão em conformidade – ou não – com os objetos referenciais presentes naquela realidade.

proposições descritivas da Ciência do Direito, mas as normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas, com referência a um determinado sistema “S”. E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.

A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’ a norma “N” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”. (CARVALHO, 2018, p. 464-465).

Outrossim, sem se desvencilhar do tópico ora versado, insta consignar que, como particularidade do Direito Positivo, a ordenação hierárquica da universalidade de suas normas disciplinadoras da conduta humana no convívio social se sistematiza em estrutura piramidal, donde aquelas regras situadas em posições mais elevadas (cuja quantidade é mais escassa), por serem hierarquicamente superiores, fundamentam a criação das demais (que se apresentam em numeral mais abundante), subordinando-as, de maneira que, na hipótese de despontarem antinomias normativas, sobrepõem-se aquelas (superiores) sobre estas (inferiores).

Neste quesito, a depender da ótica sob a qual se observa a esquematização normativa mencionada, exsurge o processo de fundamentação ou o processo de derivação. De um lado, visualizando o ordenamento jurídico da base ao topo, percebe-se que as normativas de inferior hierarquia se veem *fundamentadas*, material e formalmente, por aquelas de patamar hierárquico mais alto. De outro giro, invertendo-se a perspectiva tracejada – logo, contemplando a ordem positivada do topo à base –, verifica-se que, das regras de superior hierarquia, *derivam*, material e formalmente, aquelas de ínfero grau hierárquico.

E, como ponto de encontro destes processos, irrompe a Constituição Federal, consistente no marco zero do processo de derivação e na zona terminal do processo de fundamentação, haja vista a convergência – a ela – da totalidade das normas jurídicas presentes no Direito Positivo, perfazendo-se, a um só tempo, como fundamento de validade supremo e como foco exordial de derivação relativamente a toda e qualquer unidade normativa. Não à toa, sua existência, como sustenta PAULO DE BARROS CARVALHO (2018, p. 227), imprime caráter unitário ao conjunto e à multiplicidade de normas como entidades da mesma índole, conferindo-lhe o carimbo de homogeneidade.

Localizada, desta forma, no pináculo do edifício normativo piramidal, a Constituição Federal se consubstancia como instrumento normativo soberano que a todos os demais subjuga e a respeito do qual se debruçou NORBERTO BOBBIO, cujos ensinamentos, embasados na teoria Kelseniana¹⁴, merecem nota:

¹⁴ Arquetetada por HANS KELSEN, filósofo e jurista austríaco responsável por idealizar a denominada *Norma Hipotética Fundamental*, que, em apertada síntese, corresponderia ao ápice normativo que daria legitimidade e fundamento de validade à Constituição (por isso “Fundamental”), porém, de forma apenas teórica, visto existir

Quanto à pirâmide que representa o ordenamento jurídico, a partir do momento em que o poder e obrigação são dois termos correlatos, se a considerarmos de cima para baixo, veremos uma série de poderes sucessivos: o poder constitucional, o poder legislativo ordinário, o poder regulamentar, o poder jurisdicional, o poder negocial, e assim por diante [...]. (BOBBIO, 2007, p. 202).

Na mesma toada, GERALDO ATALIBA (1968, p. 21), referindo-se ao sistema constitucional brasileiro como o “mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso”, ressalta a supremacia da Carta Magna ao aduzir brilhantemente que “[...] tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçãoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”.

Valendo-se de tal asserção, é bem de ver a razão pela qual a Constituição Federal, não por acaso, ostenta a posição hierárquica mais elevada do ordenamento jurídico: decorre justamente do fato de que este último é por ela fundado e estruturado. E não só a ordem posta, mas logicamente o próprio Estado de Direito tem sua gênese na Lei Maior, cujas normativas cuidadosamente delineiam “a organização do Estado, a origem e o exercício do Poder, a discriminação das competências estatais e a proclamação das liberdades públicas” (MELLO FILHO, 1986, p. 6-7).

Se, de um lado, o Estado e, conseqüentemente, o sistema jurídico nascem da Constituição Federal, esta, por sua vez, tem origem diversa. Eis que, tratando-se de uma Constituição dita promulgada¹⁵ (como é o caso de nossa Carta Política de 1988), esta é fruto do denominado Poder Constituinte, cujo exercício é encarregado à Assembleia Constituinte que, composta por representantes da população (alcançados de legisladores constituintes originários), aperfeiçoa e proclama a Constituição por intermédio de um processo terminantemente democrático.

A esse respeito, faz-se oportuno elencar que, idealizado pelo eclesiástico EMMANUEL SIEYÈS e retratado como “a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo, social e juridicamente organizado” (MORAES, 2010, p. 26), o Poder Constituinte – mais precisamente, o Poder Constituinte Originário – tem como produto de sua manifestação o ato de criação da Constituição, refletindo um poder de caráter político que institui um poder de cunho jurídico.

somente em tese (por isso “Hipotética”), perfazendo-se em norma metajurídica pressuposta, e não posta no sistema jurídico. Esta noção exprime a ideia de mandamento basilar que compele todos a respeitar a Constituição, que se apresenta como dogma.

¹⁵ A título explicativo, informa-se que esta modalidade de Constituição se contrapõe àquela batizada de outorgada, que resta qualificada deste modo por ser imposta à população por governos autoritários (à guisa de exemplo, pode-se citar a Constituição brasileira de 1967).

Desta feita, por encetar uma nova ordem positiva, o Poder Constituinte Originário possui determinadas características intrínsecas que muito bem delatam seu poderio e abrangência. Nesse sentido, com esteio nas lições de LUIZ ALBERTO DAVID ARAUJO e VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR (2009, p. 10), diz-se que este Poder é inicial, autônomo, incondicionado e ilimitado. *Inicial*, pois inaugura uma nova ordem jurídica de acordo com as resoluções ratificadas pelos legisladores constituintes originários, de sorte a revogar a ordem anterior (isto é, a Constituição precedente e todos os dispositivos infraconstitucionais previamente estipulados e incompatíveis com a nova ordem). *Autônomo*, porque somente seu titular – ou seja, o povo por meio de seus representantes imparciais – pode determinar quais serão os termos em que a nova Constituição irá se estruturar. *Incondicionado*, pelo fato de não se subordinar a nenhuma regra ou procedimento, ou melhor, a nenhum processo predeterminado para a sua elaboração. *Ilimitado*, já que não se reporta a nenhuma ordem anterior, tendo absoluta liberdade de criação, motivo pelo qual não se sujeita a demarcações, balizamentos e contenções na exploração de seu conteúdo.

Enfim, disto tudo, sobressai a noção de que, com o advento de uma Constituição, há a fundação de um novo Estado – bem como de seu respectivo ordenamento jurídico –, que se mostra completamente dissociado de qualquer outro que eventualmente tenha existido anteriormente, sendo responsável por carrear à sociedade correspondente novos princípios, diretrizes e demais mandamentos prescritivos.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Prosseguindo-se na marcha cognitiva esboçada pelo autor, incumbe elucidar que, antes de se ingressar propriamente à matéria condizente ao âmago do presente trabalho, por se tratar de investigação relativa a aspectos e peculiaridades de espécie tributária (*in casu*, o IPVA e, notadamente, sua materialidade) por meio de abordagem eminentemente constitucional, resta inevitável percorrer sobre o tópico das denominadas competências tributárias.

De outra banda, versar sobre este tema invariavelmente reclama a passagem, ainda que sucintamente, por termos próprios da Teoria Geral do Estado – tais quais Federação e autonomia – “que mantêm estreita relação com a ideia de competência tributária”, sendo responsáveis por evidenciar a “importância do conceito de competência para compreender o que seja o próprio Estado e os seus modos de organização” (GAMA, 2020, p. 210).

Partindo-se desta premissa e examinando o ordenamento jurídico pátrio, percebe-se que o sistema constitucional brasileiro, ao eleger as chamadas cláusulas pétreas – verdadeiras limitações materiais postas pelo Poder Constituinte Originário à possibilidade de alteração da Constituição Federal –, elevou a tal nível de importância e imutabilidade a *forma federativa de Estado*, consoante disposto no artigo 60, § 4º, I, da Carta Magna. Isto significa que o Pacto Federativo não pode vir a ser modificado, nem muito menos extinto, ainda que por intermédio de emenda constitucional.

A esse respeito, revela-se pertinente elucidar que, quando se faz menção à forma federativa de Estado, *id est*, de uma Federação, está se tratando, em síntese, da existência de entes autônomos, porém indissociáveis, que formam o dito Estado e convergem à vontade cêntrica deste último. Assim, conquanto a Federação configure união indissolúvel, é indispensável que cada ente federativo detenha poder de autorregulamentação, aspecto este que não se olvidou a Constituição Republicana de 1988, a qual oferece clara regulamentação à organização destes entes, como o faz quando cuida das competências da União, estabelecendo sua organização político-administrativa (*exempli gratia*, artigos 21, 22 e 23), bem como quando discerne sobre os Estados (artigos 25 a 28), os Municípios (artigos 29 a 31) e o Distrito Federal (artigo 32), determinando que, não obstante devam observar os mandamentos da Lei Maior, podem se organizar e se reger por suas Constituições Estaduais (no caso dos Estados) ou por suas Leis Orgânicas (na hipótese dos Municípios e do Distrito Federal). Desta feita, nota-se que tanto os Estados, os Municípios e o Distrito Federal quanto a União têm sua própria estrutura normativa, o seu próprio poder de autorregulamentação.

Ademais, na mesma esteira de características do sistema federativo e corolária do poder de autorregulamentação, a autonomia político-administrativa dos entes federados – vista como a autossuficiência não só para projetar e direcionar as intenções e programas governamentais, mas também para executá-los –, por sua vez, é assegurada por meio da autonomia legislativa. Nesse sentido, com a leitura dos artigos 18 e seguintes da Constituição Federal, visualizam-se as disposições acerca das competências legislativas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que podem muito bem ser representadas como a aptidão ofertada às pessoas políticas para que possam expedir ou criar normas jurídicas, permitindo a inovação do ordenamento jurídico por meio do processo legiferante.

Paralelamente a isto, a fim de que possam efetivamente gozar da autonomia político-administrativa, torna-se imperativo que os entes federados possuam autonomia financeira – compreendida como a disponibilidade de “recursos necessários à realização das competências [...] atribuídas pela Constituição da República e, se for o caso, pela constituição estadual, distrital ou lei orgânica” (GAMA, 2020, p. 224-225) –, a qual, por seu turno, é garantida, em larga escala, mediante a outorga, aos referidos entes, de competência legislativa específica para a instituição de determinados tributos, o que se intitula *competência tributária*.

Sobre tal ponto, um parêntese se faz importante: não se está a dizer que a arrecadação de tributos consiste no único expediente estatal hábil a municiar os entes políticos para que tenham o condão de fazer frente às demandas e atividades públicas a que estão sujeitos, entretanto, é cediço que, na atualidade, o tributo corresponde à principal fonte de financiamento do Estado. Esta é, inclusive, a racionalidade desenvolvida por LEANDRO PAULSEN, para quem “no âmbito de um Estado de direito democrático, [...] as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas” (2021, p. 27):

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento.

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou libertário, autoritário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história. (PAULSEN, 2021, p. 21).

Dito isto e retornando à tônica da competência tributária – espécie de competência legislativa condizente à faculdade outorgada pelo Texto Supremo aos entes federativos para tratar de matéria tributária voltada sobremaneira à instituição de tributos –, o que se averigua é que, posicionando-se no encadeamento das supracitadas autonomias, a competência tributária tem por finalidade a viabilização da autonomia financeira, que, por seu turno, é necessária para assegurar a autonomia político-administrativa dos entes ora versados.

No contexto jurídico brasileiro, nota-se que a Carta Magna houve por reparti-la (a competência tributária) entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno – União, Estados, Municípios e Distrito Federal –, por meio da designação da materialidade (ou aspecto material) das normas de tributação. Em outras palavras, a Constituição Federal atribuiu a cada ente político a competência para instituir, fiscalizar e arrecadar tributos próprios, de maneira a lhes salvaguardar mecanismos para providenciar verdadeira autonomia e liberdade política, em seus respectivos limites.

Outrossim, em meio a ilações concernentes ao presente tópico, não poderia este autor se furtar à menção do erudito pensamento de TÁCIO LACERDA GAMA, que, com o elevado preciosismo característico da linguagem científica, devotou-se à apuração e ao estudo minucioso do tema da competência legislativa tributária, entendendo-a como a “aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo” (GAMA, 2020, p. 245).

Desta feita, desobscurecendo a figura da competência tributária, torna-se possível compreendê-la como a concessão oferecida pela Lei Maior aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) da prerrogativa de instituir tributos próprios, que diferem uns dos outros em decorrência de sua materialidade¹⁶; similarmente, como disciplina ROQUE ANTONIO CARRAZZA (2019, p. 426), trata-se da “possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Interessante apontar, com a observância do conceito retro transcrito, que, embora prescreva as diretrizes basilares de todos os tributos, sendo uma espécie de *Lei Tributária Fundamental*, a Constituição da República não instituiu nenhum tributo. Ainda que pudesse o fazer, já que o Poder Constituinte é soberano, tal empreendimento não se materializou, razão pela qual não há que se cogitar na obrigatoriedade de recolhimento de qualquer tributo baseando-se unicamente nos ditames da Constituição Federal.

Melhor explicando, a Carta Magna não instaurou tributo algum, mas tão somente estipulou competências para que os entes políticos, se assim o quisessem, viessem a instituir seus respectivos tributos. Note-se que, não obstante tenha delineado a quase totalidade dos

¹⁶ Tanto é assim que, à guisa de exemplo, a Constituição Federal, em seus artigos 153, 155 e 156, houve por indicar, respectivamente, o aspecto material dos impostos de competência da União (artigo 153), dos Estados (artigo 155) e dos Municípios (artigo 156), devendo-se recordar que, no que tange ao Distrito Federal, este possui as mesmas competências tributárias atinentes aos Estados e aos Municípios, conforme preceitua o artigo 32, § 1º, da CF/88.

aspectos da regra-matriz de incidência de várias espécies de tributos, a Constituição Republicana não os instituiu, tendo apenas outorgado às pessoas jurídicas de Direito Público interno a faculdade, a prerrogativa de o fazer. Isto, inclusive, abarca uma das características da competência tributária – que serão apreciadas em seguida –, concernente à facultatividade, ou à não obrigatoriedade da criação dos tributos outrora atribuídos pela Constituição às pessoas políticas mencionadas.

Ainda sob este diapasão, contudo, fazendo-se leve digressão aos campos da Teoria Geral do Direito, cumpre salientar que o ordenamento jurídico possui duas grandes categorias de normas jurídicas: as normas de comportamento e as normas de estrutura. Enquanto as primeiras – também chamadas de normas de conduta – correspondem às regras cujo objeto seja a conduta das pessoas nas relações intersubjetivas, as segundas se apresentam como aquelas que estipulam o processo de criação, modificação ou extinção de outras normas jurídicas.

Na missão de oferecer melhor discernimento acerca das classificações suso mencionadas e de sua correspondente diferenciação, mais que oportuna é a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 171-172), segundo o qual:

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

Em vista do quanto exposto, denota-se que o Texto Constitucional houve por prever as denominadas *normas de estrutura*, isto é, normas que disciplinam a produção de outras normas. E, dentre este grupo, situam-se evidentemente as regras constitucionais que tratam das competências tributárias, vez que, por meio delas, restam autorizados os Poderes Legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a instituir, *in abstracto*, tributos, assim como estipular o modo de lançá-los, cobrá-los, arrecadá-los e fiscalizá-los, impondo também a observância de diversos princípios que asseguram os direitos dos contribuintes.

Consequentemente, percebe-se que, enquanto as regras de competência tributária, estipuladas pela Constituição, exprimem genuíno exemplo de norma de estrutura, conforme acima explicitado, a legislação infraconstitucional atinente aos tributos e à forma de arrecadá-los e lançá-los representam espécie de normas de comportamento, posto que, neste momento, atingem diretamente as pessoas em suas relações intersubjetivas.

2.1. Características

Transmutando ligeiramente o viés de análise, cabe ressaltar que, em se tratando de competência tributária, ponto inolvidável de se apresentar concerne às características deste instituto. Este assunto, inclusive, é explorado pelo campo doutrinário pátrio com a finalidade de se encontrar os traços, as qualidades únicas da competência tributária que a diferem de outras espécies de normas. E, assim, chegou-se à conclusão – capitaneada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA (2019, p. 439-574) – de que a competência tributária possui seis características intrínsecas: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade; e (vi) facultatividade. Como se verá adiante, o entendimento de que existem seis aspectos inerentes à competência tributária não encontra, contudo, unanimidade na doutrina, fato este comprovado ao se vislumbrar a posição de PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 246-253), cujo desenvolvimento teórico aponta para a subsistência de apenas três características atinentes a este instituto: (i) a indelegabilidade; (ii) a irrenunciabilidade; e a (iii) incaducabilidade.

Primeiramente, tem-se que a competência tributária é privativa, visto que a Constituição Federal, quando efetiva sua outorga, o faz de forma exclusiva a cada ente federado, de modo que uma não se confunde com a outra. Há, assim, a exclusividade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em instituir tributos próprios, cuja competência é única a cada um deles. Para alcançar este objetivo, o legislador constituinte utilizou o critério material com o fito de discriminar e segregar tais competências, de tal forma que um ente político não pode vir a invadir a esfera de outro na criação de certo tributo. Dessa maneira, a cada ente federado, somente é possível tributar os eventos elencados na hipótese de incidência de seus respectivos tributos, evitando-se, pelo menos em princípio, conflitos de competência e, conseqüentemente, grave infringência ao Pacto Federativo.

Em contrapartida, PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 248), ofertando discordância, sustenta que a privatividade não corresponde a uma característica da competência tributária justamente por entender que, por força do artigo 154, II, da Carta Constitucional, que versa sobre os impostos extraordinários, apenas a União deteria competência privativa. Com fulcro no referido enunciado prescritivo, visualiza-se que, “na iminência ou no caso de guerra externa”, a União detém faculdade de instituir impostos, ditos extraordinários, onde não há qualquer demarcação de materialidade. Muito pelo contrário, dispõe o Texto Constitucional que, nessas situações extremamente peculiares, a União tem a possibilidade de criar impostos

utilizando-se da materialidade não só de sua competência, mas também de qualquer outro imposto previsto na Lei Maior, podendo invadir a competência tributária das demais pessoas jurídicas de Direito Público interno.

Devido a essa previsão normativa, o jurista anteriormente citado arremata que a privatividade não há de ser considerada como característica da competência tributária, vez que somente a União possui a qualidade da exclusividade. O contraponto, porém, trazido pela doutrina adversa – como ROQUE ANTONIO CARRAZZA (2019, p. 486-488) – faz-se no sentido de que, por ser uma ressalva constitucionalmente prevista, manifesta uma exceção que, pelo contrário, confirma a existência da regra.

Prosseguindo-se, no tocante à indelegabilidade, importante expor que, em sendo a Constituição brasileira do tipo rígida¹⁷ e tendo o legislador constituinte originário segregado taxativamente as competências tributárias a cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público interno, não há outra conclusão senão a de que é proibida a delegação da competência a terceiros, entes públicos ou não.

Destarte, cada ente federativo possui sua própria competência, a qual foi acuradamente outorgada pela Constituição da República, não podendo dela dispor conforme seu interesse; não há, assim, possibilidade de delegá-la, nem mesmo por intermédio de lei. Ora, se a aptidão para estipular normas relativas à instituição de tributos já é delegada pelo Texto Máximo aos entes políticos, não podem estes últimos optar por delegar aquilo que já lhes foi delegado com tamanha rigidez. Quanto à possibilidade de delegação, esta somente é autorizada na hipótese da denominada capacidade tributária ativa, que será abarcada posteriormente, jamais sendo permitida no caso da competência tributária.

Em sequência, a característica da incaducabilidade – também intitulada de imprescritibilidade – diz respeito ao atributo segundo o qual o exercício da competência tributária pelos entes políticos não está sujeito a qualquer prazo decadencial. Assim, o fato de a competência tributária não ser exercida não significa que a pessoa política dela titular decaia do direito – constitucionalmente previsto, por sinal – de exercê-la. A Constituição Federal não estipula prazo para que o ente federado exercite sua competência tributária, de modo que esta não se torna esvaída, inutilizável pela falta de seu exercício ao longo do tempo.

Tanto é verdade que o Imposto sobre Grandes Fortunas, tributo de titularidade da União e disposto no artigo 153, VII, da Carta Magna, está previsto no Texto Constitucional

¹⁷ Entende-se por rígida a Constituição que demanda, para a modificação de seu texto, critério(s) mais complexo(s), laborioso(s) e solene(s) em comparação ao procedimento estabelecido para tanto relativamente aos instrumentos normativos infraconstitucionais.

desde 1988 e nunca chegou a ser implementado, podendo, no entanto, vir a ser a qualquer instante, bastando que a União legisle sobre sua criação, isto é, exerça sua competência tributária relativamente a ele. Na mesma direção leciona PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 247), atentando-se à razão de ser desta característica:

Diga-se outro tanto sobre a incidência. A Constituição existe para durar no tempo. Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

Nessa conjuntura, insta rememorar que o artigo 8º do Código Tributário Nacional vai ao encontro do acima defendido, ao estabelecer que “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de Direito Público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”. Não à toa, aventurando-se nesse ambiente de interligação dos atributos da incidência e indelegabilidade, LUCIANO AMARO (2009, p. 100-101) oferta suas considerações entabulando que:

Como decorrência da demarcação constitucional das várias competências tributárias, é evidente que, no caso de o ente titular da competência deixar de exercê-la (por simples omissão ou por razões de política fiscal), essa inércia não transforma o campo reservado à sua competência em zona aberta à intromissão de outro poder tributante.

Por sua vez, deslocando-se à quarta característica, ou seja, da inalterabilidade, impende dissertar que, consoante já informado alhures, cada ente político detém sua própria autonomia legislativa, a qual é proporcionada pelo Texto Constitucional. Entretanto, apesar de existente, tal autonomia não se apresenta irrestrita, não tendo o condão de autorizar as pessoas políticas a engendrar modificações quanto às diretrizes basilares delineadas pela Lei Maior.

Precisamente com o intuito de obstar máculas e agressões ao Pacto Federativo, não se permite que o princípio da federação seja abalado por alterações provenientes da mera vontade do legislador infraconstitucional, de sorte que, caso este pretenda “dilatar as raias de sua competência tributária, de duas, uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional” (BRITTO, 2014, p. 116).

Os remanejamentos das competências tributárias apenas se tornam admissíveis com a utilização de emendas constitucionais, que, como é sabido, estão no plano constitucional; e, mesmo assim, essa possibilidade não é absoluta, vez que há matérias que não podem ser objeto de alteração e/ou supressão, como é o caso das cláusulas pétreas – cujo enfoque, neste instante, dá-se ao princípio federativo (artigo 60, § 4º, I, da CF/88). Nesse ínterim, exatamente pelo fato de ser viável a modificação das competências tributárias, ainda que por intermédio de emenda constitucional e respeitando-se as cláusulas pétreas, parte da doutrina, como PAULO DE

BARROS CARVALHO (2019, p. 248), rechaça a qualificação da inalterabilidade como característica ínsita ao instituto ora abordado.

Avançando-se no tema, com relação à irrenunciabilidade, esta se vê despontada em decorrência da impossibilidade de a pessoa política detentora da competência tributária dela renunciar, seja no todo, seja em parte. Partindo da mesma premissa apresentada quanto à indelegabilidade – ou seja, de que o ordenamento jurídico pátrio se estrutura com a presença de uma Constituição rígida e que as competências tributárias são incisivamente atribuídas a cada um dos entes federados –, tem-se como óbvia consequência a intelecção de que as pessoas políticas não detêm a atribuição para, simplesmente, abdicar definitivamente desta competência a elas outorgada pela Carta Magna.

Trata-se de um direito assegurado pela Constituição que, por seu turno, não pode ser objeto de renúncia. Embora seja facultativo o exercício da competência tributária (característica esta abordada logo adiante), o ente federativo, conquanto tenha espaço para permear os campos da conveniência e da oportunidade quando se volta à instituição de determinado tributo, jamais poderá formalizar expressamente a renúncia da prerrogativa de instaurá-lo, sob pena de fazer ruir e inutilizar todo o esforço meticulosamente despendido pelo legislador constituinte na concepção de nosso arquétipo constitucional.

Alcançando-se, enfim, a última característica elencada anteriormente, cumpre dispor que resta afluída a facultatividade haja vista que os entes federados não estão obrigados a exercer a competência ora versada, ou seja, a instituir tributos. Em verdade, o que existe é uma permissão advinda da Constituição Federal e direcionada às pessoas políticas para que estas, se assim o quiserem, inovem o ordenamento jurídico com a criação dos tributos que lhes foram designados por aquela.

Interessante averiguar a extrema proximidade desta qualidade com os atributos da inaducabilidade e da privatividade, de maneira que, em não havendo o exercício da competência tributária – até porque há liberdade do ente federado para tanto –, esta não decai, nem resta transferida a outras pessoas políticas, vide teor do artigo 8º do Código Tributário Nacional. Consequentemente, a implementação ou não do tributo permanece à escolha de cada ente, sendo que a ausência de exercício da competência tributária não lhe retira o direito constitucional de instituir seus respectivos tributos, vez que, em momento algum, a Carta Magna estipulou qualquer espécie de aniquilamento desta faculdade em decorrência de mera inércia legislativa.

Ainda meditando sobre a característica da facultatividade, vale lembrar que, como referenciado previamente, sua imputação como qualidade inerente da competência tributária

não encontra unanimidade na doutrina. A posição contrária, chefiada por PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 248-253), aponta que, como a competência legislativa voltada à instituição do ICMS é de exercício obrigatório, não se pode compreender que a facultatividade seja característica essencial da competência tributária.

Nesse contexto, faz-se relevante anotar que a dita obrigatoriedade possui esteio nos ditames do artigo 11 da Lei Complementar n.º 101/2000¹⁸ em conjunto com o preceituado pelo artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/88, cujos dispositivos reforçam a compulsoriedade de instituição do ICMS. Isto ocorre, evidentemente, para obstar a chamada “guerra fiscal”, que se vê presente entre os Estados notadamente quando buscam, por meio da concessão de benefícios fiscais, cativar e estimular mais empresas a se alocarem em seus territórios. Desse modo – e tendo em mente o caráter nacional do imposto em tela –, nada mais escorreito do que a obrigatoriedade no exercício dessa competência, afinal, caso fosse simplesmente facultativa a instituição do ICMS, este imposto poderia vir a deixar de existir, posto que muitos Estados não o cobrariam, tendo como finalidade gerar maior atratividade para as empresas; a “guerra fiscal” estaria sendo impulsionada, e muitos Estados, definitivamente, não criariam nem exigiriam o ICMS.

2.2. Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa

Encerrado o tema de suas características e caminhando ao desfecho deste capítulo, cumpre informar que, como discorrido preteritamente, a competência tributária se revela como a aptidão, oferecida pela Constituição Federal aos entes políticos, para instituir tributos, *in abstracto*, por meio de lei. Esta atribuição abrange os elementos essenciais da hipótese de incidência tributária, tais quais a determinação do sujeito passivo e do sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota, compreendendo também a prerrogativa para legislar sobre parcelamentos, isenções, anistias, forma de lançamento, dentre outros. Tudo, por óbvio, com o devido embasamento e obediência às diretrizes, aos princípios e aos demais mandamentos firmados pelo Texto Supremo.

¹⁸ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Nesta toada, insta consignar que, frequentemente, aquele que possui competência tributária também detém a denominada capacidade tributária ativa, razão pela qual figura como sujeito ativo na relação jurídico-tributária estabelecida junto ao contribuinte (ou responsável). Ocorre que, não obstante sejam próximos, vê-se necessário frisar que estes dois institutos – capacidade tributária ativa e competência tributária – não se confundem, portando acepções e propriedades distintas.

Principiando trajetória destinada a iluminar a diferenciação entre os institutos supramencionados, faz-se imperioso o empreendimento de singela digressão à conceituação de relação jurídica, cujo tema fora aprofundado com louvor por MARIA HELENA DINIZ (2008, p. 108), que assim discorreu:

As normas de direito regulam comportamentos humanos dentro da sociedade. Isto é assim porque o homem, em vida social, está sempre em interação, influenciando a conduta de outrem, o que dá origem a relações sociais que, disciplinadas por normas jurídicas, transformam-se em relações de direito.

Segundo Del Vecchio a relação jurídica consiste num vínculo entre pessoas, em razão do qual uma pode pretender um bem a que outra é obrigada.

A transformação do vínculo de fato em jurídico acarreta os seguintes efeitos:

1) Tem-se uma relação entre sujeitos jurídicos, ou melhor, entre o sujeito ativo, que é o titular do direito subjetivo de ter ou de fazer o que a norma jurídica não proíbe, e o sujeito passivo, que é o sujeito de um dever jurídico, é o que deve respeitar o direito do ativo. Esse vínculo será de sujeição relativa ou específica se o sujeito passivo tiver a obrigação de satisfazer determinado interesse do titular do direito. É o que se dá com o direito de crédito: o devedor deverá pagar sua dívida a certo credor. A sujeição poderá ser absoluta ou genérica quando consiste apenas no dever de respeitar a posição jurídica do titular, como sucede nos direitos personalíssimos e nos direitos reais.

Tomando nota dos ensinamentos retro colacionados, observa-se que toda relação jurídica envolve dois sujeitos: o ativo e o passivo. Aquele (sujeito ativo) consiste no detentor, ou melhor, no titular de um direito subjetivo, enquanto este (sujeito passivo) corresponde ao possuidor de um dever jurídico que se contrapõe ao direito subjetivo mencionado; entre ambos, encontra-se o objeto da relação, consubstanciado na prestação jurídica que deve ser efetivada pelo sujeito passivo para se desincumbir de seu ônus relacional, satisfazendo, ao mesmo tempo, o direito subjetivo detido pelo sujeito ativo.

Em matéria tributária, tal concepção se concretiza de igual maneira, tendo a relação jurídica desta natureza traços assemelhados àqueles que a doutrinadora nomeia de *vínculo de sujeição relativa ou específica*, consoante excerto trazido acima. Isto, pois a norma tributária estabelece uma relação jurídica em que figura, de um lado, o sujeito passivo – contribuinte ou responsável –, e, de outro, o sujeito ativo – pessoa jurídica de Direito Público interno que detém o direito subjetivo ao crédito tributário. Esta previsão está, inclusive, esboçada no artigo 119 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Inobstante ter-se deflagrado, assim, o discernimento acerca da capacidade tributária ativa – entendida como a aptidão para determinada pessoa se portar como sujeito ativo de uma relação jurídico-tributária –, seu conceito, *per se*, não se mostra suficiente para extirpar completamente eventuais dúvidas quanto à sua conexão e distinção relativamente à competência tributária. Nesse sentido, com o fito de solucionar tal imbróglio, entra em jogo conhecido dispositivo oriundo do Código Tributário Nacional (artigo 7º) que, aclarando a situação, comunica ser a competência tributária “indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra”.

Esta intelecção decorre do fato de que, embora a competência tributária seja indelegável, nada impede que a pessoa política delegue, por meio de regular processo legislante, sua capacidade tributária ativa a terceiro, ocasião na qual este último passará a figurar como sujeito ativo da relação jurídico-tributária atinente ao tributo correspondente. O fenômeno da delegação da capacidade tributária ativa – que muito se relaciona à noção de parafiscalidade¹⁹ – tem como notável exemplo aquele contido no artigo 153, § 4º, III, da Constituição Federal (incluído pela Emenda Constitucional n.º 42/2003), cuja redação, dispondo sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, lançou permissão para que este tributo seja “fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”.

Nesse específico caso, a introdução desta normativa ao Texto Constitucional, tornando facultativa a delegação da capacidade tributária ativa da União aos Municípios no que tange ao ITR, ancorou-se em fundamento pragmático, vez que estes últimos, titulares da competência para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, já possuem cadastros relativos ao perímetro de zona urbana e zona rural, o que facilita demasiadamente a prática tributária estatal referente a estes impostos.

¹⁹ No que concerne à parafiscalidade, GERALDO ATALIBA (2008, p. 85) trata com propriedade do assunto, explanando que consiste “em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública, com as define Celso Antônio Bandeira de Mello (Natureza e Regime Jurídico das Autarquias, cit., p. 356). Roque Carrazza conceitua a parafiscalidade nos termos seguintes: ‘... é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas que persigam finalidades públicas ou de interesse público, diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos’ (O sujeito ativo ..., p. 40). A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei – que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades – em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sendo observado.”

A esse respeito, importante frisar que o fenômeno da delegação da capacidade tributária ativa se perfectibiliza como um acordo firmado entre o ente político detentor da competência tributária e a pessoa jurídica por ele escolhida para ostentar a qualidade de sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Esta celebração, como é de se esperar, materializa-se por intermédio de lei, ou seja, deriva de “norma geral e abstrata, formada pelo completo desempenho da competência” que prescreve, ao novel titular da capacidade tributária ativa, a “posição de sujeito ativo numa relação jurídica tributária” (BRITTO, 2014, p. 114).

Entrementes, cabe alertar com tons categóricos: o que se delega não é a competência tributária, mas sim a capacidade tributária ativa concernente às funções de arrecadação e fiscalização de tributos. Ora, enquanto a primeira consiste na prerrogativa para criar tributos e é indelegável, a segunda corresponde à aptidão para figurar como sujeito ativo da relação jurídico-tributária e é plenamente delegável, desde que, evidentemente, seja transferida pelo ente político que detiver a respectiva competência tributária e que o faça por meio de lei.

Outrossim, perpassando sobre a noção de que apenas aquele que é titular da competência para instituir certo tributo é quem detém o condão de, mediante processo legislativo, nomear outra pessoa para figurar no polo ativo da persecução tributária, FRANCISCO LEITE DUARTE (2019, p. 213), ofertando sua abalizada contribuição ao tema em comento, assim expõe:

O detentor da competência tributária pode instituir o tributo, bem assim administrá-lo, mediante as atividades de fiscalização e de arrecadação. A competência tributária envolve, portanto, os seguintes atributos: *instituição, fiscalização e arrecadação* do tributo. [...]

No entanto, se a entidade da federação pode instituir o tributo, poderá, naturalmente, fiscalizá-lo e arrecadá-lo. Se o quiser, porém, pode transferir o exercício das funções de fiscalização para pessoa jurídica de direito público ou a arrecadação para pessoa jurídica de direito privado, mas a parte política da competência tributária identificada com o poder legiferante de criação ou majoração do tributo nunca pode ser objeto de delegação.

Além disso, persistindo a focalizar as atenções rumo à completa segregação dos institutos em testilha, cabe elucidar que outra disparidade entre eles vislumbrada concerne ao atributo da caducabilidade. Como já se traçou linhas acima, a competência tributária, por se substancializar como típica competência legislativa, é incaducável/imprescritível, razão pela qual, não se submetendo a prazo decadencial algum, tem a possibilidade de vir a ser exercida a qualquer tempo. Exemplo claro disto, como também já visto, é a potencialidade de criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, que, pelo fato de não haver qualquer espécie de prazo para o exercício desta competência, pode ocorrer independentemente do lapso temporal que perdurar entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a data em que for instaurado legislativamente.

Em contrapartida, a capacidade tributária ativa não partilha da mesma qualidade, revelando-se verdadeiramente caducável. Isto, porque, ao se caracterizar como a aptidão para alguém figurar no polo ativo da relação jurídica tributária, o empreendimento das funções de arrecadação e fiscalização envolve, logicamente, a cobrança do crédito tributário, exercício este que, por sua vez, prescreve em cinco anos a partir da data da constituição do crédito tributário, conforme bem assenta o artigo 174 do Código Tributário Nacional. Em suma, enquanto o exercício do direito subjetivo do titular da competência tributária (aptidão para instituir tributos) não se exaure com o passar do tempo, o exercício do direito subjetivo do detentor da capacidade tributária ativa (aptidão para exigir o objeto da relação jurídico-tributária: recolhimento do valor do tributo) se esgota em cinco anos do momento em que se constitui o crédito tributário.

Ademais, como se não fossem suficientes as considerações ora apresentadas para o fim de diferenciar tais institutos, impende realçar ainda que a competência tributária, de um lado, mostra-se como nítido poder político, advindo da Constituição Federal, que tem o condão de autorizar o ente federado a sintetizar o detalhamento jurídico de um tributo e os expedientes necessários à sua funcionalidade. De outra banda, a capacidade tributária ativa, vista como evidente poder administrativo oriundo de lei ordinária, perfaz-se na possibilidade de determinada pessoa jurídica integrar a relação jurídico-tributária, na qualidade de sujeito ativo e com as funções de arrecadar e fiscalizar tributos.

Em conclusão, grandiosa é a passagem de LUCIANO AMARO (2009, p. 100) que, muito bem selando o aludido neste subcapítulo, possibilita a sequência do presente trabalho acadêmico:

As hipóteses ressalvadas no art. 7º do Código não são, propriamente, exceções à indelegabilidade, dado que não comportam o exercício de nenhuma atividade inovadora dos pressupostos legais definidores do tributo, mas apenas de funções de fiscalizar ou arrecadar os tributos, ou executar normas ou atos sobre matéria tributária, sem nenhum poder para modificar o alcance ou a expressão dos tributos. Mesmo na hipótese regulada nos citados arts. 37, XXII, e 153, § 4º, III, da Constituição, os Municípios não legislam, apenas fiscalizam e arrecadam, tanto que o último desses dispositivos veda que o Município reduza o imposto ou efetue qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Feitas as devidas reflexões acerca da competência tributária, alcança-se o cerne deste estudo, cujas meditações e nuances serão lançadas a seguir.

3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA

Consoante restou vislumbrado no capítulo anterior, a Carta Republicana de 1988, almejando resguardar a autonomia dos entes federados, outorgou-lhes individualmente a prerrogativa para instituir e regulamentar tributos próprios – que se diferenciam uns dos outros com base em suas respectivas materialidades – por intermédio de regular processo legislativo; a esta aptidão legiferante, como vimos, os teóricos do Direito atribuíram a denominação de *competência tributária*.

E precisamente nesta conjuntura é que se encontra o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”), tributo cuja competência para instituição é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal e que deve recair, imprescindivelmente, sobre a *propriedade de veículos automotores*, cuja demarcação expressa e inafastável desta materialidade impositiva é identificada com clareza por meio da observação do artigo 155, III, de nossa atual Constituição Federal.

Não obstante se discorrerá de forma mais aprofundada posteriormente, interessa – desde já – adiantar que, como não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, qualquer instrumento normativo qualificado como lei complementar prescrevendo normas gerais atinentes ao tributo em questão, a abordagem – seja do legislador (*lato sensu*), seja do cientista do Direito – há de ser prioritariamente focalizada no Texto Supremo, fato este que delata o perfil eminentemente constitucional do presente imposto.

Nesta senda, eis exatamente o que se principia a desenvolver.

3.1. Contorno Histórico

Tópico crucial no percurso investigativo do IPVA condiz com a oferta de deslinde não só de seu tracejar histórico, como também daquele referente às exações instauradas pelo Poder Público cujo objeto de incidência tinha como enfoque a propriedade de veículo automotor. E, para tanto, resta inevitável retornar aos ditames da Constituição Federal de 1967.

Em seus primórdios, a tributação da materialidade ora versada (propriedade de veículo automotor) remete a nefasto período da atividade fiscal do Estado brasileiro em que muito se emaranhava – notadamente com o intuito de incrementar, a todo custo, a arrecadação de

recursos públicos – a utilização das espécies tributárias do imposto e da taxa. Instituição de pretensas taxas sobre hipóteses de incidência desvinculadas de atividade estatal ou vinculadas a serviços públicos indivisíveis, ou, ainda, atingindo bases imponíveis típicas de impostos e desagregadas dos custos do serviço público que se presta a contraprestacionar são algumas das mazelas que, conquanto ainda persistentes na atualidade, perfaziam-se mais volumosas e constantes no decorrer do século passado.

Nesse contexto, sob o manto da Carta Constitucional de 1967, exsurgiu a Taxa Rodoviária Federal, exação formulada e criada pelo Decreto-lei n.º 397/1968 que era “devida por todo veículo motorizado que transitar no território nacional”, à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre “o valor do veículo, fixado anualmente em tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem”, cujo produto da arrecadação era aplicado integralmente “no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais”, conforme inteligência dos artigos 1º e 2º do referido instrumento normativo.

De prontidão, já se averiguam as problemáticas concernentes à taxa supracitada. Além de apontar base de cálculo (valor do veículo motorizado) sem qualquer compatibilidade lógica e correspondência com a mensuração da hipótese de incidência (dispêndios do serviço público referenciado, isto é, as despesas com a conservação e restauração de rodovias federais frente ao desgaste advindo do tráfego de veículos motorizados), ainda desrespeitava a própria CF/67 por objetivar o financiamento, por meio de taxa, de serviço evidentemente indivisível²⁰.

Assim sendo, visualiza-se que, em verdade, a suposta “taxa”, a um só tempo, portava-se como genuíno tributo não-vinculado e detinha como pretensão servir de contraprestação a serviço público de notável indivisibilidade, conduzindo – como bem elucida PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 54) – “à inequívoca conclusão de já se tratar, à época, de um autêntico imposto finalístico”.

Além do mais, como se não bastasse esta malfada atuação fiscal de âmbito federal, os demais entes federativos, constatando a existência de campo hábil para impulsionar suas respectivas arrecadações de recursos públicos, instituíram, cada qual, suas próprias taxas incidentes sobre a propriedade e circulação de veículos motorizados, fazendo-o com esteio no artigo 19, II, da Carta Política de 1967 (disciplina prevista, posteriormente, no artigo 18, I, deste Diploma Máximo, em decorrência das modificações trazidas pela Emenda Constitucional n.º

²⁰ Seja na redação original do artigo 19, II, seja na posterior disciplina do artigo 18, I (com as alterações oferecidas pela Emenda Constitucional n.º 01/1969), a Constituição Federal de 1967 sempre determinou que as taxas deteriam caráter vinculado à “utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e *divisíveis*, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (destaques nossos).

01/1969), dispositivo este responsável por lhes outorgar competência legislativa concorrente no tocante à percussão tributária de taxas de serviço público (bem como aquelas oriundas do exercício do poder de polícia).

Ocorre que, em virtude do abundante alastramento das taxas incidentes sobre a propriedade dos veículos mencionados, ocasionando o acúmulo e a sobrecarga de incidências sobre o mesmo fato imponible, sobreveio, em pouco menos de um ano da edição da Taxa Rodoviária Federal, o Decreto-lei n.º 999/1969, por meio do qual restou condensada a totalidade das anteriores taxas destinadas à conservação e manutenção de rodovias em apenas uma: a Taxa Rodoviária Única (“TRU”).

Esta novel exação, cuja cobrança se concretizava de maneira prévia “ao registro do veículo ou à renovação anual da licença para circular”, era “devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo território nacional”, apresentando-se – como sua própria nomenclatura já revela – como o “único tributo incidente” sobre tal hipótese de incidência tributária (vide artigo 1º, *caput* e § 1º, do Decreto-lei n.º 999/1969).

Do quanto se examina da legislação atinente à TRU, denota-se que, embora tenha, de fato, acarretado a simplificação dos procedimentos de arrecadação e o recolhimento de tributo decorrente da propriedade de veículo automotor (ao transformar a pluralidade de exações em apenas uma única), esta taxa não se desvincilhou das vicissitudes inerentes àquelas pretéritas, a exemplo da Taxa Rodoviária Federal.

Não à toa, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2020, p. 234), alcunhando-a de *taxa falsa*, anuncia sua natureza de imposto ao informar que “tributava-se, então, não com base na *atuação estatal* [...], mas com espeque na capacidade contributiva do proprietário, através de signos presuntivos (dono de carro novo, caro, importado, aparenta ser rico...)”, ilação esta defendida à similitude por LUÍSA CRISTINA MIRANDA CARNEIRO (2016, p. 104), segundo a qual “os vícios da antiga Taxa Rodoviária Federal (incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência e indivisibilidade do serviço prestado) permaneceram com a Taxa Rodoviária Única”.

Inobstante a isso, após o transcurso de mais de uma década e meia, o legislador constituinte (derivado), propondo-se a eliminar os vícios até então presentes quanto à tributação da propriedade de veículos automotores e, via de consequência, obstar qualquer arguição de inconstitucionalidade referente a esta pretensão exacional, abandonou a utilização – *in casu* – da espécie tributária da taxa e, valendo-se da Emenda Constitucional n.º 27, de 28 de novembro de 1985, perfectibilizou a inserção, no ordenamento jurídico vigente, de imposto em sua substituição.

Corporificou-se, neste instante, o nascimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Direito Positivo brasileiro, cuja disciplina, estatuída pela EC n.º 27/1985, restou prescrita no inciso III do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, *in verbis*:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Este molde constitucional referente ao IPVA – que, desde a sua criação, sempre pertenceu à faixa de competências tributárias conferida aos Estados e ao Distrito Federal – perdurou com tamanho primor que, com o advento da Constituição Republicana de 1988, o hodierno legislador constituinte originário, germinando inédito sistema jurídico, concebeu a figura do IPVA com teor demasiadamente semelhante àquele entabulado pela CF/67, havendo, numa análise comparativa, diminutas disparidades entre tais redações, consoante se observa da atual composição do artigo 155 da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Conforme se depreende intuitivamente dos dispositivos de âmbito constitucional retro colacionados, é factível notar que o legislador constituinte de 1988, ao descrever a materialidade do imposto em voga, suprimiu a explícita vedação à possibilidade de exigência de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos. Este acontecimento, contudo, em nada altera a essência do aspecto material do IPVA, que continua sendo a propriedade de veículo automotor. Trata-se, na realidade, de excesso de zelo outrora praticado pelo legislador constituinte derivado de 1985 que é prescindível ao se delinear o campo de incidência deste imposto, vez que seu impacto se direciona à *propriedade*, o que jamais poderia dar azo à tributação da mera *utilização* do veículo automotor.

Feitos estes esclarecimentos, impende consignar que, ao se debruçar sobre os desdobramentos da trajetória histórica da tributação brasileira relativa aos veículos automotores, perpassando pela TRU para, enfim, alcançar o surgimento do IPVA, torna-se indispensável a realização de empreendimento voltado à demonstração da absoluta dissociação entre ambos os tributos referenciados. Esta perscrutação se faz relevante, uma vez que, não raras vezes, parcela da doutrina e da jurisprudência pátria se opõe à noção de que o termo “veículos automotores” se apresentaria amplo o suficiente para autorizar a incidência do IPVA sobre, por exemplo, embarcações e aeronaves.

Conquanto o tópico concernente à amplitude da expressão “veículos automotores” será melhor aprofundado posteriormente – instante em que serão exteriorizados e, ato contínuo, extirpados os argumentos contrários à vasta abrangência desta acepção –, como o presente subcapítulo trata da historicidade do IPVA, não de ser antecipadas as considerações acerca da inexistência de conexão e similitude deste imposto com relação à antiga TRU, tendo-se como intuito rechaçar a alegação de que o IPVA, visto supostamente como sucedâneo direto da TRU, somente poderia impactar a propriedade de veículos automotores terrestres, não tendo o condão de atingir aqueles hídricos e aéreos.

A esse respeito, além de doutrinadores como ROBERTO FERRAZ (2005, p. 107-115) – para quem o IPVA consistiria em tributo “restrito a veículos automotores terrestres, excluindo-se as embarcações e aeronaves”, sob a alegação de que “não parece ser da linguagem usual pretender referir embarcações e aeronaves como ‘veículos automotores’, que parecem compreender apenas carros, caminhões e ônibus” –, nossa própria Corte Suprema, em diversas oportunidades²¹, houve por estipular limitação à amplitude do conceito de “veículos automotores” com sucedâneo em, dentre outras combatíveis justificativas, incongruente fundamentação histórica da exação ora versada.

Nesse sentido, intrigantes são as colocações ofertadas pelo então Ministro Francisco Rezek, que, no decorrer do julgamento do famigerado Recurso Extraordinário n.º 134.509-8/AM, instaurando divergência ao voto do relator Ministro Marco Aurélio – cujo entendimento era o de que inexistia restrição constitucional relativamente à incidência do IPVA sobre veículos automotores hídricos e aéreos –, apostou pela seguinte perspectiva histórica:

Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e de embarcações de qualquer calado.

Conforme se extrai do excerto acima transcrito, tal posicionamento se embasa na inadequada percepção de que teria havido a sucessão direta e integral da TRU pelo IPVA²²,

²¹ Além dos demais precedentes que serão tratados no decurso do presente trabalho, é possível constatar a reiteração do entendimento restritivo da materialidade do IPVA – responsável por afastar sua tributação relativamente à propriedade de veículos automotores hídricos e aéreos – nos veredictos proferidos nos autos do RE n.º 397.550/PR (DJ de 2004), RE n.º 128.734/AM (DJ de 2004), RE n.º 128.735/AM (DJ de 2004), AgR no AI n.º 426.535-8/DF (DJ de 2004), AI n.º 488.988/SP (DJ de 2004), AI n.º 526.452/SP (DJ de 2005), AI n.º 527.054/SP (DJ de 2005), AI n.º 500.049/SP (DJ de 2005), AI n.º 699.802/SC (DJe de 2011) e AgR no RE n.º 525.382/SP (DJe de 2013). Este posicionamento, a propósito, fora ratificado recentemente pelo STF quando do julgamento do AgR no ARE n.º 1.172.327/PE e do AgR no ARE n.º 1.217.485/PE, cuja publicação dos respectivos acórdãos se materializou no segundo semestre de 2019.

²² Opinião esta compartilhada pelo Ministro Sepúlveda Pertence quando do oferecimento de seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 379.572-4/RJ, donde chegou até mesmo a aduzir que o “IPVA é claramente um substitutivo da velha taxa rodoviária única”. E não só neste recurso (que versava sobre a

como se estas exações apenas se distinguíssem uma da outra em virtude de suas respectivas nomenclaturas; em outros termos, equivale a dizer que o IPVA, ao alegadamente substituir em completude a TRU, prestar-se-ia simplesmente para cumprir os mesmos desígnios desta arcaica taxa, de sorte a impactar exclusivamente os veículos automotores terrestres que trafegam em rodovias públicas.

No entanto, pelo contrário, o que sobressai com abundância são as dessemelhanças. Distinção quanto à natureza da espécie tributária (a TRU era taxa; o IPVA é imposto), à vinculação do produto de arrecadação (a receita advinda da exigência da TRU se destinava a contrapor os gastos de conservação, melhoramentos e sinalização de vias públicas; aquela oriunda da cobrança do IPVA não possui destinação específica, pois se trata de típico imposto) e à hipótese de incidência (a TRU, como sua própria terminologia já confessa – “taxa rodoviária” –, incide sobre veículos automotores aptos a trafegar em rodovias públicas; o IPVA detém materialidade mais ampla, vez que atinge quaisquer *veículos automotores*, não havendo limitações relativamente à via transitada) configuram tão somente algumas das disparidades existentes entre os tributos em comento.

Aliás, em similar cognição, salienta CASSIANO INSERRA BERNINI (2010, p. 53) que a ideia de que o IPVA teria sucedido a TRU provavelmente decorreu do fato de que “ambas as espécies tributárias” possuem “o mesmo sujeito passivo, qual seja, o proprietário de veículo automotor”, contudo, “as semelhanças entre essas duas espécies tributárias terminam por aí. Isto porque, o critério material de cada uma das hipóteses de incidência são completamente diversos”. Eis a razão de encerrar seu deslinde argumentativo – de maneira símile à aqui desenvolvida – dispondo que “do ponto de vista histórico, o IPVA não é sucessor da TRU, tratando-se, portanto, de novo tributo, da espécie imposto” (BERNINI, 2010, p. 55).

Outrossim, catalisando ainda mais o desmoronamento do discurso histórico perpetrado pelo Supremo Tribunal Federal, FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 7), aduzindo que os julgados desta Corte “parecem ter uma conotação muito maior de História do Direito do que de direito positivo”, sustenta com primazia que a fundamentação empregada para restringir a tributação do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores não-terrestres:

[...] não reside no respeito à integridade textual da CF/88, baseando-se em argumentos de cunho histórico, sem suporte documental apropriado e, ainda mais, desconsiderando que uma suposta “interpretação histórica”, não é interpretação propriamente dita e que, mais acertadamente faria o STF ao invocar o método

possibilidade – ou não – de incidência do IPVA sobre embarcações), mas também no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 255.111-2/SP, o referido Ministro entendeu por restringir a tributação IPVA, sendo que, neste último caso, ao instaurar divergência (no fim, vitoriosa) ao voto do relator do recurso, Ministro Marco Aurélio, engendrou na declaração de inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei n.º 6.606/89, oriunda do Estado de São Paulo, que estabelecia a incidência do IPVA sobre aeronaves.

interpretativo histórico-evolutivo, que permitiria realizar interpretação decisional a partir da inteireza dos signos constantes dos documentos legislados.

Em vista disto, este perigoso e desarrazoado caminho percorrido pelo STF acaba por conflitar com a noção dogmática – discorrida em tópico precedente deste estudo (“1. DIREITO POSITIVO E O CARÁTER FUNDANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL”) – de que o Poder Constituinte Originário, quando formula uma nova Constituição, assim o faz de modo inicial, autônomo, incondicionado e ilimitado, engendrando a fundação de novo Estado de Direito juntamente com o nascimento de novo ordenamento jurídico, que não guarda correlação com qualquer outro que porventura tenha existido.

A Carta Magna de 1988, não diferente, fora promulgada exatamente nestes termos, tendo o correspondente legislador constituinte originário estipulado a possibilidade de tributação de veículos automotores, por meio de imposto, de forma ampla, sem quaisquer referências ao uso de rodovias públicas nem de restrições à abrangência da exação. Por tal motivo, torna-se sem relevância a existência, no âmbito da Constituição Federal de 1967 (com ou sem as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 01/1969), de remoto tributo que incidia unicamente sobre veículos automotores terrestres, porquanto a CF/88, instrumento normativo inovador máximo de nosso atual ordenamento jurídico, encontra-se dissociada, incondicionada e independente de qualquer outro dantes vigente.

Partindo desta premissa, FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 10) ilumina a celeuma tecendo grandiosa contribuição opositora à polêmica interpretação meramente histórica defendida pela Suprema Corte. *Ipsis litteris*:

É interessante observar que se tem utilizado a chamada “interpretação histórica” desconectada de documentos desse teor que comprovem a veracidade do que está sendo admitido, para fins de interpretação de textos jurídicos. À semelhança de Schleiermacher (1999), cujo trabalho pioneiro para uma teoria geral da hermenêutica deve ser aplaudido, os intérpretes do direito parecem estar em busca de uma interpretação psicológica, querendo compreender o legislador melhor do que ele se compreendia. Contudo, a se considerar o direito como linguagem, notadamente sob a forma escrita, não há como se pretender promover uma interpretação verdadeiramente histórica sem que sejam carreados ao percurso os textos que comprovem tal intenção. Ademais, ainda que se contem com tais expedientes (tais como atas das votações nas casas legislativas), ainda assim todo esse complexo de informações é apenas um conteúdo dentre diversos outros. Para tanto, deve o intérprete perscrutar por todo o sistema, buscando-lhe a harmonia.

Logo, clarividente a impossibilidade de se equiparar o IPVA à TRU, especialmente com o intuito de amesquinhar o campo de incidência do novel imposto, uma vez que consistem em tributos não só distintos entre si, como também pertencentes a sistemas jurídicos díspares e autônomos que, efetivamente, não se comunicam.

3.2. Atribuições da Lei Complementar ditadas pelo artigo 146 da CF/88 e a ausência de legislação desta estirpe quanto ao IPVA

Superando-se o tema relativo às raízes históricas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, outro ponto de extrema relevância e cujo destaque há de ser ressaltado quando se promove à perquirição das peculiaridades deste imposto concerne à constatação de que inexistente, no ordenamento jurídico pátrio, lei complementar disciplinando, de modo amplo e geral, as características do IPVA.

Empreendendo ligeira digressão, cumpre rememorar que, nada obstante preveja em seu artigo 145 que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir [...] tributos”, estabelecendo, em seguida, a subdivisão da competência tributária entre os entes federativos, a Constituição Federal de 1988, visando a articular todo o sistema jurídico-tributário com o objetivo de conformizar o arquétipo constitucional às legislações infraconstitucionais dele derivadas, utiliza-se de seu artigo 146 para resguardar à lei complementar o tratamento acerca de matérias tributárias de caráter proeminente, cujo regramento há de ser observado pelos entes políticos durante a elaboração de suas legislações tributárias.

Nesse contexto, à lei complementar – autêntico instrumento introdutório de normas de cunho primário²³ – restou conferida, pela Lei Suprema, a capacidade exclusiva para regulamentar, na seara tributária e em conformidade com o dispositivo supracitado, sobre: (i) conflitos de competência eclodidos entre os entes federativos; (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) normas gerais em matéria tributária²⁴, por meio das quais é ofertada a regulação, dentre outros conteúdos, da “definição de tributos e de suas espécies”, dos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” referentes “aos impostos discriminados nesta Constituição”, da prescrição e da decadência, bem como da obrigação, crédito e lançamento tributários.

²³ Com base nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 88), tais veículos normativos detêm a aptidão de inaugurar ou inovar o ordenamento jurídico, sendo meios de introdução de normas hábeis a modificar aquilo que já se encontra previsto ou até mesmo a criar outras realidades ao Direito.

²⁴ Em sendo típicas normas de estrutura, as normas gerais de Direito Tributário se responsabilizam por tecer “a estrutura das outras regras, pelo direito positivadas, não sendo possível que se faça construção de norma individual e concreta nenhuma sem que se passe pelos limites normativos impostos pelas normas gerais de direito” (CARVALHO, 2018, p. 399). Exatamente por tal motivo que a Carta Política de 1988 estabeleceu sua veiculação por meio de lei complementar, instrumento normativo que, consoante dicção do artigo 59, parágrafo único, do mesmo Diploma, detém a função de dispor “sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

A propósito, em relação às normas gerais de Direito Tributário (item iii supra), interessante pontuar que o campo doutrinário pátrio encontra divergência no que tange à interpretação e à atribuição de sentido a tais regras, segmentando-se em duas posições exegéticas distintas, quais sejam: dicotômica e tricotômica.

Em primeiro, os juristas alinhados à corrente dicotômica, entendem que a lei complementar, no âmbito do Direito Tributário, somente poderia, propriamente, dispor sobre os conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes federados, nos termos dos incisos I e II do artigo 146 da Lei Maior, de modo a assegurar os princípios da Federação, da autonomia dos Municípios e da isonomia entre os referidos entes.

Esta preocupação com preceitos principiológicos advinda dos defensores desta corrente, que resulta na observação com reservas do inciso III do artigo acima, decorre do fato de que, em determinada medida, a amplitude deste dispositivo poderia ir de encontro ao Pacto Federativo, possibilitando que uma lei complementar tivesse o condão de estipular, por exemplo, todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária de quaisquer impostos, invadindo – conseqüentemente – a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim sendo, estes doutrinadores, baseados em uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico (mais especificamente do texto constitucional), sustentam que a única finalidade da lei complementar disposta no dito artigo é a de veicular normas gerais de Direito Tributário, as quais exercem duas funções particulares: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Este, inclusive, é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 239), que, ao delimitar o sentido e alcance das mencionadas normas, assim dissertou:

O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por outra banda, aqueles que escudam a corrente tricotômica – a exemplo de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2020, p. 65-71) – compreendem, partindo de interpretação literal do artigo 146 da CF/88, que as normas gerais de Direito Tributário consistem em institutos autônomos, desagregados das hipóteses previstas nos incisos I (conflitos de competência) e II (limitações constitucionais ao poder de tributar) deste artigo, razão pela qual firmam o entendimento de que a lei complementar detém a possibilidade de veicular materialmente três espécies distintas de normas.

De acordo com esta linha hermenêutica, as normas gerais de Direito Tributário representariam instrumentos com função de integração do texto constitucional, complementando-o de forma a esclarecer os desígnios do Poder Constituinte e tornar efetivas as normas jurídicas de eficácia limitada/contida. Favoreceriam, desta maneira, o princípio constitucional da segurança jurídica, pois se voltariam a impedir distorções interpretativas ou a ocorrência de deformação, por meio de lei ordinária, da repartição da competência tributária. E não só, ainda elevariam a harmonização e uniformização do ordenamento jurídico por se prestarem também a estatuir normas de cunho geral (a exemplo da regra que determina qual o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário), obstando eventual miscelânea normativa oriunda do arbítrio de cada ente federado.

A par destas considerações, impende salientar que, sem embargo do posicionamento doutrinário seguido acerca do que vêm a ser as normas gerais de Direito Tributário, fato é que a *Lex Mater*, em seu artigo 146, conferiu à legislação complementar a atribuição para dispor sobre esta categoria de regras. E, como já referenciado alhures, no que tange ao IPVA, não existe, até o presente momento, qualquer normativa desta estirpe ofertando-lhe disciplina com tons gerais.

Como é cediço, o Código Tributário Nacional (“CTN”), consagrado exemplar de instrumento normativo que desempenha as funções delineadas pelo artigo 146 da Constituição Republicana de 1988, deriva da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, em verdade, fora promulgada formalmente como lei ordinária. Ocorre que, em vista da abundante presença de dispositivos cujos conteúdos versam sobre matérias reservadas à lei complementar, o CTN restou recepcionado pela CF/88 como lei complementar *ratione materiae*.

Esta intelecção, uníssona nas searas doutrinária e jurisprudencial, é realçada à similitude por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 47), segundo o qual o Código Tributário Nacional:

[...] supre omissões do legislador nacional ao exercer a função – própria de lei complementar – de erigir normas gerais de direito tributário, destinadas, a um só tempo, a (i) assegurar uniformidade ao Sistema Tributário Nacional, (ii) limitar a discricionariedade dos legisladores ordinários, e (iii) prevenir eventuais conflitos de competência.

Eis que, não obstante exerça as funções retro transcritas, o CTN, por ter sido proclamado em 1966, não delimita noções e prescrições quanto ao IPVA, ou seja, não propõe a ele qualquer disciplina, até porque este imposto, como já visto, apenas surgiu no ordenamento jurídico brasileiro após o decurso, relativamente à edição do CTN, de quase duas décadas, acontecimento que fora concretizado por intermédio da publicação da Emenda Constitucional n.º 27, de 28 de novembro de 1985.

Precisamente em virtude deste fato – aliado à constatação de que não há nenhuma outra lei complementar que arquitecte as diretrizes medulares do IPVA –, os Estados e o Distrito Federal, exercitando a competência tributária a eles outorgada pela Carta Magna de 1988, instauraram e principiaram a exigir o imposto em questão tendo como única referência – ou melhor, fundamento de validade – a própria Constituição, o que sucedeu na insurgência, por parte dos contribuintes, acerca da legitimidade desta cobrança.

Com efeito, tamanha a magnitude da controvérsia em testilha que, adentrando nos portões do Poder Judiciário, a temática por ela abarcada percorreu os diversos escalões de jurisdição até alcançar seu cume: o Supremo Tribunal Federal, guardião-mor de nossa Carta Política. Nesse cenário, averiguando a necessidade de haver – ou não – a pré-existência de lei complementar definindo os elementos essenciais do imposto para que este possa ser instituído pelo ente tributante competente, a Suprema Corte sedimentou o entendimento de que tal previsão é totalmente prescindível.

Para embasar este posicionamento, o Pretório Excelso certificou a validade e a constitucionalidade das legislações dos Estados que instituíram o IPVA tomando como esteio o preceito disposto no artigo 24, § 3º, da Constituição Federal de 1988, que reconhece e atribui a tais entes políticos a competência legislativa plena para prescrever normas sobre, por exemplo, Direito Tributário, enquanto não sobrevenha legislação federal albergando normas gerais acerca da matéria. Em sendo assim, dada a inexistência de norma geral editada pela União, os Estados estão dotados de competência plena para instituir regularmente o IPVA²⁵.

Ademais, a deliberação jurisdicional supra ainda teve como sustentáculo a clarividente regra do artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁶, que autoriza não só a União, mas também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a envidarem esforços para concretizar a aplicação integral do sistema tributário nacional, tendo, cada qual, a aptidão para editar leis necessárias a este fim com a devida observância, logicamente, à parcela de competência tributária a eles individualmente concedida pela Lei Maior.

À guisa de exemplo, interessante se faz a colação de julgado proveniente da Suprema Corte que, seguindo o entendimento firmado em memoráveis precedentes, assim estatuiu:

²⁵ Nesse ínterim, pode-se ponderar: e se sobrevier uma norma geral, promulgada pela União, disciplinando o IPVA? A resposta a esse questionamento, por sua vez, é fornecida de prontidão por nosso Texto Supremo, bastando a leitura do § 4º de seu artigo 24, de acordo com o qual a lei ordinária do Estado ficará com sua eficácia suspensa até que se faça a adequação desta lei ordinária com a norma geral veiculada pela lei federal.

²⁶ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS – COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA ESTADUAL - PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. Mostra-se constitucional a disciplina do imposto sobre propriedade de veículos automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Constituição Federal de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. 2. O acórdão recorrido, ao entender constitucional a cobrança do imposto sobre propriedade de veículos automotores, está em harmonia com a interpretação desta Corte. Confira-se com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.655-5/AP, relator o ministro Maurício Corrêa, do Recurso Extraordinário nº 236.931-8/SP, relator o ministro Ilmar Galvão e do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.777-5/SP, por mim relatado. [...] 3. Nego seguimento ao extraordinário.²⁷

Vislumbra-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal, ao esposar acertadamente o discernimento em testilha, logrou êxito em preservar o princípio federativo, que restaria absolutamente tolhido caso houvesse a possibilidade de se limitar a competência tributária, *in casu*, dos Estados e Distrito Federal por uma inatividade exclusiva da União. Nesse mesmo sentido discursa PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 49):

Portanto, no caso do IPVA, a inação do legislador federal não impede os Estados e o DF de exercerem sua competência tributária. Caso prosperasse a tese contrária, estariam os demais entes federados fadados a aguardar, inertes, a oportunidade e conveniência do legislador nacional para editar normas gerais dos impostos de sua competência, comprometendo ainda mais a efetividade do pacto federativo brasileiro.

Outrossim, o entendimento diametralmente oposto àquele entabulado pelo STF, além de dilacerar todo o modelo rigidamente formulado pela Constituição Federal quanto à atribuição das competências tributárias, incorreria na supressão gravíssima da autonomia legislativa (na hipótese, tributária) dos entes federados, o que, via de consequência, debilitaria veementemente suas respectivas autonomias financeiras. À vista disto, “conclui-se que considerar possível o exercício da competência apenas após a edição de lei complementar implica, em um primeiro momento, admitir o pacto federativo, e, logo em seguida, negá-lo” (BERNINI, 2010, p. 62).

Portanto, definitivamente possível que os Estados e o Distrito Federal, investidos da competência legislativa plena, instituam o IPVA e o regulamentem, ainda que penda a edição de lei complementar tracejando as normativas gerais a seu respeito, desde que, evidentemente, assim o façam “de maneira razoável” e que respeitem “o núcleo semântico do fato gerador genérico indicado pela Constituição” (DUARTE, 2019, p. 718).

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 424.991/MG. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 31.05.2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ: 23.06.2004.

3.3. Regra-Matriz de Incidência Tributária

Complementarmente ao dissertado no subcapítulo antecedente, importa notabilizar que, a despeito da inexistência de lei complementar versando especificamente acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, existe inequívoca possibilidade de moldar – extraíndo-se dos termos constitucionais os atributos genéricos deste imposto conjuntamente com a observância de uma ou outra legislação local para fins de trazer concretude às características da presente exação (v.g., identificar a alíquota aplicável) – o panorama de sua exigência, expondo os aspectos inerentes à sua correspondente regra-matriz de incidência tributária.

Para tanto, inicializando-se este empreendimento, cabe iluminar ao leitor – ainda que sucintamente – o significado e a importância desta renomada expressão (*regra-matriz de incidência tributária*), cujo labor, obviamente, basear-se-á no ímpar raciocínio teórico do eminente PAULO DE BARROS CARVALHO (2018, p. 626 e seg.).

Pois bem.

Conforme estatuído nos primórdios deste estudo, o ordenamento jurídico compreende uma ampla variedade de normas de igual conotação (jurídica), formuladas por suas correspondentes autoridades competentes (tidas como legisladores *lato sensu*), que, inseridas neste sistema, associam-se por meio de relações hierárquicas de coordenação e subordinação com o fito de regulamentar a multiplicidade das condutas humanas praticadas em sociedade, ou seja, intersubjetivamente.

Ocorre que, inobstante sua homogeneidade sintática (sempre se firmando como um juízo hipotético-condicional modalizado por um vetor deôntico, isto é: *se A, então deve ser B*), a fartura numérica e extensa diversidade semântica e pragmática das regras jurídicas, por vezes, embaraça a tarefa interpretativa do operador do Direito, atravancando a aplicação dos ditames normativos, notadamente aqueles de cunho tributário.

Tendo este infortúnio em mente, exurgiu a idealização, pelo precursor PAULO DE BARROS CARVALHO, de auspiciosa ferramenta lógico-formal cuja utilização se direciona a auxiliar qualquer intérprete a, escavando todo o plexo normativo do sistema jurídico-tributário, encontrar e estruturar a fisionomia mínima e essencial das proposições normativas, alcançando sua completude mandamental. Em outras palavras, por meio do emprego da técnica sob apreço, o sujeito cognoscente, explorando a totalidade de enunciados prescritivos relativos a certa matéria (e.g., artigos de determinada lei, respectivas alíneas e parágrafos etc.) – considerados

individualmente como normas jurídicas tributárias em sentido amplo –, faz transparecer componentes intrínsecos e em escassa quantidade que, preenchendo critérios previstos pelo método em testilha, engendra a formação da afamada norma jurídica tributária em sentido estrito, da qual decorre a incidência tributária (claro, uma vez aplicada pelo órgão competente).

Nessa conjuntura, é o que sustenta o doutrinador suso mencionado:

Chega-se, enfim, à norma-padrão de incidência, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica de norma tributária em sentido estrito. [...]

[...]

“Norma jurídica” é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. (CARVALHO, 2018, p. 627-628).

Com amparo na passagem oportunamente colacionada acima, é bem de ver que a mencionada *norma-padrão – id est*, a norma jurídica tributária em sentido estrito –, em vista da uniformidade sintática inerente a todas as normativas presentes no ordenamento jurídico, estrutura-se contendo um antecedente (onde há a descrição objetiva e hipotética de um dado evento de possível ocorrência) e um conseqüente (local em que reside a prescrição de uma relação jurídica tributária que será instaurada caso o evento seja constatado e vertido em linguagem competente, tornando-se fato jurídico tributário), que são interligados por intermédio de um liame condicional.

Aliás, antes de prosseguir, interessante é o destaque de que, tanto à ferramenta lógico-formal supramencionada quanto ao produto oriundo de seu manuseio (norma jurídica tributária *stricto sensu*), consagrou-se a nomenclatura de *regra-matriz de incidência tributária*, sendo que “numa e noutra, fala-se de norma jurídica: na primeira, enquanto categoria científica, na segunda, como objeto do estudo já isolado pela aplicação, ao fenômeno, dessa categoria” (BRITTO, 2014, p. 45).

Focalizando as atenções à regra-matriz de incidência tributária em sua acepção de norma-padrão de incidência, percebe-se que – além de se portar como nítida norma de comportamento, pois regula diretamente a conduta humana em meio a relações intersubjetivas –, detém a característica de ser geral e abstrata, visto que: em sua hipótese, relata os pormenores de dado evento futuro e de possível ocorrência; e, em sua consequência, estipula uma relação jurídica de sujeitos indeterminados (ou seja, sem definir individualmente os sujeitos que dela

farão parte), cuja instauração, também futura, é condicionada à materialização (vertida em linguagem competente) do dito evento no mundo fenomênico.

Nessa senda, tamanha a relevância da regra-matriz – dada a sua capacidade de exprimir com plenitude os critérios fundamentais para a aplicação da incidência tributária – que se faz imprescindível que as normas que disciplinam a imposição de tributos preencham a totalidade destes critérios, de modo que, caso não haja sua presença integral, estará impossibilitada a instauração da relação jurídico-tributária. Como consequência, promove-se segurança jurídica aos administrados que, assim, terão conhecimento, de antemão e em sua completude, das situações e atividades que podem ocasionar a instalação de um liame tributário para com o Estado (*lato sensu*), bem como os aspectos e a intensidade da obrigação que surgirá com a referida relação.

Além do mais, privilegiando os princípios da legalidade estrita e da tipicidade²⁸, a efetiva observância das ilações desenvolvidas acima ocasiona ainda na obrigatoriedade de os correspondentes legisladores dos entes tributantes a, quando da instituição de seus respectivos tributos, indicar invariavelmente todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária da exação tratada, sob pena de, em não o fazendo, esta padecer de legitimidade e, conseqüentemente, exigibilidade.

Como se averigua, torna-se cada vez mais patente a indispensabilidade do preenchimento integral da regra-matriz. Contudo, quantos e quais seriam seus critérios?

Respondendo a tal questionamento, informa-se que a norma-padrão de incidência tributária contém cinco critérios estruturais, dentre os quais três estão compreendidos em seu antecedente e dois em seu conseqüente. Conjuntamente à sua apresentação, far-se-á, com o intento de não alongar este trabalho em excessivas laudas, pronta compatibilização de suas minúcias ao específico caso do IPVA.

Tratando-se do primeiro segmento da regra-matriz – ou seja, da hipótese de incidência –, este traz, hipoteticamente, os aspectos necessários à identificação de determinado fato considerado relevante para o Direito. Assim, ocorrendo certo evento no mundo fenomênico, este se transforma em fato diante da sua constatação por meio da linguagem; tornando-se fato, passa a ser jurídico na medida em que o Direito o seleciona como importante para ser regulado,

²⁸ No que concerne ao cumprimento destes princípios, importante mencionar que, além de a regra-matriz de incidência tributária ter de, necessariamente, “ser saturada com as significações do direito positivo”, não podendo – em vista da diretriz da estrita legalidade – “ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei”, na “*lei tributária* há que se conter todos os elementos necessários à [...] regra-matriz de incidência, [...] vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento”, de modo a se sublimar o primado da tipicidade (CARVALHO, 2018, p. 309-310).

sendo trazido ao universo deôntico no momento em que é vertido em linguagem competente. O antecedente normativo, portanto, volta-se à descrição objetiva do fato, razão pela qual delinea os três primeiros critérios: (i) material, (ii) espacial e (iii) temporal.

O (i) critério material corresponde ao núcleo da incidência tributária, sendo a substância do fato sujeito à tributação (desprendido de perspectivas espaciais e temporais). Por ser oriundo de um comportamento humano – seja no sentido estático (ligado à noção de estado situacional, como em “ser proprietário”), seja no dinâmico (referente a ações comissivas, tais quais “circular mercadorias” e “importar produtos”) –, é representado pela conjugação de um verbo seguido de seu complemento. E mais: prestando-se como objeto de incidência de imposição de cunho pecuniário, a conduta humana eleita há de conter, invariavelmente, conteúdo econômico, tido “como signo presuntivo de riqueza alvejado pela tributação” (SILVA, 2019, p. 61), cuja observância inolvidável decorre da garantia constitucional advinda do princípio da capacidade contributiva, em especial de sua natureza objetiva/absoluta²⁹.

No que tange ao IPVA, o legislador constituinte delineou com clareza sua materialidade (artigo 155, III, da CF/88) e, conquanto tenha se silenciado quanto ao verbo referente à exação, sua prescrição é implícita e facilmente subentendida, de modo que o critério material deste tributo consiste em “ser proprietário de veículos automotores”. Como a análise do complemento “veículos automotores” será particularizada em instante posterior, a explanação, neste íterim, dedica-se – ainda que brevemente, por não ser o objeto fulcral deste trabalho – à conduta estática descrita por esta imposição tributária (“ser proprietário”).

Como sabidamente conhecido, o Direito Tributário, ao regular a percussão tributária em vasta diversidade de relações intersubjetivas, por vezes, propaga seus mandamentos sobre fenômenos típicos de outras searas do Direito (*v.g.*, Direito Comercial e Direito Civil). Em vista disto, com o intuito de obstar a ruína da unicidade e coerência do ordenamento jurídico – até porque, vale recordar, a subdivisão do Direito Positivo em diferentes ramos só é permitida para

²⁹ Tomando as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO (2019, p. 195-196), a aplicação deste princípio se manifesta em duas vertentes: (i) absoluta/objetiva e (ii) relativa/subjetiva. A primeira acepção sugere que a capacidade contributiva deve ser analisada pelo legislador quando da criação de qualquer disposição que venha a causar “gravame” aos contribuintes. Logo, devem os órgãos legiferantes somente prever exações tributárias aos eventos que traduzam ou ostentem signos de riqueza, ou seja, que possuam ligação a aspectos econômicos, até porque o vínculo jurídico que será atrelado terá como objeto uma prestação pecuniária. Por outro lado, em sua segunda faceta, o princípio da capacidade contributiva está relacionado à condição de contribuição de cada um dos sujeitos passivos dentro de um todo. Neste prisma, avalia-se a grandeza econômica do evento, bem como sua repartição a cada um de seus participantes, de modo que a tributação há de se perfazer em conformidade com o tamanho da grandeza experimentada por cada um. Em outros termos, é dizer que o impacto tributário deve ser repartido aos participantes do evento econômico na medida da extensão do signo de riqueza individualmente observado.

fins didáticos –, o Direito Tributário se utiliza de conceitos e institutos próprios dessas outras disciplinas jurídicas, motivo pelo qual é visto como autêntico direito de sobreposição.

Este imperativo sistêmico, vislumbrado com nitidez na redação do artigo 110 do Código Tributário Nacional, determina que “a lei tributária” há de acatar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, não podendo alterá-los “para definir ou limitar competências tributárias”. Exatamente por esta razão que, quanto ao comportamento de “ser proprietário”, o exegeta deve se atentar à dicção do artigo 1.228 do Código Civil, que define proprietário como aquele que detém a “faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. Desponta, assim, que o IPVA apenas atinge a *propriedade*, estando a mera *posse* fora de seu campo de incidência.

Em continuação aos aspectos básicos da regra-matriz de incidência tributária, cumpre elucidar que o (ii) critério espacial tem por função demarcar o local onde se reputa a ocorrência do fato jurídico tributário. Interessante realçar que não se pode confundir-lo com o local de vigência da lei aplicável, já que tais conceitos não necessariamente coincidem, consoante se verifica nos casos dos tributos aduaneiros (donde a lei federal é vigente na totalidade do território nacional, porém, o critério espacial destes tributos se resume às repartições aduaneiras) e do IPTU (em que a lei municipal tem vigência em todo o Município, contudo, o critério espacial deste imposto se restringe às áreas urbanas ou urbanizáveis, não compreendendo as regiões rurais do ente federado).

Ao se versar sobre tributos que atingem a propriedade, o aspecto da territorialidade ligado à situação do bem normalmente extirpa quaisquer dúvidas que pairam sobre o local de ocorrência do fato jurídico tributário. Entretanto, tal como sucede com o IPVA, nas hipóteses em que a titularidade recai sobre bem cuja mobilidade é de sua essência, esta proposta de solução passa a se mostrar ineficiente.

Para decifrar este impasse – intensificado em virtude da inexistência de norma constitucional expressamente disciplinando o tema ou, ainda, de legislação complementar clareando a questão –, a doutrina pátria, a partir de interpretação lógico-sistemática da Carta Magna, encontrou na prescrição do artigo 158, III, deste Diploma a salvação desta trama. Com base na inteligência desenvolvida, como este dispositivo imprime a obrigatoriedade de os Estados repassarem parcela do produto da arrecadação do IPVA aos Municípios onde os veículos automotores estejam licenciados, é precisamente na circunscrição do Estado em que houver tal registro que deverá ocorrer o fato jurídico tributário desse imposto, local este que deve, necessariamente, coincidir com aquele em que tenha domicílio o contribuinte.

Escudando este posicionamento, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 106) oferece a seguinte contribuição:

[...] uma conclusão satisfatória decorre do disposto no art. 158, III, da CF/88, que determina a transferência obrigatória de parte da arrecadação do imposto *sub examine* ao Município onde tenha sido o veículo matriculado, licenciado ou registrado, nos termos da legislação nacional pertinente. Nessa ordem de ideias, transparece, exurgindo de uma interpretação lógico-sistemática do texto constitucional, ser considerado como aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA o *local da matrícula, licenciamento ou registro do veículo*, que, saliente-se, desde logo, nos termos da legislação aplicável, deve coincidir com o município de domicílio de seu proprietário, sob pena de fraude.

Outrossim, tão sólida se apresenta esta racionalidade que, recentemente (16/09/2020), o plenário do Supremo Tribunal Federal, deliberando sobre a possibilidade de recolhimento do IPVA em Estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário (RE n.º 1.016.605/MG – Tema 708/STF), fixou a tese, em sede de repercussão geral, de que “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”. Assim, como o veículo, de acordo com a legislação de regência (artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro³⁰), só pode ser licenciado e registrado no local de domicílio de seu proprietário, é precisamente nesta localidade que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do IPVA.

Finalizando-se o exame da hipótese de incidência, cabe aduzir que, enquanto o critério espacial age como condicionante de lugar, o (iii) critério temporal é o responsável por condicionar o fato jurídico tributário no tempo. Em outros termos, este critério tem como finalidade detalhar o momento em que se materializa – aos olhos do Direito Positivo – o fato jurídico tributário, o que, instantaneamente, resulta na instauração da correspondente relação jurídico-tributária. Na mesma linha, a doutrina abalizada:

Entende-se, portanto, que o critério temporal traz a indicação do momento em que se reputa ocorrido o fato impositivo (fato gerador) e, por consequência, faz nascer a obrigação tributária. Se houver omissão do legislador quanto ao critério, entende-se que será considerado o momento em que o fato descrito na norma ocorrer. (JESUS; JESUS; JESUS, 2019, p. 124).

Nesse diapasão, a importância deste aspecto – que, frisa-se, em nada se confunde com o átimo do vencimento do tributo, até porque os momentos de apuração (quando o tributo passa a ser devido) e de quitação são distintos – reside na noção de que, como se presta a definir o instante de ocorrência do fato jurídico tributário, é a partir de sua análise que se torna possível

³⁰ Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

identificar qual o conjunto de normas aplicáveis à relação jurídica tributária que, neste mesmo instante, acabou de se formar.

Não à toa, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 93-94), enfatizando sua relevância, disciplina que “a fixação de um momento preciso para a ocorrência do fato gerador revela-se fundamental, imprescindível e determinante de uma série de fatores relativos à aplicação da legislação tributária e, *ipso jure*, à obrigação tributária”, cuja exemplificação remonta, dentre outros, à apuração da legislação de regência aplicável à dita obrigação (que, no mais das vezes, corresponde àquela em vigor quando da ocorrência do fato imponible, vide artigo 144 do CTN), à obediência aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade (artigo 150, III, da CF/88), bem como ao termo *a quo* da contagem do prazo decadencial relativamente ao ato do lançamento (artigos 150, § 4º, e 173 do CTN).

Transportando as considerações supra ao singular caso do IPVA, impende asseverar que o preenchimento de seu critério temporal, embora possa variar em decorrência da maneira com a qual a propriedade do veículo automotor é adquirida pelo contribuinte (se o veículo é novo, usado, nacional ou importado), há de sempre respeitar a máxima de que apenas a propriedade deste veículo que tem o condão de legitimar sua tributação. E esta propriedade, amparando-se não só no já conhecido artigo 110 do CTN, mas também no artigo 116, II, deste Diploma³¹, apenas resta adquirida por intermédio da tradição, em consonância com o que estabelece o artigo 1.267 do Código Civil³², que se opera pela entrega do bem ao adquirente.

De todo modo, no que tange aos possíveis instantes em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do IPVA e, portanto, preenchido seu critério temporal, LUÍSA CRISTINA MIRANDA CARNEIRO (2016, p. 174) os elenca de forma sucinta e didática:

(iii) critério temporal: instante fixado em lei, a partir do momento em que a propriedade é adquirida ou se mantém (instante da aquisição, na hipótese de veículo novo; 1º de janeiro de cada ano em caso veículo usado; se veículo importado, o átimo de sua entrada no território nacional; e, tratando-se de veículo adquirido em leilão, a data de sua arrematação).

Com o encerramento da exposição dos aspectos da hipótese de incidência, as atenções, doravante, alternam seu enfoque, passando a contemplar e espreitar o conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária.

Correspondendo ao segmento derradeiro da norma-padrão de incidência, o conseqüente – que é automaticamente acionado tão logo seja vertida a situação descrita no antecedente normativo em linguagem competente – possui a função de determinar as

³¹ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

³² Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

repercussões ou consequências jurídicas da ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, a instalação da obrigação tributária. Responsabiliza-se, desta feita, por ditar, *in abstracto*, as peculiaridades da relação jurídico-tributária cuja instauração está condicionada ao preenchimento integral dos requisitos mínimos presentes na hipótese, em cujo liame obrigacional se encontram os dois últimos critérios da regra-matriz: o (iv) pessoal e o (v) quantitativo.

Nessa senda, vale rememorar que, assim como qualquer relação jurídica, a obrigação tributária compreende três figuras irreduzíveis: o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto. E, com relação ao (iv) critério pessoal, este desempenha a função de estipular precisamente os sujeitos integrantes da relação jurídica tributária.

Assim, identifica-se, de um lado, o sujeito ativo³³, que consiste no titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação (*in casu*, o recolhimento do montante devido a título de tributo); e, de outro, o sujeito passivo, vislumbrado como o detentor do dever jurídico de satisfazer o objeto da relação (isto é, pagar o tributo ao sujeito ativo). Acerca deste último sujeito, destaca-se que, em regra, corresponde àquele que praticou, pessoal e diretamente, a hipótese de incidência tributária (contribuinte); todavia, nada obsta que um terceiro (responsável tributário) integre a relação jurídica ora versada na qualidade de sujeito passivo – em substituição, solidariamente ou subsidiariamente ao contribuinte –, dado que, ainda que não tenha concorrido (pessoal e diretamente) para a ocorrência do fato jurídico tributário, tem com ele alguma relação (*e.g.*, vínculo econômico), autorizando o Direito Posto a elegê-lo para sofrer a imposição do ônus fiscal.

Particularizando os pressupostos supracitados ao peculiar caso do IPVA – e compatibilizando a hipótese vertente ao quanto esposado acerca do critério espacial da regra-matriz –, tem-se que o sujeito ativo há de ser, imprescindivelmente, o Estado ou o Distrito Federal em que estiver registrado o veículo automotor, cujo local deve coincidir com aquele em que o contribuinte possui domicílio. Obviamente, existe a possibilidade de os referidos entes federados transmitirem, a terceiro, esta qualidade de sujeito ativo (delegação da capacidade tributária ativa), contudo, até o presente momento, não há notícias de que tenha ocorrido relativamente ao IPVA.

³³ Como discorrido anteriormente neste estudo, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é, geralmente, o ente político que possui a competência legislativa para instituir e regulamentar o respectivo tributo (racionalidade esta, inclusive, confirmada pela dicção do artigo 119 do CTN). No entanto, existe a possibilidade de este sujeito, visando a garantir maior efetividade no cumprimento do liame obrigacional tributário, transferir a capacidade tributária ativa a terceiro (fenômeno da parafiscalidade), quem passará a deter o direito de fiscalizar e exigir o tributo; neste caso específico, tem-se como consequência lógica o fato de que é este terceiro que figurará como sujeito ativo na relação jurídica tributária.

Por seu turno, em relação à sujeição passiva, factível notar que, além das situações em que é permitida a atribuição da obrigação de recolhimento do tributo a um terceiro (responsável tributário), a exemplo dos casos elencados nos artigos 124 a 135 do CTN, o polo passivo da relação jurídica tributária deve ser preenchido por aquele que pratica – pessoal e diretamente – o fato jurígeno do IPVA, qual seja, o proprietário do veículo automotor (contribuinte).

Enfim, portando-se como o último aspecto do conseqüente normativo – e, logicamente, da própria regra-matriz de incidência tributária –, encontra-se o (v) critério quantitativo, cuja função primordial é a de determinar, por meio da combinação de suas duas figuras inerentes (base de cálculo e alíquota), o *quantum* devido a título de tributo, que deve ser recolhido aos cofres públicos.

Nessa conjuntura, incumbe dispor que a base de cálculo corresponde à quantificação do critério material, sendo item responsável por, identificando a intensidade da conduta praticada e prevista naquele aspecto, definir a base sobre a qual será calculado o tributo. Em outras palavras, trata-se da mensuração econômica do núcleo da hipótese de incidência (materialidade), perfazendo-se como a medida de grandeza de cunho econômico sobre a qual irá recair a tributação.

Ademais, a respeito da base de cálculo, inolvidáveis são as preleções de PAULO DE BARROS CARVALHO (2018, p. 646), que, ressaltando a importância deste componente normativo, entabula suas três funções primordiais, isto é, as funções comparativa, mensuradora e objetiva. Primeiro, por meio de análise comparativa, a base de cálculo se responsabiliza por confirmar, afirmar ou infirmar o critério material do antecedente normativo; segundo, a base imponível, ao averiguar a intensidade da conduta tributável, serve para medir suas reais proporções; e, terceiro, através de sua congregação com a alíquota, presta-se a determinar o montante do débito fiscal.

Feitos estes esclarecimentos, denota-se que, consoante o disposto no artigo 155, III, da CF/88, o pressuposto constitucional para a incidência do IPVA consiste na propriedade de veículo automotor, o que – por si só – torna patente o fato de que a única base de cálculo admissível para o cômputo do ônus tributário condiz com o valor venal deste bem. Esta é a grandeza implicitamente eleita pelo legislador constituinte, cuja monta, sobre a qual deve incidir o gravame do IPVA, é depreendida de formas diversas a depender das circunstâncias de aquisição do veículo (se o veículo é novo, seja nacional ou importado, corresponderá ao valor constante do documento fiscal de sua aquisição; se usado, consistirá no montante fixado em pauta de valores segundo dados do mercado, isto é, considerando seu preço corrente de venda em condições normais de mercado).

Interessante verificar que, em vista do preceituado pelo artigo 150, § 1º, da Constituição Republicana de 1988, a alteração, promovida pelo legislador infraconstitucional, da base de cálculo do IPVA configura exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, de sorte que, uma vez efetivada esta modificação, o instrumento normativo correspondente (lei) passará a vigor irradiando seus efeitos invariavelmente a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte. Quer dizer que, ainda que a publicação desta lei ocorra, por exemplo, em 31/12/2021, seus ditames haverão de ser cumpridos já em 01/01/2022.

De outra banda, transmutando-se a abordagem à outra figura do critério quantitativo, cabe consignar que a alíquota consiste em percentual, índice ou outra fração adotada pelo legislador (dotado de competência tributária) incidente sobre a base de cálculo, que tem como intuito, nesta congregação, obter o montante devido a título de tributo. Assim, pode ser considerada como unidade de medida extraída da base de cálculo, demonstrando a parcela desta base que será considerada devida à tributação.

Aliás, sua estipulação pode ocorrer de maneira fixa, atingindo a base de cálculo sempre com a mesma medida numérica (por exemplo, 5% em todos os casos), ou ainda progressiva, donde será tão maior quanto maior for a respectiva base tributável (por exemplo: 5% para base de R\$ 100,00; 10% para base de R\$ 200,00; e 15% para base de R\$ 300,00). De qualquer modo, claro é que, em sua aplicação sobre a base impositiva, a alíquota não pode se manifestar em porção exorbitante, sob pena de incorrer em grave efeito confiscatório, no todo vedado pelo legislador constituinte por meio da redação do artigo 150, IV, da CF/88.

Sobre este tópico, no tocante ao IPVA, a designação de alíquotas pelos legisladores estaduais e distrital recebeu, antecipadamente, regramento constitucional. Cuida-se do § 6º do artigo 155 da Carta Política de 1988 (inserido pela Emenda Constitucional n.º 42/2003) que, além de prescrever que o Senado Federal determinará as alíquotas mínimas atinentes ao imposto (inciso I), ainda estatuiu a possibilidade de as alíquotas serem diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo automotor (inciso II).

Quanto ao primeiro inciso, embora o legislador constituinte derivado tenha incluído esta disposição na Lei Maior com a finalidade de, cada vez mais, combater as eventuais guerras fiscais tidas entre os entes federativos, não houve, até os dias atuais, manifestação do Senado Federal acerca desta temática, de modo que, no ordenamento jurídico pátrio, inexistente a previsão de alíquotas mínimas relativamente ao IPVA.

Por sua vez, debruçando-se sobre os termos do segundo inciso, visualiza-se que a Constituição Federal permite à atribuição de alíquotas do IPVA a ingerência do princípio da

seletividade³⁴, autorizando que os Estados e o Distrito Federal estipulem alíquotas diversas a depender do tipo e da utilização do veículo. Como decorrência desse primado, os entes políticos supracitados têm o condão de, por exemplo, fixar alíquotas mais amenas quanto a ambulâncias, ônibus escolares e veículos elétricos e, em contrapartida, mais severas em relação a carros esportivos e veículos movidos à diesel³⁵.

Entretanto, um alerta é indispensável: conquanto os entes federados mencionados tenham a aptidão de delinear as margens das alíquotas do imposto estadual *sub examine*, isto não os autoriza, em nenhuma hipótese, a desrespeitar o primado da vedação ao confisco (artigo 150, IV, da CF/88), nem de estipulá-las de modo diverso em virtude da origem ou procedência dos veículos automotores, já que resultaria em afronta direta ao princípio da não diferenciação tributária (artigo 152 da CF/88³⁶).

Esta derradeira restrição constitucional objetiva evitar que os Estados e o Distrito Federal ofertem discriminação entre os produtos e mercadorias de origem nacional e aqueles oriundos do exterior, como bem informa AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO (1998, p. 22), segundo o qual “não podem os Estados distinguir um produto nacional de um produto de procedência estrangeira fixando alíquota diferente, seja em matéria de ICMS, seja no âmbito do IPVA, proibição esta já tradicional no direito constitucional brasileiro”.

3.3.1. Conceito e Alcance da Expressão “Veículos Automotores”

Caminhado longo percurso, alcança-se o ápice das presentes elucubrações, voltadas que são a desvendar a precisa acepção e correspondente abrangência da expressão “veículos automotores”, cuja inserção como complemento do critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores fora perfectibilizada acuradamente pelo legislador constituinte.

³⁴ Veja-se que a seletividade das alíquotas não pode ser confundida com sua progressividade. Enquanto na primeira há variação de alíquotas a depender do tipo e utilização do veículo, na segunda há atribuição de alíquotas mais elevadas quanto maior for a base de cálculo. Na hipótese do IPVA, não existe autorização constitucional para que suas alíquotas sejam progressivas, mas apenas seletivas.

³⁵ Vislumbra-se que, enquanto as ambulâncias e ônibus escolares detêm *utilização* de maior relevância ao Poder Público em comparação aos carros esportivos, os veículos elétricos representam *tipo* digno de maior proteção estatal por serem mais benéficos ao meio ambiente do que aqueles movidos a diesel, razão pela qual, exercendo a função extrafiscal da tributação, o ente federado poderá atribuir alíquotas diversas sopesando estas características.

³⁶ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Em meio a esse trajeto investigativo, há de se ter em mente valioso postulado atinente ao estudo de termos linguísticos, de acordo com o qual toda e qualquer palavra é vaga e potencialmente ambígua. Ora, em não sendo apropriadamente estabelecido o contexto nem estremado o sentido atribuído ao vocábulo sob apreço, torna-se altamente improvável que a comunicação tida entre o emissor e o receptor da mensagem se realize com efetividade.

Exemplificando o sobredito, imagine-se a seguinte oração: “esta manga é pequena”. Obviamente, pairam, já de início, algumas ponderações sobre o caso: o que é uma manga? Quais suas características básicas indissociáveis? Trata-se de “manga” como parte de item do vestuário ou como fruto da mangueira? Note-se que, em primeiro (dois questionamentos iniciais), é aflorada a vaguidade do termo, ou seja, a ausência de exatidão em seu significado; em segundo (última indagação), averigua-se que a palavra “manga” comporta mais de um significado, revelando sua imanente ambiguidade.

Em vista disto, com o intuito de superar tais adversidades, exsurge o ato de definir como remédio projetado a inibir más interpretações e a garantir discurso mais apurado e inteligível, dignificando a comunicação. Aliás, tomando nota das preleções de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO (2009, p. 64), visualiza-se que a definição atua como vigoroso instrumento saneador da ambiguidade e, no mínimo, atenuador da vaguidade, combatendo, em larga escala, a falta de precisão no significado das palavras. Nos dizeres da autora, “ao elegermos critérios conotativos do uso de um termo estamos restringindo suas possíveis denotações e assim tornando-o mais preciso”.

Traçando similar linha de raciocínio, PAULO DE BARROS CARVALHO (2018, p. 127), ao realçar a importância da atividade de definir, sustenta ser “operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito”, cujo empreendimento (da definição) resulta na imputação de sua respectiva identidade (da ideia, noção ou conceito), a qual “há de ser respeitada do início ao fim do discurso”. Assim, uma vez estipuladas as balizas do objeto linguístico sob análise, o produto desta atuação (definição do referido objeto) deve se manter firme e imutável em todos os momentos da mensagem comunicacional, sob pena de arruinar a coesão e a coerência do discurso.

Nessa senda, além de se prestar a restringir a abrangência dos termos, a definição ainda age sobre a “intersubjetividade de seu alcance”, de modo a submeter ao “conhecimento e controle coletivo, o conteúdo que se quer com um termo enunciar: o *conceito*. É por isso que toda definição restringe um conceito para, assim, abrir-lhe caminho à compreensão alheia” (BRITTO, 2014, p. 6). Eis, ademais, exatamente o que se pretende formalizar.

Tratando-se da expressão “veículos automotores”, passo inaugural a ser realizado consiste em perquirir seus componentes de modo individualizado para, em seguida, tomar ciência do sentido extraído da conjunção desses termos. Assim, proveitosa se mostra a atividade vestibular condizente à análise e definição, separadamente, do significado particular dos vocábulos “veículos” e “automotores”, que, visando a facilitar a exposição cognitiva pretendida, serão transmutados às suas respectivas facetas flexivas singulares, isto é: “veículo” e “automotor”.

De início, no que concerne ao termo “veículo”, é factível notar que, dentre seus possíveis significados, exprime a noção de tudo aquilo que detém a capacidade e função de transportar algo ou alguém de um lugar a outro. Não à toa, resta assentada a ideia de que “veículo” corresponde a “qualquer meio de transporte”, sendo “aquilo que conduz, auxilia ou promove” (VEÍCULO, 2021), acepção esta ainda especificada pelo mestre lexicógrafo AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA (2008, p. 810), para quem consiste em “qualquer dos meios para transportar ou conduzir pessoas, objetos etc.”.

Por sua vez, devotando-se à delimitação do vocábulo “automotor”, vislumbra-se que, etimologicamente, advém da associação do prefixo “auto” com a palavra “motor”. Dessa maneira, em sendo *motor* “qualquer dispositivo que emprega algum tipo de energia (como eletricidade, calor) para dar movimento a máquinas” (FERREIRA, 2008, p. 566) e *auto* verbete reflexivo que “exprime a noção de próprio, de si próprio, por si próprio” (AUTO, 2021), tem-se que a junção destes elementos resulta na caracterização de mecanismo que, utilizando-se de certa forma de energia para gerar energia mecânica, promove movimento a si mesmo.

Constatado, assim, o significado de cada uma das partes componentes da locução “veículo automotor”, cabe, subsequentemente, interligá-los com a finalidade de se obter o sentido completo da expressão sob análise. Desta feita, observando-se o quanto disposto acima, pode-se afirmar que são denominados de “veículos automotores” quaisquer mecanismos que, dotados de força motriz própria (ou seja, que independem de forças externas para se movimentarem), voltam-se a transportar pessoas ou objetos de um lugar a outro.

Perceptível, portanto, a relevância do estudo referente ao sentido individual e conjunto dos termos “veículo” e “automotor”, cuja imprescindibilidade decorre do fato de que, para legitimar a incidência do IPVA, não basta que algo seja qualificado como “veículo”, nem simplesmente como “automotor”, devendo, necessariamente, consubstanciar-se em um “veículo” que também é “automotor”; apenas nesta última e particular hipótese é que o imposto em tela tem o condão de irradiar seus efeitos.

Precisamente em virtude desta imposição lógico-jurídica é que a propriedade de um caiaque, por exemplo, não deverá sofrer o impacto tributário do IPVA, pois, embora este objeto tenha o atributo de veículo, não detém autopropulsão – não sendo automotor –, já que reclama a presença de força externa (*in casu*, humana e/ou correnteza de água) para se locomover. E mais: em ângulo diametralmente oposto, também não há de incidir o IPVA sobre a titularidade de, à guisa de exemplo, um carrinho de controle remoto, vez que, apesar de ser composto por engrenagens que o possibilitam movimentar por conta própria, perfaz objeto que não detém função ou razão de existência voltada ao transporte de pessoas ou coisas de um lugar a outro, mas simplesmente ao divertimento de quem o conduz; possui, assim, a característica de ser automotor, contudo, não se porta como veículo.

Estas ilações, inclusive, em nada destoam do entendimento perfilhado por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 87-88) que, ao versar sobre veículos não-automotores, assim discorreu:

Importa, pois, verificar a causa do movimento. Existem veículos cujo movimento é provocado por causas externas (força alheia), como a correnteza das águas (embarcações de pequeno porte), o vento e as massas de ar (veleiros e planadores), a força da gravidade (tirolesa e elevadores de contrapeso), a tração animal (carroças), inclusive humana (bicicletas, canoas, etc.). Estes estão excluídos do campo de incidência, reservados àqueles outros veículos dotados de força motriz própria, cujo movimento não depende de forças extrínsecas, mas é gerado por si mesmos e somente, como uma ação reflexiva (por isso, justifica-se o emprego do prefixo *auto*).

Outrossim, as alegações exaradas parágrafos acima também encontram guarida na doutrina especializada no que tange aos mecanismos que, embora automotores, não se constituem como veículos. A respeito deste tópico, sustenta GLADSTON MAMEDE (2002, p. 56) acerca da impossibilidade de, sobre tais objetos, repercutir a tributação do IPVA:

Entre os veículos utilitários, é preciso redobrado cuidado, excepcionando situações nas quais se percebe uma incompatibilidade entre a ideia central na autorização constitucional e determinados tipos de maquinário que possuem na autolocomoção apenas um elemento acessório de sua principal razão de ser. Não são propriamente veículos motorizados com a finalidade de locomoção e/ou transporte, mas máquinas que dispõem de mecanismos de autolocomoção como forma de otimizar os resultados de sua atuação.

Nesse contexto, como corolário de todo o deslinde argumentativo perpetrado, emerge com evidência o conceito de “veículo automotor”, correspondente a todo e qualquer mecanismo que, invariável e cumulativamente, seja dotado de força motriz própria e sirva essencialmente ao transporte de pessoas e/ou coisas. Esta substância que representa o alvo da percussão tributária relativa ao IPVA que restou erigido pelo legislador constituinte aos altiplanos de nossa atual Carta Política.

E, a partir desta acepção constitucionalmente prescrita, torna-se plenamente viável identificar, sem demandar grandes esforços, sua abrangência. Eis que, caso um dado objeto seja

possuidor de autopropulsão e se preste verdadeiramente à condução de indivíduos ou coisas de um local a outro, sua propriedade estará materialmente contemplada pela competência tributária outorgada pelo Texto Supremo aos Estados e ao Distrito Federal, de modo a possibilitar que os entes federativos mencionados ofertem, sobre esta titularidade e por intermédio de lei, a tributação atinente ao IPVA.

Logo, tem-se como conseqüência a noção de ser extremamente vasta a amplitude do conceito de “veículos automotores”, cuja previsão na Constituição Federal de 1988 se limitou a elencar, na qualidade de requisitos elementares indispensáveis, apenas os dois atributos retro transcritos (autolocomoção + meio de transporte)³⁷. Não há, de fato, quaisquer restrições adicionais ao termo sob apreço, nem relativamente ao porte do dito veículo, nem sequer quanto à via sobre a qual trafegaria (terrestre, hídrica ou aérea).

Entretanto, conforme já enunciado em momento pretérito deste estudo, parcela da doutrina e da jurisprudência pátria se posiciona contrariamente à larga extensão do termo “veículos automotores”, compreendendo que tão somente a propriedade de veículos automotores terrestres poderia ser objeto de tributação pelo IPVA, de sorte a se impossibilitar o impacto fiscal sobre a propriedade daqueles hídricos e aéreos.

Sobre o assunto, interessante apontar que este mesmo conglomerado de juristas declaradamente não logra êxito em encontrar qualquer limitação, de âmbito constitucional, dotada de força hábil para compelir que a incidência do IPVA se contente apenas à propriedade de veículos automotores terrestres. A título de exemplo, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA (2019, p. 90), ferrenho defensor da inatingibilidade da presente exação sobre as aeronaves e embarcações, assevera que “por certo, é inegável que a Constituição autoriza a tributação de veículos automotores sem qualquer restrição, ou sequer alusão, quanto ao meio utilizado, se terrestre, aéreo, lacustre, fluvial ou marítimo”.

De toda forma, ainda que reconheça a subsunção das embarcações e aeronaves ao conceito constitucional de veículos automotores, este segmento doutrinário e jurisprudencial, com o fito de embasar e salvaguardar seu posicionamento limitador da imposição tributária do IPVA, intenta fundamentá-lo por meio de linhas de raciocínio tangenciais. Em outras palavras, como não existe restrição constitucional que reduza efetivamente o campo material do IPVA e

³⁷ Partilhando igual cognição, o Ministro Marco Aurélio, quando do proferimento de seu voto nos autos do RE n.º 134.509-8/AM, categoricamente discursou que “não se pode introduzir no dispositivo constitucional limitação que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas”. Posteriormente, foi ainda mais explícito ao afirmar que “inexistem aspectos a entender-se o alcance do 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”.

– via de consequência – afaste a possibilidade de sua incidência sobre veículos automotores não-terrestres, os sobreditos juristas insistem em defender a circunscrição excessiva do imposto com amparo em arguições alheias ao exame constitucional da materialidade da exação.

Tanto é verdade que a primeira fundamentação levantada faz referência à convicção de que o IPVA consistiria em sucessor direto da Taxa Rodoviária Única, razão pela qual haveria de incidir, à identidade do que ocorria na hipótese da TRU, somente sobre veículos automotores terrestres. Nesse ínterim, evitando-se uma dilatação excessiva desse estudo, não se alongará no contraste de ideias e na exposição do déficit de arrimo normativo desta alegação, porquanto já restou extensa e cabalmente rechaçada em tópico pregresso deste trabalho (“3.1. Contorno Histórico”).

Em continuação, cumpre elucidar que, frequentemente, pensadores e operadores do Direito buscam definir a acepção de veículo automotor contida na Constituição Federal com base, exclusivamente, na disciplina do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n.º 9.503/1997). É o caso, por exemplo, de EDUARDO SABBAG (2009, p. 358)³⁸, que, no esforço para afastar a incidência do IPVA sobre aeronaves, utiliza-se do teor do artigo 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei n.º 7.565/1986)³⁹ para, então, concluir que:

Não é difícil perceber que o conceito de aeronave muito se distancia da definição emprestada à expressão “veículo automotor”, razão pela qual se pode conceber sobremodo equivocada a tentativa [...] de fazer incidir o IPVA sobre a propriedade desses bens, equiparando-os aos automóveis. Com efeito, as aeronaves são manobráveis em voo, sustentando-se no ar e circulando no espaço aéreo, não em rodovias de qualquer Estado, mas em aerovias.

Evidente, no entanto, o equívoco de tal empreendimento intelectual.

Ora, o Código de Trânsito Brasileiro (“CTB”), já em seus dois primeiros artigos, demarca claramente o perímetro de alcance de suas normas, as quais se tornam para reger o “trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional, abertas à circulação” (artigo 1º), vias estas que compreendem “as ruas, as avenidas, os logradouros, os caminhos, as passagens, as estradas e as rodovias” (artigo 2º).

Desta feita, por se consubstanciar em instrumento normativo focalizado na regulamentação do sistema de trânsito relativo unicamente às vias terrestres, é natural e, inclusive, lógico que, ao definir o conceito de “veículo automotor”, albergue somente aqueles veículos que nestas vias usualmente trafeguem. Não à toa, antes mesmo de deliberar sobre o

³⁸ Importa assinalar que o mencionado jurista fora o único encontrado que promoveu a comparação entre o conceito de *aeronave* previsto no artigo 106 do CBA com o de *veículo automotor* disposto no Anexo I do CTB para, assim, posicionar-se pela impossibilidade de tributação da propriedade de aeronaves pelo IPVA. A contraposição a este entendimento se apresenta de grande relevo ao deslinde argumentativo do presente trabalho, como se verá adiante.

³⁹ Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

significado da expressão em voga⁴⁰, o legislador competente demonstrou a devida e necessária cautela ao estabelecer que toda e qualquer definição disposta no Anexo I do CTB se concretizaria “para efeito deste Código”.

Destarte, é factível depreender que tal acepção está limitada ao conteúdo desse *Codex*, que versa apenas sobre a legislação atinente ao trânsito de veículos terrestres. Em outros dizeres, a referida definição se encontra moldada somente a este recorte contextual, não abrangendo a totalidade do conceito constitucionalmente previsto de veículos automotores. Com efeito, o que se vê, em verdade, é que o CTB cuidou da particular espécie de sua alçada (*veículo automotor terrestre*), cujo gênero (*veículo automotor*), contudo, compreende outras espécies, tais quais *veículo automotor aéreo* e *veículo automotor hídrico* (derradeira espécie que ainda poderia se subdividir em *marítimo*, *fluvial* e *lacustre*), cujas disciplinas se materializam por outros instrumentos normativos⁴¹.

Além do mais, almejar a delimitação de um conceito constitucional a partir de dispositivos advindos de legislação de inferior hierarquia equivale a subverter a lógica do Direito Posto, uma vez que, conforme já discorrido à saciedade no decorrer deste estudo (“1. DIREITO POSITIVO E O CARÁTER FUNDANTE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL”), o Texto Supremo configura o apogeu do ordenamento jurídico, devendo seus preceitos servirem de fundamentação e subordinarem todos os demais, e não o contrário. Se assim não fosse, estar-se-ia convalidando a interpretação da Constituição à luz da lei, e não a lei à luz da Constituição, o que representa autêntico contrassenso jurídico também alertado por FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 11):

Nessa esteira, defende-se que o sentido há de ser vetorado não do CTB para a CF, limitando o conteúdo, mas da CF para o restante do sistema. Com isso, ao se observar o restante do sistema jurídico, percebe-se que outros veículos automotores possuem disciplinas específicas no ordenamento. Defende-se, aqui, que se o legislador de 1988 “quis” instituir a competência do IPVA nos mesmos moldes da taxa rodoviária única, deveria tê-lo feito atribuindo competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem impostos sobre a propriedade de veículos automotores **terrestres**, e não sem inserir este último signo adjetivante que, ao fazê-lo, reduz ainda mais o âmbito competencial estadual. [...] caso não intentasse abarcar os navios e as aeronaves, o legislador deveria tê-lo feito expressamente, o que, no processo de positivação constitucional, não ocorreu. (destaque da autora)

⁴⁰ De acordo com o Anexo I do CTB, entende-se por veículo automotor “todo veículo a motor de propulsão que circule 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 o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

⁴¹ A legislação concernente à regulação dos veículos automotores aéreos está, sobremaneira, disposta no Código Brasileiro de Aeronáutica; por sua vez, com relação aos veículos automotores hídricos, ressaltam-se a Lei n.º 2.180/1954 (que dispõe sobre o Tribunal Marítimo), a Lei n.º 7.652/1988 (reguladora do registro da propriedade marítima) e o Decreto n.º 2.596/1998 (disciplinador da segurança do tráfego aquaviário sob jurisdição nacional).

Ademais, amparando-se na inteligência do excerto retro transcrito, faz-se imperioso recordar que, em consonância com o que prescreve o artigo 111 do Código Tributário Nacional, tão somente as matérias relativas à (i) suspensão ou exclusão do crédito tributário, (ii) outorga de isenção ou (iii) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias que hão de ser interpretadas restritivamente, de sorte a impossibilitar que o exegeta, ao se debruçar sobre o amplo conceito constitucional de “veículos automotores”, nele insira limitação que não está expressamente prevista. Como consequência, caso fosse a intenção do legislador constituinte de 1988 que o IPVA incidisse apenas sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, esta baliza, de fato, haveria de ser explicitamente introduzida na Magna Carta, de modo que, como inexistente normativa neste sentido, não poderia ser meramente inferida pelo intérprete.

Superado o ponto controvertido acima, incumbe dispor que, dentre as argumentações lançadas para fins de limitar a abrangência da percussão tributária do IPVA, outra largamente difundida diz respeito à suposta inviabilidade de se tributar embarcações e aeronáveis por configurarem bens que não estão sujeitos ao registro ou licença municipal, o que frustraria a regra de repartição obrigatória de receitas entabulada no artigo 158, III, da CF/88, segundo a qual pertencem aos Municípios “cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”.

Esta arguição, inclusive, fora desenvolvida pelo Ministro Francisco Rezek quando da apresentação de seu voto no julgamento do RE n.º 134.509-8/AM, momento em que, importando-se mais com a aplicabilidade prática da norma do que com seu notável teor semântico, assim refletiu:

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 em como se afetarão navios e aviões aos municípios...

Deste posicionamento – compartilhado pelo Ministro Sepúlveda Pertence no mesmo julgamento⁴² e escudado, por exemplo, pela doutrina de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA –, extrai-se a compreensão de que a “viabilidade da repartição do produto arrecadado (transferência obrigatória)” se manifestaria “como genuína *conditio sine qua non* ao legítimo exercício da competência tributária” (SILVA, 2019, p. 90). E, no entender daqueles que assim opinam⁴³, como os Estados e o Distrito Federal não detêm competência para legislar sobre

⁴² Com base em suas intelecções, o citado Ministro defendeu que a locução adverbial presente em *onde estiver licenciado o veículo* (artigo 23, § 13, da CF/67, com redação dada pela EC n.º 01/1969) “somente pode ser referida aos veículos automotores em circulação nas vias terrestres, porque estes, em face da legislação e pela ordem natural das coisas, estão sujeitos a licenciamento nos municípios de domicílio ou residência dos respectivos proprietários”.

⁴³ Nesse quesito, pode-se citar o julgamento do AgR no ARE n.º 1.208.340/PE (DJe de 2019), por meio do qual a Suprema Corte buscou justificar a impossibilidade de tributação da propriedade de veículos automotores não-

tráfego aéreo e marítimo, não teriam a aptidão para estruturar e impelir o registro de embarcações e aeronaves, as quais se submetem a registro em órgãos federais.

Mais uma vez, entretanto, desponta infundada a tentativa de amesquinhar o campo de abrangência do IPVA.

De início, no que tange à alegação final referente à competência legislativa, impende realçar que, conforme dicção do artigo 22 da Carta Política de 1988, conquanto seja de competência privativa da União legislar sobre direito marítimo e aeronáutico (inciso I) e acerca de navegação lacustre, fluvial, marítima e aérea (inciso X), também o é para legislar sobre diretrizes da política nacional de transportes (inciso IX) e acerca de trânsito e transporte (inciso XI). Ora, se estas duas últimas prescrições não obstam os Estados e o Distrito Federal de instituir e regulamentar o IPVA relativamente a veículos automotores terrestres, por que razão as previamente destacadas o fariam em relação àqueles hídricos e aéreos? Claramente, não há fundamento para tamanha distinção.

Paralelamente, como medida de reforço, note-se que o ICMS, que em virtude de sua raiz constitucional alcança, além de outras, as operações relativas à prestação de serviços de comunicação (artigo 155, II, da CF/88), nunca restou, sob a égide da Lei Máxima de 1988, impedido de ser legislado pelos Estados e Distrito Federal, ainda que os temas de telecomunicações e de radiodifusão sejam de competência legiferante privativa da União (artigo 22, IV, da CF/88).

De outra banda, também não há como prosperar a parte preambular da justificativa ora vergastada, a qual intenta condicionar o exercício da competência tributária não à observância integral da materialidade própria do imposto, mas à concretização da regra de repartição do produto de arrecadação fiscal. Salta aos olhos a essência de típica quimera argumentativa, que, nos dizeres de FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 13), “revela um retrocesso em sede de Ciência do Direito”.

Isto, porque, consoante extensivamente assentado alhures (“2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA”), a Carta Republicana, ao outorgar aos entes federativos a competência legislativa de cunho tributário, assim o fez por intermédio da identificação do critério material de cada tributo. Portanto, para que as pessoas jurídicas de Direito Público interno tenham o condão de exercer esta faculdade legiferante, hão de respeitar as respectivas materialidades

terrestres sob o fundamento de que os Estados não detêm “nenhuma ingerência disciplinar sobre o tráfego aéreo ou marítimo, ou mesmo sobre o espaço aéreo ou o mar territorial, porquanto estas matérias restam adstritas às competências da União”.

que lhes foram conferidas pela Lei Maior; esta é a condição para que exerçam a competência tributária, cuja aptidão permeará os temas da instituição, fiscalização e arrecadação do tributo.

Diferentemente, os pormenores relativos à destinação do produto arrecadado – em especial quando se trata de impostos – fogem do cerne da competência tributária, não detendo força suficiente para condicionar seu exercício. Correspondem, é certo, a importante assunto que reclama a devida atenção do Poder Público, contudo, relacionando-se intrinsecamente ao Direito Financeiro, resta sobrelevada sua característica de ordem administrativa, não ostentando potência hábil a impactar o manejo da competência tributária.

Além disso, nem mesmo a aparente problemática concernente ao repasse de parcela do produto de arrecadação do IPVA aos Municípios em que licenciados os veículos automotores se apresenta irremediável. Tomando nota dos célebres ensinamentos de FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 15-16), é possível vislumbrar duas soluções concretas ao presente impasse.

Em primeiro, tendo em vista que são diminutos os impostos que estão submetidos a normas de repartição de receitas, torna-se plausível compreender que, como somente os veículos automotores terrestres estão sujeitos ao licenciamento, apenas o produto da arrecadação do IPVA atinente à propriedade destes é que deve ser partilhada com o respectivo Município em que licenciado. Subentende-se, por outro lado, que a propriedade dos veículos automotores hídricos e aéreos continuam a ser objeto de tributação pelo imposto – até porque estão abrangidos por sua aceção constitucional –, contudo, a receita advinda de sua tributação não haverá de ser repartida com qualquer Município.

Por sua vez, partindo-se ao segundo expediente saneador do imbróglio ora tratado, vale lembrar que, como já visto (vide nota de rodapé n.º 10), o ordenamento jurídico (inclusive, por óbvio, a Constituição Federal) é formalizado com suporte em linguagem técnica, a qual, não obstante apresente signos relativamente apurados e bem estruturados com esteio no discurso científico, não se esquia completamente de atecnia e imprecisões oriundas do discurso natural. Por tal motivo, quando o legislador constituinte determinou que porção da receita tributária referente ao IPVA fosse repassada aos Municípios em que *licenciados* os veículos automotores, quis designar não só os licenciamentos, mas também as certificações⁴⁴ e demais formas de registro público de veículos.

⁴⁴ É a hipótese, por exemplo, da Provisão de Registro da Propriedade Marítima e do Título de Inscrição, bem como do Certificado de Matrícula e do Certificado de Aeronavegabilidade, que perfazem registros utilizados aos veículos automotores hídricos e aéreos.

Em sendo plenamente possível constatar, nestes documentos públicos, o respectivo proprietário e seu local de domicílio, torna-se viável a correspondente identificação do ente federativo competente para instituir, fiscalizar e arrecadar o IPVA quanto a estes bens, até porque, consoante restou firmado pelo STF na apreciação do RE n.º 1.016.605/MG (Tema 708/STF), a Constituição autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, que configura a única localidade em que é permitido o registro do veículo.

Nessa senda, diga-se mais: tendo em vista que a Lei Básica não veda a criação de registro estadual ao caso, não só os Estados e o Distrito Federal poderiam se utilizar dos cadastros pertencentes a repartições federais para ofertarem a tributação do imposto em questão, como também, valendo-se da competência legislativa plena consagrada no artigo 24, I, § 3º, da CF/88 – eis que pendente lei complementar dispondo sobre a temática –, estariam legitimados a estatuir e disciplinar dever instrumental apto a identificar detalhadamente a propriedade de veículos automotores hídricos e aéreos, cujo registro, necessariamente, haveria de se perfectibilizar no mesmo espaço territorial em que domiciliado o respectivo proprietário (*in casu*, o contribuinte), de modo a se atender a regra constitucional de repartição de receitas, além daquilo fixado em repercussão geral pela Suprema Corte (Tema 708/STF).

Adicionalmente, tamanha a relevância e eficiência deste hipotético dever instrumental, que poderia ainda fortalecer a abrangência prática – ademais de embarcações e aeronaves – de veículos ferroviários e metroviários, os quais, conquanto não estejam alcançados pela exígua definição trazida pelo CTB, inoidavelmente estão compreendidos no conceito constitucional de “veículo automotor”. Eis que, não raras vezes, numa tentativa de afastá-los da incidência do IPVA, sua alta mobilidade é realçada para pretensamente demonstrar que, como transitam por diversos Municípios e porventura Estados, não haveria como se identificar aquele ente federado competente para exigir o recolhimento do imposto em testilha, nem distinguir o Município ao qual deveria ser realizado o repasse da arrecadação.

Nada mais ilógico, até porque o aspecto material do IPVA não equivale a transitar com veículo automotor nem fazer uso de específica malha viária, sendo irrelevante por onde circula o veículo. Tratando-se de tributo que incide sobre a propriedade, basta que, nestes casos, seja efetivada a repartição da arrecadação aos Municípios em que estiverem sediados os proprietários destes veículos, onde haverá de ser realizado o registro destes bens. O domicílio do proprietário age, assim, como indissociável elemento de conexão entre a propriedade do veículo automotor e o local de incidência do imposto (inclusive para fins de repasse da receita tributária).

Desta feita, seja a partir da observação de certificações e demais documentos públicos federais (quicá até mesmo por meio de convênios a serem efetuados juntamente com a União), seja através da criação de registro público de veículos de âmbito estadual – donde, frisa-se, não estarão os Estados e o Distrito Federal regulamentando o tráfego aéreo e marítimo, mas tão somente formulando cadastro para fins de incidência do IPVA –, resta, a um só tempo, solucionada qualquer celeuma envolvendo a identificação das mais variadas espécies de veículos automotores e a concretização do devido repasse de arrecadação deste imposto.

Além do mais, interessante assinalar que tal ilação, além de possibilitar, pragmaticamente, a tributação da propriedade de veículos terrestres, hídricos e aéreos já conhecidos de longa data (v.g., trens, metrô, aviões a jato e iates), ainda permite a irradiação da incidência do imposto em voga para quaisquer outros mecanismos contemporâneos que se portem, substancialmente, como autênticos veículos automotores.

Ora, como amplamente sustentado, os objetos que, dotados de força motriz própria, tenham como atribuição o transporte de pessoas ou coisas de um lugar a outro preenchem os requisitos necessários para engendrar a tributação do IPVA, estando nitidamente albergados por sua raiz constitucional. Em sendo assim, as recentes invenções humanas instrumentalizadas como transportes alternativos de pessoas ou coisas não escapam desta intelecção, teleologicamente extraída do Texto Supremo.

É o caso, a título exemplificativo, dos hodiernos patinetes elétricos, tão difundidos no território paulistano, em especial em seus centros comerciais e financeiros. Além de dispensarem forças externas para se locomoverem – vez que equipados com bateria interna que lhes dá propulsão própria –, tão costumeira é a sua utilização como modalidade de transporte que, conforme pesquisa levantada em matéria jornalística⁴⁵, já perfazia, ainda em 2019, aproximados 11 mil quilômetros em deslocamentos diários, que, seguindo “o padrão de deslocamento de outros meios de transporte”, demonstram seu uso intrínseco “para atividades fundamentais da cidade, como trabalho e educação”.

Aliás, outro exemplar de notório conhecimento popular corresponde às denominadas “aeronaves não tripuladas” – isto é, os famosos *drones* –, as quais, em sua vasta diversidade de potências e dimensões, por vezes se amoldam à acepção constitucional de “veículo automotor”. Obviamente, não se está a sugerir a possibilidade de incidência do IPVA sobre *drones* destinados exclusivamente à diversão de seu adquirente, como aqueles comercializados ao

⁴⁵ PATINETES já circulam 11 mil km por dia em São Paulo. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 23 de set. de 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2019/09/patinetes-ja-circulam-11-mil-km-por-dia-em-sao-paulo.shtml>. Acesso em 26 de fevereiro de 2021.

público infanto-juvenil. Entretanto, seria leviano perder de vista a existência, atual ou iminente, de *drones* cuja função primordial se volte ao transporte de pessoas ou coisas, conduzindo-as de um local a outro por meios próprios.

Nesse contexto, cumpre informar que não só a empresa multinacional Amazon pretende, há tempos, efetivar suas operações de serviços de *delivery* com a autorização da *Federal Aviation Administration* – órgão responsável por coordenar a aviação civil nos Estados Unidos da América – para o emprego de *drones*, como também a empresa IFood já recebeu o aval da Agência Nacional de Aviação Civil (“ANAC”) para executar, em solo brasileiro, “voos experimentais com a tecnologia para realizar entregas e *delivery*”⁴⁶.

No mesmo trilho, a Volocopter, fabricante alemã de aeronaves especializada na tecnologia relativa aos *drones*, além de já ter desenvolvido três gerações de táxis aéreos autônomos e promovido inúmeros voos tripulados de demonstração desde 2011 – incluindo-se o afamado voo de teste realizado, no ano de 2017, na cidade de Dubai (localizada nos Emirados Árabes Unidos)⁴⁷ –, fora responsável pela concepção do chamado *VoloDrone*, tido como “novo modelo de drone voltado para o transporte de cargas pesadas” que objetiva “atender os setores da agricultura, logística e infraestrutura, oferecendo menor custo e maior agilidade no transporte”⁴⁸.

Evidente, portanto, o enquadramento destes *drones* ao conceito constitucional de “veículos automotores”, seja na sua modalidade de transporte de pessoas, seja naquele referente à condução de coisas – lembrando que, em ambos os casos, estas aeronaves detêm autopropulsão –, havendo plena possibilidade de, estando abrangidos pelo campo de incidência do IPVA, serem alvo da percução tributária deste imposto.

Nesse sentido, importa sublinhar que toda a exposição ora efetuada – perpassando pela clara definição de “veículos automotores” erigida ao altiplano da Constituição Federal, bem como por sua ampla extensão abrangedora dos mais variados mecanismos locomotivos que a ela se subsomem – restou empreendida para demonstrar que não só carros, caminhões, motocicletas e demais veículos dispostos no CTB estão sujeitos à tributação por parte do IPVA, mas também todo e qualquer veículo que se apresente automotor, tais quais as embarcações, as

⁴⁶ AMAZON tem aval de autoridades nos EUA para fazer entregas com drones. **Exame**, São Paulo, 31 de ago. de 2020. Disponível em: <https://exame.com/tecnologia/autoridades-nos-eua-dao-aval-para-amazon-fazer-entregas-com-drones/>. Acesso em 26 de fevereiro de 2021.

⁴⁷ DUBAI testa primeiro drone para serviço de “táxi aéreo sem piloto”. **Tecmundo**, São Paulo, 26 de set. de 2017. Disponível em: <https://www.tecmundo.com.br/produto/122421-dubai-testa-primeiro-drone-servico-taxi-aereo-piloto.htm>. Acesso em 26 de fevereiro de 2021.

⁴⁸ NOVO drone da Volocopter pode carregar até 200 kg por cerca de 40 km. **Techtudo**, São Paulo, 6 de nov. de 2019. Disponível em: <https://www.techtudo.com.br/noticias/2019/11/novo-drone-da-volocopter-pode-carregar-ate-200-kg-por-cerca-de-40-km.ghtml>. Acesso em 26 de fevereiro de 2021.

aeronaves (inclusive os *drones*), os patinetes elétricos, os veículos metroviários e ferroviários, além de outros existentes que sejam dotados das qualidades suso mencionadas ou que surjam nestes termos com o decorrer do tempo.

Isto, por outro lado, não implica na obrigatoriedade de os Estados e o Distrito Federal, ao instituírem a exação em tela, ofertarem, quando de seu tratamento, necessariamente tributação sobre a propriedade de tais bens. Como já denotado anteriormente (“2.1. Características”), a competência tributária – à exceção do ICMS – possui como imanente característica a facultatividade. Portanto, cabe a essas pessoas políticas, em seus respectivos juízos de conveniência e oportunidade, verificarem a utilidade e relevância desta tributação.

Significa dizer, o ponto de exclamação desta temática não se relaciona com suposta compulsoriedade da instituição e exigência do IPVA sobre a totalidade dos veículos automotores, mas sim com a permissibilidade de os referidos entes federativos promoverem a tributação em voga caso assim almejem. Uma situação, absolutamente autorizada pelo ordenamento jurídico, é o ente tributante, embora detentor da aptidão para impactar com o IPVA – por exemplo – as embarcações e aeronaves, optar por não o implementar; trata-se de regular exercício da competência tributária, cuja facultatividade se vê realçada. Outra, em sentido completamente oposto e vedada pelo Direito Positivo, consiste na hipótese em que a pessoa política, pretendendo onerar fiscalmente os bens supracitados, seja obstada de o fazer, ainda que a Carta Magna permita a irradiação dos efeitos do imposto estadual à propriedade dessas modalidades de veículos automotores. Em linguagem mais informal, uma coisa é poder, mas não querer (o que se autoriza ante a facultatividade da competência tributária); outra é querer, mas equivocadamente não poder (posto que, *in casu*, não se trata de mero “querer”, mas de vontade estatal devidamente lastreada em permissão constitucional para agir).

Destarte, nada impede que os Estados e o Distrito Federal, no empenho de tributar a propriedade de veículos automotores hídricos, prevejam, a título de exemplo, isenção relativamente às embarcações de pequeno porte destinadas à pesca⁴⁹, atuação esta que acabaria por privilegiar diversos direitos fundamentais dos cidadãos, notadamente aqueles relacionados intrinsecamente à dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III, da CF/88) e ao desempenho laboral, dentre os quais se destacam a alimentação e trabalho (art. 6º, *caput*, da CF/88).

⁴⁹ Mais que um exemplo, esta hipótese isentiva detém, inclusive, guarida na legislação do Estado do Rio de Janeiro atinente ao IPVA (Lei n.º 2.877/1997), na qual se isenta do recolhimento do imposto a “embarcação pertencente a pescador, pessoa física, utilizada na atividade artesanal ou de subsistência, comprovada por entidade representativa da classe, limitada a um veículo por beneficiário” (artigo 5º, VI).

Poderiam, também, estabelecer medida isentiva à propriedade de transportes públicos, como os veículos ferroviários⁵⁰, dada sua grandiosa importância socioeconômica. Ou, ainda que não estipulassem isenções, estariam aptos a, amparando-se no princípio da seletividade (artigo 155, § 6º, II, da CF/88), conferir alíquotas diminutas às hipóteses supra.

De qualquer modo, estar-se-ia ressaltada a notável função extrafiscal da tributação, por intermédio da qual o Poder Público, transpondo o volume da arrecadação fiscal em segundo plano, sobreleva outras questões relevantes à sociedade, como as econômicas, sociais e políticas. Nessa conjuntura, tendo em vista a crescente noção de que os tributos não “devem servir somente como principal forma de financiamento da atuação estatal, mas figurar também como poderoso instrumento para que o sistema político ponha em prática uma determinada concepção de Estado e Justiça”, resta despontado o atributo da extrafiscalidade das normas jurídico-tributárias, cuja utilização, como bem discursa GILSON PACHECO BOMFIM (2015, p. 29-30), transcende à “mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado” ao permitir se “enxergar a tributação como um instrumento que possibilita ao Estado obter efeitos econômicos e sociais, de forma a atingir os fins delineados pela Constituição”.

A esse respeito, incumbe discorrer que os postulados de nossa Lei Maior não se enaltecem unicamente nas ocasiões em que há a retração da carga tributária relativamente a determinada situação, bem ou pessoa, mas também em certas hipóteses em que a instituição ou o incremento da oneração fiscal se responsabiliza por sublimar importantíssimos primados constitucionais.

Eis o caso, à guisa de exemplo, da progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Renda – em que se atribuem maiores alíquotas quanto maiores forem suas correspondentes bases de cálculo – ou, *in casu*, da seletividade da tributação do IPVA, donde se permite a fixação de maior ou menor alíquota a depender do tipo e da utilização do veículo automotor. Ambos os cenários, embora distintos entre si, consistem em claros desmembramentos do princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, decorre do sobreprincípio da isonomia.

Como se tem ciência, o primado constitucional da isonomia visa a garantir que todos sejam iguais perante a lei; esta igualdade, contudo, não implica que a lei seja necessariamente idêntica a todos. Em verdade, buscando uma equidade real da totalidade dos administrados, este sobreprincípio se formaliza mediante abordagem dúplice, por meio da qual trata igualmente aqueles que se encontram em situações de igualdade e desigualmente os que se veem em condições desiguais, na exata medida de sua desigualdade.

⁵⁰ Proteção esta expressamente desenvolvida pela legislação paulista (artigo 13, II, da Lei n.º 13.296/2008).

Relacionando-se à seara tributária, este importante preceito se desenvolve, como dito, no princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da CF/88), razão pela qual “a lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa” (CARRAZZA, 2019, p. 83).

Assim sendo, tratando-se do IPVA, além da possibilidade de modelagem de alíquotas com base na seletividade, a própria previsão de percussão tributária de determinado veículo, por si só, já consagra os cânones retro elencados, até porque “nos impostos sobre a propriedade [...] a capacidade contributiva releva-se com o próprio bem” (CARRAZZA, 2019, p. 83). Nessa senda, incorre em patente desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia qualquer óbice carreado à tributação, plenamente autorizada pela Carta Republicana de 1988, concernente à propriedade de embarcações e aeronaves.

Ora, consubstanciando-se como nítidos veículos automotores – e, logo, integrantes do campo de materialidade do IPVA –, como sustentar que lanchas, iates, cruzeiros, *jet-skis*, aviões a jato (os aclamados “jatinhos”), helicópteros e demais embarcações e aeronaves de luxo não se submetem à incidência do imposto, enquanto motocicletas e carros populares se sujeitam a tanto? Obviamente, apresenta-se ilógica qualquer defesa nesse sentido, até porque, com singela pesquisa de mercado, é factível notar que aqueles bens, incontestavelmente, revelam exorbitantes signos de riqueza em comparação a estes, denotando, reflexamente, elevadíssimo grau de capacidade contributiva de seus proprietários.

Portanto, preconizando-se o princípio máximo da justiça – “diretriz suprema” que “na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar proeminente” (CARVALHO, 2018, p. 299) – a tributação do IPVA há de abranger a integralidade dos veículos dotados de autopropulsão, não se justificando qualquer impossibilidade atinente àqueles hídricos e aéreos. Não à toa, FABIANA DEL PADRE TOMÉ (2018, p. 16) explana que, em virtude do “caráter da suntuosidade” e da “expressão da capacidade contributiva dos proprietários” desses bens, “não há como desconsiderá-los na incidência do IPVA”, cuja “asserção se afirma como os valores pretendidos pela sociedade brasileira, que ainda sofre com uma carga tributária que impacta mais gravemente os mais pobres, em detrimento daqueles que mais revelam riqueza”.

Afinal, como fartamente delineado, o evento jurígeno do IPVA explicitamente prescrito na Constituição Federal é suficientemente amplo para abarcar a propriedade de todas as modalidades de veículos automotores, sejam tais bens terrestres, hídricos ou aéreos.

CONCLUSÃO

À vista do exposto ao longo deste trabalho, inegavelmente se sobressai a magnitude da Constituição Federal e sua imponente influência perante todo o ordenamento jurídico. Contemplada como a *Lex Mater* e, logo, posicionando-se no cume desse sistema normativo, consiste em seu manancial, sendo responsável por fundamentar a criação e subordinar a totalidade das demais normas disciplinadoras do comportamento humano exercitado em meio a relações de intersubjetividade.

Procriadora de inédita ordem positiva, a Carta Magna, como fruto do Poder Constituinte Originário, instaura novo sistema jurídico e – via de consequência – Estado de Direito completamente dissociados daqueles que eventualmente os tenham precedido, notadamente em virtude de o legislador constituinte originário atuar sob o manto de poderio genuinamente inicial, autônomo, incondicionado e ilimitado, lançando à sociedade uma série de novos preceitos, diretrizes e demais comandos prescritivos.

Nesse contexto mandamental, a Constituição Republicana de 1988, com o intuito de providenciar aos entes políticos plena autonomia e, assim, assegurar a permanência e conservação do princípio federativo, conferiu-lhes, individualmente, competência legislativa para disporem sobre a instituição, fiscalização e arrecadação de determinados tributos, como forma de salvaguardar suas respectivas autonomias financeiras.

Precisamente nessa conjuntura, a Lei Maior, subdividindo a outorga – aos entes federados – das referidas exações fiscais com base em suas materialidades, houve por atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a faculdade de legislar, dentre outros, acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cujo regramento constitucional expresso é delimitado pelo artigo 155, III e § 6º, da CF/88.

Desde já, e tendo em mente o caráter fundante da Constituição Federal, vale rememorar o empreendimento realizado no traçar deste estudo de que o imposto em testilha não se equivale nem se apresenta como sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), vez que, além de possuírem diversas dissimilaridades entre si, os tributos em tela ainda pertencem a ordenamentos jurídicos distintos, independentes e autossuficientes que não se comunicam. Eis, como visto, o primeiro discernimento apto a rechaçar a errônea tentativa de restringir o campo material de incidência do IPVA tão somente aos veículos automotores terrestres.

Ademais, conforme restou estatuído no decorrer desse trabalho, a inexistência de qualquer lei complementar trazendo noções gerais sobre o IPVA, nos termos do artigo 146 da

CF/88, não obstaculiza os Estados e o Distrito Federal de exercerem sua competência tributária e instituírem o imposto em comento, porquanto, a fim de garantir a autonomia financeira destes entes e a viabilidade do Pacto Federativo, a eles é conferida, nessa circunstância, a competência legislativa plena, em consonância com a dicção do artigo 24, § 3º, da CF/88, por intermédio da qual têm a aptidão para legislar sobre o tema desde que o façam respeitando os desígnios da Constituição.

E, embora manifestado com certa singeleza pelo Texto Supremo, o tratamento constitucionalmente elaborado a esse imposto estadual é rico o bastante para permitir ao exegeta localizar seu mínimo irreduzível, despontando-se como tributo que detém, em breve síntese, como critério: (i) material, ser proprietário de veículo automotor; (ii) espacial, a circunscrição territorial do Estado ou Distrito Federal em que estiver registrado o veículo e, por conseguinte, domiciliado seu proprietário; (iii) temporal, o átimo legalmente previsto que represente a aquisição ou a manutenção da propriedade do veículo; (iv) pessoal, o Estado ou o Distrito Federal em que registrado o veículo (sujeito ativo) e o proprietário ou quem seja, por lei, responsável pelo recolhimento do tributo (sujeito passivo); e (v) quantitativo, o valor venal do veículo (base de cálculo) e o percentual eleito pelo ente federativo competente (alíquota).

Do conglomerado de aspectos retro transcritos, ressalta-se aquele referente ao cerne do presente estudo: o critério material, cujas atenções se direcionam mais especificamente ao seu complemento “veículos automotores”. Sendo a materialidade do IPVA condizente a *ser proprietário de veículo automotor*, reclama-se o desenvolvimento de investigações e ilações para se identificar propriamente qual o conteúdo, a definição deste bem, cuja propriedade tem o condão de sofrer o impacto tributário do imposto.

Nesse trajeto, tal perscrutação logrou êxito em alcançar o conceito constitucionalmente entabulado de “veículos automotores”, que corresponde a todo e qualquer mecanismo que, dotado de força motriz própria – isto é, autopropulsão – (qualidade de automotor), tenha como função essencial o transporte de pessoas e/ou coisas de um lugar a outro (atributo de veículo). Corolária desta acepção é a impossibilidade de se pretender onerar, a título de IPVA, a propriedade de bens que: (i) embora veículos, não são automotores (*e.g.*, bicicletas não-motorizadas); e, apesar de automotores, não são veículos (*e.g.*, rolos compressores).

De outro giro, pela clareza inata ao termo supramencionado, verifica-se que o legislador constituinte de 1988, além dos requisitos indispensáveis e cumulativos de ser “veículo” e ser “automotor”, não inseriu nele qualquer outra condicionante para que pudesse ser alvo da tributação do imposto estadual ora versado. E, nesse diapasão, é patente: não impôs ao conceito de “veículo automotor” a necessidade de o bem transitar especificamente sobre uma

modalidade de via ou outra; pelo contrário, consagrou-o genericamente, abarcando todos os meios de locomoção, sejam terrestres, hídricos ou aéreos.

Nesse sentido, apresenta-se, a nosso ver, absolutamente equivocada a investida empregada pela Procuradoria-Geral da República, quando da instauração da ADI n.º 5654, de que a acepção de “veículos automotores”, inserida no inciso III do artigo 155 da CF/88, deva ser modelada exclusivamente com base no teor do Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (CTB). Ora, além de pretender que a Constituição Federal seja interpretada à luz da lei e não o inverso (representando clara afronta à ordenação lógica e hierárquica do Direito Positivo), ainda intenta definir um gênero (*veículo automotor*) por apreciação exclusiva de uma de suas espécies (no caso, *veículo automotor terrestre*), desprezando a existência das demais (*veículos automotores hídricos e aéreos*).

Analogicamente, equivale a almejar a definição do gênero *fruta* observando unicamente a espécie *maçã*, olvidando-se de todas as outras espécies deste mesmo gênero que existem (v.g., uva, banana, melancia etc.); toda maçã é fruta, porém, nem toda fruta é maçã. Do mesmo modo, todo *veículo automotor terrestre* (definição trazida pelo CTB) é *veículo automotor* (conceito amplo estampado pela CF/88), contudo, nem todo *veículo automotor* é *veículo automotor terrestre*.

Desta feita, a acepção redigida pelo CTB, embora importantíssima para seu recorte contextual, não satisfaz a inteireza daquela prescrita pela Carta Magna, que a delineou sem ofertar restrições quanto à modalidade da via trafegada pelo veículo automotor.

Com efeito, as embarcações e aeronaves que, detidas de autopropulsão, prestam-se inexoravelmente à condução de pessoas e/ou coisas, subsomem, como decorrência lógica, ao conceito de “veículos automotores” fixado pela Constituição Federal, mostrando-se cabalmente autorizada a tributação de sua propriedade por meio do IPVA. Em assim sendo, andaram bem os Estados que, como o do Ceará, estabeleceram em suas legislações locais a oneração fiscal, a título do imposto em questão, da propriedade também de veículos automotores hídricos e aéreos, vez que estão em perfeita sintonia com o correspondente núcleo de incidência cuidadosamente erigido pela Carta Política de 1988.

Este sólido entendimento subsiste até mesmo à alegação de que, como há a obrigatoriedade do repasse de parcela do produto da arrecadação do IPVA aos Municípios em que *licenciados* os veículos (artigo 158, III, da CF/88), pretensamente inexistiria possibilidade de se incluir as embarcações e aeronaves no conceito de veículo automotor, vez que tais bens não se submetem a licenciamento. Eis que, como se elucidou anteriormente, o legislador constituinte: (i) ou designou que apenas a receita advinda da tributação de veículos automotores

terrestres estaria sujeita à repartição juntamente com os Municípios, permanecendo válida a autorização para onerar a propriedade daqueles hídricos e aéreos, contudo, sem haver a necessidade do dito repasse; (ii) ou cometeu atecnia – ocorrência tipicamente possível quando se faz uso da linguagem técnica, em virtude da grande ingerência do discurso natural –, de sorte que, ao fazer menção a licenciamento, almejou albergar, em verdade, qualquer forma de registro público de veículos, o que permitiria aos Estados e ao Distrito Federal a obtenção de informações – até por meio de convênios – provenientes de arquivos públicos de âmbito federal ou, quiçá, a instauração de seus próprios cadastros exclusivamente para fins de cobrança do imposto. Extirpa-se, assim, supostas problemáticas oriundas dessa arguição contrária ao quanto defendido neste trabalho.

Além do mais, insta consignar que a adequada identificação do conceito e da abrangência do complemento “veículos automotores” não só proporciona o devido respeito aos ditames constitucionais por permitir que a tributação atinente ao IPVA possa efetivamente irradiar seus efeitos com a plenitude que o legislador constituinte lhe outorgou aos Estados e Distrito Federal – impedindo-se tolhimentos falaciosos e ilegítimos quanto à percussão fiscal em testilha –, como também, reflexamente, privilegia princípios basilares de nosso ordenamento jurídico, tais quais os da isonomia, da capacidade contributiva e da justiça da tributação.

Nesse íterim, um adendo há de ser efetuado. Isto, pois não se objetiva a inclusão de mecanismos ao conceito constitucional de “veículo automotor” simplesmente para atender, por exemplo, ao princípio da capacidade contributiva. Se assim o fosse, pugnar-se-ia pela tributação da propriedade de bens que, conquanto não detivessem ambos os requisitos intrínsecos à incidência do IPVA (“veículo” e “automotor”), meramente denotassem elevados signos de riqueza por parte de seus titulares. Seria a hipótese de se intentar a tributação, por meio do IPVA, da propriedade da bicicleta não-motorizada “R5 Automobili Lamborghini Edition”, cujo valor ultrapassa o montante de 95 mil reais⁵¹.

Ocorre que a cognição desenvolvida, na realidade, percorre caminho inverso. A obediência à capacidade contributiva não se apresenta como *causa* para a inclusão de embarcações, aeronaves e demais mecanismos ao conceito constitucional de “veículos automotores”; ou seja, não é pelo fato de que tais bens denotam riqueza que devem ser vistos como tal. Em verdade, a observância deste primado constitui reflexo da correta identificação

⁵¹ BICICLETA da Lamborghini tem preço de Volkswagen Nivus e pintura de Aventador. **Autoesporte**, São Paulo, 12 de set. de 2020. Disponível em: <https://autoesporte.globo.com/carros/noticia/2020/09/bicicleta-da-lamborghini-tem-preco-de-volkswagen-nivus-e-pintura-de-aventador.ghtml>. Acesso em 28 de fevereiro de 2021.

do conteúdo do referido termo, correspondendo a uma relevante *consequência* decorrente da escoreita conceituação e circunscrição que esta expressão aflora.

Quer com isto rechaçar, de antemão, eventuais alegações de que a inserção das embarcações e aeronaves à acepção de “veículos automotores” teria como fulcro tão somente tonalidades sociais, numa espécie de busca pela justiça social sem qualquer embasamento jurídico. Conforme se comprovou no transcorrer do presente trabalho, no entanto, o englobamento dos veículos automotores hídricos e aéreos ao conceito supracitado detém conotação – primordial e genuinamente – jurídica, estando fundado na disciplina e nos anseios da Constituição Federal, cujo respeito ainda dignifica, em consequência, cânones medulares da ordem positiva, os quais contribuem, em larga escala, à imperiosa justiça tributária e, por que não, à tão sonhada justiça social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008;

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968;

AUTO. *In*: **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**. Lisboa: Priberam Informática, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/auto>. Acesso em 20 de fevereiro de 2021.

BERNINI, Cassiano Inserra. **A regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA**. Tese (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010;

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007;

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015;

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2014;

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA: teoria, prática e questões polêmicas**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019;

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020;

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: 1. Teoria Geral do Direito Civil**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008;

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019;

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 107-115, fev. 2005;

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**. 7. ed. Curitiba: Positivo, 2008;

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020;

GAMA, Tácio Lacerda. **Sistema jurídico - Perspectiva dialógica**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/100/edicao-1/sistema-juridico---perspectiva-dialogica>. Acesso em 25 de janeiro de 2021;

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002;

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019;

MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002;

MCNAUGHTON, Charles William. **Hierarquia e Sistema Tributário**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011;

MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição Federal Anotada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986;

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010;

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021;

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 11. ed. rev. e atual. Elementos do Direito, v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009;

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – proibição de discriminar produtos estrangeiros – critérios de sua progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 39, p. 22-26, dez. 1998;

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos – Reflexões acerca da ADI nº 5654**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/02/Fabiana-Del-Primeiro-Tome.pdf>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021;

VEÍCULO. *In*: **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**. Lisboa: Priberam Informática, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/ve%C3%ADculo>. Acesso em 20 de fevereiro de 2021;

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.