

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

IURI ROCHA COELHO

UM ESTUDO SOBRE A (NÃO) INCIDÊNCIA DE IPVA SOBRE A
PROPRIEDADE DE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

SALVADOR

2013

IURI ROCHA COELHO

**UM ESTUDO SOBRE A (NÃO) INCIDÊNCIA DE IPVA SOBRE A
PROPRIEDADE DEEMBARCAÇÕES E AERONAVES**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro em Especialização e Direito Tributário – IBET, como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário

SALVADOR

2013

Aos meus pais, irmãos e namorada pelo amor e dedicação incondicional.

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida e pela capacidade de pensar, discernir e apreender conhecimentos. Agradeço aos meus familiares e amigos pelo constante incentivo e confiança que sempre depositaram em mim. Agradeço a minha namorada por ser minha companheira de todas as horas e pelo incentivo ao meu crescimento.

Transportai um punhado de terra todos os dias e fareis uma montanha.

Confúcio

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA sobre embarcações e aeronaves. A dúvida do cabimento do imposto estadual gira em torno da polêmica expressão “veículo automotores” e se o IPVA foi criado como sucedâneo da Taxa Rodoviária Única – TRU, que incidia exclusivamente sobre a propriedade de automóveis, no sentido estrito da palavra, ou seja, propriedade de veículo automotor terrestre. Utiliza-se como subsídios a análise da legislação sobre o tema e da posição da doutrina e da jurisprudência sobre o tema para identificar o alcance da expressão “veículo automotor”, seus fundamentos e conclusões.

Palavras chave: Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA. Não Incidência do IPVA sobre Embarcações e Aeronaves. Classificação da Receita do IPVA. Critério Material do IPVA. Expressão “Veículo Automotor”.

ABSTRACT

This work has the objective to analyze the incidence of the Property Tax Motor Vehicle-property taxes on vessels and aircraft. The question of the appropriateness of the state tax controversy revolves around the term "motor vehicle" and if IPVA was created as a substitute Rate Road Single-TRU, which focused exclusively on car ownership in the strict sense of the word, in other words, property terrestrial motor vehicle. It is used as a subsidies analysis of legislation on the subject and the position of the doctrine and jurisprudence on the subject to identify the range of the term "motor vehicle", rationale and conclusions.

Keywords: Rule Matrix Tax Incidence IPVA. Incidence not IPVA on Vessels and Aircraft. Classification of Revenue property taxes. Criterion Material property taxes. Expression "Motor Vehicle".

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AM – Estado do Amazonas

ampl. – Ampliada

Art. – Artigo

atual. – Atualizada

BA – Estado da Bahia

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

ed. – Edição

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as Operações e as Prestações se Iniciem no Exterior

IE – Imposto sobre a Exportação, para o exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no ICMS

ITBI – Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*, a Qualquer Título por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição.

ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortise* Doação de Qualquer Bem ou Direito

ITR – Imposto sobre a Propriedade Rural

Min. – Ministro

nº – Número

p. – Página

RE – Recurso Extraordinário

rev. – Revisada

RJ – Estado do Rio de Janeiro

SP – Estado de São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

v. – Volume

SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO.....	11
2- REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	12
3- REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA DA BAHIA.....	15
4- BREVE HISTÓRICO DO IPVA.....	18
5- CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA DO IPVA.....	21
6- CRITÉRIO MATERIAL.....	24
7- A EXPRESSÃO:“VEÍCULO AUTOMOTOR”	28
8- A POSIÇÃO DA DOUTRINA.....	31
9- A POSIÇÃO DO STF.....	35
10- CONCLUSÃO.....	37
11- BIBLIOGRAFIA.....	39

1 – INTRODUÇÃO

Um Estado, para que possua autonomia político-administrativa, precisa arrecadar tributos para viabilizar sua própria existência e a implementação de políticas públicas de interesse da sociedade, para assegurar a dignidade dos seus cidadãos.

A instituição e arrecadação desses tributos devem estar previstas na sua Carta Magna, na Constituição Federal, pois esta é o fundamento de validade de todas as outras normas do ordenamento jurídico. Assim, as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas que lhe são superiores até que se chegue nas normas constitucionais.

Em uma República Federativa como o Brasil, os entes devem ter autonomia político-administrativa a fim de que seja observado o pacto federativo, e, para que isso seja viabilizado, a União, os Estados, o DF e os Municípios precisam ter uma fonte arrecadadora de tributos.

Desse modo, a Constituição Federal em seus art. 153 a 156, designou a competência de cada ente federativo para instituir seus os impostos. Aos Municípios e ao DF couberam o ISS, ITBI e IPTU; aos Estados e ao DF couberam o ICMS, IPVA e ITCMD; e, à União coube o IR, II, IE, IPI, IOF, ITR e IGF, além dos impostos extraordinários e a competência residual para instituir outros impostos.

Especificamente o que interessa ao presente estudo, o Imposto sobre Veículos Automotores – IPVA, é de competência dos Estados, conforme art. 155, III, da Carta Magna, abaixo transcrito:

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

(omissis)

III – propriedade de veículos automotores.”

Parte da doutrina entende ser cabível a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves ao dar a expressão “veículo automotor” uma

interpretação literal, extensiva, como sendo “todo veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”, o que alcançaria os conceitos de aeronaves e embarcações.

Outra parte da doutrina e o Supremo Tribunal Federal, de seu modo, dá uma interpretação histórica ao referido imposto, tendo nascido como sucedâneo da Taxa Rodoviária Única – TRU, restringindo seu campo de incidência à propriedade de veículos automotores terrestres, não incidindo assim, o IPVA sobre embarcações e aeronaves.

O presente trabalho visa estudar à luz da doutrina e jurisprudência do STF a abrangência da expressão “veículo automotor” e, em consequência, a capacidade legislativa dos Estados de instituir o IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Analisaremos, ainda, a Regra Matriz de Incidência do IPVA, passando pelo seu critério material, a posição da doutrina e da jurisprudência sobre esse imposto e concluiremos com nossa opinião a respeito da incidência ou não do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A doutrina moderna utiliza indistintamente a expressão “fato gerador” para se referir ao antecedente ou consequente das normas jurídicas tributárias, o que produz um vício na interpretação perigosa, vez que a supracitada expressão em certos momentos é empregada para se referir à norma abstrata que dá origem a relação jurídico-tributária, em outros momentos se refere ao próprio acontecimento relatado na norma.

Na tentativa de solucionar o problema dessa incerteza quando da interpretação da norma tributária, o professor Paulo de Barros Carvalho propôs o emprego da Regra Matriz de Incidência Tributária, separando, para isso, o

antecedente(norma geral e abstrata) da hipótese de incidência tributária, do consequente (norma individual e concreta).

Antes de entrarmos no tema principal do presente trabalho, é pertinente redigir algumas considerações sobre essa teoria proposta pelo brilhante professor em comento.

O Professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 314) aclarando a utilização da expressão “fato gerador”, assim define hipótese tributária e fato jurídico tributário, vejamos:

“(…) tanto faz chamarmos de *hipótese, antecedente, suposto, antessuposto* ou *pressuposto* à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.”

“A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *evento jurídico tributário*, reservando a locução *fato jurídico tributário* para o relato linguístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo”

E continua o ilustre mestre Carvalho (2011, p. 315), em seguida, definindo fato imponível como sendo aquele fato que é constituído por linguagem competente, analisaremos:

“Em princípio, fato imponível seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponível, quer dizer, passível de imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente a incidência, de tal modo que, enquanto *imponível*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade.”

Desse modo, Paulo de Barros Carvalho distingue as duas utilizações de “fato gerador”, para configurar, caracterizadamente, a construção da linguagem prescritiva geral e abstrata (*hipótese tributária*) e o relato do fato em linguagem competente (*fato jurídico tributário*).

Assim, dizemos que há subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente.

Tratando de regra matriz de incidência tributária, Carvalho (2011, p. 317), informa que:

“(...) a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.”

Há no ordenamento do direito positivo, dois tipos de norma jurídicas: as regras de comportamento e as regras de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para as condutas de pessoas, nas suas relações intersubjetivas, as últimas dispõem sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas devem ser criadas, transformadas ou extirpadas do sistema.

A regra matriz de incidência tributária atua especificamente com o escopo de, primeiramente em um plano hipotético, identificar se houve a adequação de uma conduta humana a uma descrição legal (subsunção), e, por seguinte, confirmada a subsunção, identificar o teor dessa relação jurídica daí surgida.

A este plano hipotético dá-se o nome de antecedente e, ao plano já adequado entre a conduta e a hipótese, dá-se o nome de consequente.

O antecedente é composto por três critérios, o material, o temporal e o espacial. O critério material é o verbo e seu complemento que delimita qual ação ou estado será exigida para que haja a incidência tributária. O critério temporal indica o exato momento em que o fato imponible ocorre. O critério espacial é o espaço físico em que a relação jurídico-tributária pode passar a existir.

De seu modo, o consequente é composto por dois critérios o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal diz respeito ao sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, ou seja, o realizador do fato imponible e o pretensor do crédito tributário. O critério quantitativo expressa parâmetros necessários à aferição do valor da obrigação tributária, são eles a base de cálculo e a alíquota.

3 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA DA BAHIA

Exposta, brevemente, a Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária do Professor Paulo de Barros Carvalho, tomaremos como parâmetro a Lei 6.348/91 do Estado da Bahia, que dispõe sobre o IPVA, para definirmos a sua Regra Matriz de Incidência Tributária.

O critério material é composto por um verbo e seu complemento, ou seja, é ser proprietário de veículo automotor, conforme art. 155, III da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

(*omissis*)

III – propriedade de veículos automotores.”

O critério temporal é a data em que incide a relação jurídico-tributária, qual seja, 1º de janeiro de cada exercício, a data da sua alienação ao consumidor final ou a data do desembarço aduaneiro, conforme art. 1º, §§ 1º, 2º e 4º da Lei 6.348/91 do Estado da Bahia:

“Art. 1º. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

§ 1º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício.

§ 2º. Em se tratando de veículo novo, considera-se ocorrido o fato gerador na data da sua alienação para consumidor final ou quando da incorporação ao ativo por empresa fabricante, revendedora ou importadora de veículo.

(*omissis*)

§ 4º. Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, novo ou usado, importado diretamente por consumidor final, considera-se ocorrido o fato gerador na data do desembarço aduaneiro.”

O critério espacial do IPVA como um todo não é o exato momento em que o direito de propriedade é exercido, pois restaria frustrada a cobrança do imposto pelo mero fato do contribuinte estar em um Estado diferente no dia 1º de janeiro. Por isso a lei baiana do IPVA previu que o imposto seria devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, consoante seu art. 2º, *in verbis*:

“Art. 2º. O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.”

Quanto ao critério pessoal, o sujeito ativo é aquele que tem a pretensão de cobrar o imposto, qual seja, o Estado da Bahia; já o sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumprir a obrigação tributária, é o proprietário de veículo automotor.

No tocante ao critério quantitativo, a base de cálculo é o valor constante na nota fiscal (veículo novo) ou valor venal do veículo constante na tabela oficial (veículo usado), conforme o disposto no art. 7º, I, II da Lei 6.348/91 do Estado da Bahia:

“Art. 7º. A base de cálculo é:

I – para veículo novo, o valor venal constante da Nota Fiscal ou do documento que represente a transmissão da propriedade, acrescido do valor dos equipamentos opcionais e dos acessórios a ele incorporados e das despesas de frete e seguro;

II – para veículo usado, o valor venal constante em tabela anualmente publicada pela Secretaria da Fazenda com base nos preços médios de mercado, observando-se:

- a) em relação a veículos terrestres: marca, modelo, espécie, potência e ano de fabricação;
- b) em relação a embarcações, potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação;
- c) em relação a aeronaves, peso máximo de decolagens e ano de fabricação.”

Finalmente, para se chegar ao valor do IPVA devido pelo contribuinte, aplica-se conjuntamente a alíquota sobre a base de cálculo e, então, identificaremos o critério quantitativo. As alíquotas aplicadas variam entre 1% e 3%, dependendo do tipo de veículo, como disposto no art. 6º da Lei do IPVA da Bahia, senão vejamos:

“Art. 6º. A alíquota do imposto é de:

I – para automóveis utilitários:

a) 3% (três por cento) quando movidos a óleo diesel;

b) 2,5% (dois e meio por cento) quando movidos a outros tipos de combustíveis;

II – 1% (um por cento) ônibus, microônibus, caminhões, tratores, motos e motonetas, motocicletas e triciclos estrangeiros e nacionais, observado o disposto no parágrafo único;

III – 1,5% (um e meio por cento) para embarcações e aeronaves.

Parágrafo único. Aplicar-se-ão as alíquotas previstas para automóveis e utilitários, na hipótese de caminhão com capacidade de carga inferior a 2.000 kg, de acordo com o tipo de combustível utilizado.”

4 – BREVE HISTÓRICO DO IPVA

Historicamente o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, foi instituído em substituição à Taxa Rodoviária única – TRU, cobrada anualmente pela União no licenciamento dos veículos.

Porém, a origem do IPVA é anterior à TRU, como nos ensina Nascimento (1977, p. 331 *apud* MAMEDE, 2002, p. 30):

“Sob o regime da Constituição de 1967, antes da Emenda 1/69, que, à semelhança da Constituição Federal de 1946, permitia que União, Estado e Distrito Federal e Municípios criassem taxas remuneratórias dos seus serviços, nos quais estão obviamente incluídas as rodovias, o governo federal instituiu a ‘taxa rodoviária federal’ para custeio de obras de conservação e manutenção de estradas federais à semelhança do que faziam alguns Estados e Municípios para custeio de despesas com estradas estaduais e municipais”

Posteriormente o Governo Federal baixou o Decreto-lei nº 999/69, aboliu a possibilidade de cobrança simultânea de taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais, criando a TRU. Essa taxa única era devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional.

A arrecadação da TRU era da competência das Unidades da Federação, destinados 40% do produto para o Departamento Nacional de Estradas e Rodagens – DNER (atual Departamento Nacional de Infraestrutura e Transporte – DNIT).

Em 1985, sob a vigência da Constituição de 1967, alterada profundamente pela Emenda 1/69, o IPVA entrou no nosso ordenamento jurídico através da Emenda 27/85. O último movimento dessa evolução histórica do IPVA se deu com a elaboração da Constituição Federal de 1988, tendo o legislador originário destinado a competência tributária do IPVA aos Estados e ao Distrito Federal em seu art.155, III, *in verbis*:

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

(*omissis*)

III – propriedade de veículos automotores.”

Destarte, é notório que o IPVA se propunha a ser sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única. Portanto, do ponto de vista teleológico, deveria onerar apenas os veículos terrestres, trafegáveis por rodovias estaduais. Nunca veículos que transitam por ferrovias, aerovias ou aquavias.

Com o permissivo constitucional é certo que todos os Estados da Federação se movimentaram, através de suas Assembleias Legislativas, para aprovar suas próprias leis e passaram a regular a matéria no âmbito interno. No Estado da Bahia, *verbi gratia*, entrou em vigor a Lei 6.348/91 e regulamentando-a o Decreto nº 902/91.

Destá forma, com a liberalidade dada aos legisladores estaduais, diversas foram as disparidades encontradas nas legislações estaduais, com o objetivo de fazer incidir o IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Dando uma

interpretação extensiva à expressão “veículo automotor”, o legislador estadual tentou ampliar o campo de incidência que era dada à TRU.

Destarte, com o Estado da Bahia não foi diferente, a Lei 6.348/91 previu a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves em seu art. 6º, III e art. 7º, II, alíneas b e c, abaixo transcritos:

“Art. 6º. A alíquota do imposto é de:

(omissis)

III – 1,5% (um e meio por cento) para embarcações e aeronaves.”

“Art. 7º. A base de cálculo é:

(omissis)

II – para veículo usado, o valor venal constante em tabela anualmente publicada pela Secretaria da Fazenda com base nos preços médios de mercado, observando-se:

(omissis)

b) em relação a embarcações, potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação;

c) em relação a aeronaves, peso máximo de decolagens e ano de fabricação.”

A Lei 6.348/91 do Estado da Bahia prevê, ainda, as isenções concernentes ao IPVA no que tange às embarcações e aeronaves em seu art. 4º, V e X, senão vejamos:

“Art. 4º. São isentos do pagamento do imposto:

(omissis)

V – o veículo terrestre com potência inferior a 50 (cinquenta) cilindradas e a embarcação com motor de potência inferior a 25 (vinte e cinco) HP;

(omissis)

X – a embarcação de propriedade de pescador profissional, pessoa física, por ele utilizada na atividade pesqueira.”

Assim, é certo que o Estado da Bahia se propôs a cobrar o IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

5 – CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA DO IPVA

O IPVA é um imposto Estadual, contudo a Constituição Federal obriga os Estados a repassarem uma parte de sua receita para os Municípios que licenciaram os veículos.

Receita pública é classificada por Tathiane Piscitelli (2012, p.82) como sendo “a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva”. Receita pública é, portanto, qualquer entrada de numerário nos cofres da fazenda, desde que de forma definitiva. Isto porque alguns valores são repassados à Administração mas que terão de ser retirados do Erário, esses valores não seriam receita pública.

Assim, seguindo por essa classificação a nobre doutrinadora ensina que as receitas podem ser classificadas quanto à origem em: originárias, derivadas ou públicas; e quanto ao motivo de entrada podem ser: receitas correntes e receitas de capital.

As receitas originárias seriam aquelas que decorrem das atividades do Estado como agente particular e submetidas ao direito privado. Aqui o particular entrega recursos à Administração não por força de uma imposição, mas sim devido ao exercício de sua autonomia. São exemplos, a herança vacante, doações, a receita decorrente da exploração do patrimônio do Estado por meio de vias públicas, de mercados etc.

As receitas derivadas, por sua vez, são aquelas cuja origem está no poder de imposição do Estado em face do particular. Decorrem, assim, de uma

relação de subordinação que se estabelece entre a Administração e o administrado. São exemplos claros os tributos, incluindo suas penalidades, tributárias ou não.

As receitas transferidas são aquelas que decorrem da transferência de recursos entre os entes da Federação. Eles decorrem de relações entre os entes federativos, União–Estado, União–DF, União–Município e Estado–Município. As transferências de receitas podem ser obrigatórias (resultantes da Constituição ou lei) ou voluntárias (decorrem da mera liberalidade do ente).

Na segunda classificação temos que receitas correntes são aquelas resultantes de atividades do próprio Estado, como por exemplo, a obtenção de recursos pela via da tributação e a entrada de receitas por conta das transferências obrigatórias. Dentro de receitas corrente subdividimos dentre outras, em receitas provenientes de impostos e de transferências correntes.

Por conseguinte, receitas de capital são as entradas resultantes de operações nas quais o Estado busca a captação externa de recursos e à parte das suas finalidades ordinárias. Por exemplo, as receitas provenientes de operações de crédito e alienação de bens.

O art. 11, §§ 1º e 2º da lei 4.320/64, define o que seriam receitas correntes e receitas de capital, vejamos:

“Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º. São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e , ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º. São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a

atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e ainda o superávit do Orçamento Corrente.”

Para entender qual tipo de receita é o IPVA, temos que observá-lo sob duas óticas, uma do Estado e outra do Município, pois parte desse imposto estadual é de transferência obrigatória para o Município no qual o automóvel é licenciado, senão vejamos o mandamento Constitucional do art.158, III:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(omissis)

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

Portanto, sob a ótica do Estado, cinquenta por cento da receita do IPVA pertencerá ao próprio ente arrecadador, vez que decorrem de uma relação de subordinação (receita derivada); desse modo esta parcela será classificada como receita corrente na modalidade imposto.

Ainda sob o prisma do Estado, os outros cinquenta por cento da receita do IPVA deverão ser repassados ao Município correspondente. Desse modo, esta parcela será classificada para o Estado como despesa corrente na modalidade transferência corrente, vez que essa transferência corrente é obrigatória pelo art. 158, III da CF/88.

De outra forma, sob a perspectiva do Município, esse ingresso proveniente da repartição da receita tributária do IPVA será classificada como receita corrente na modalidade transferência corrente, já que oriunda de despesa corrente na modalidade transferência corrente.

Desse modo, a receita total proveniente do IPVA será classificada para o Estado, uma parte como receita corrente na modalidade imposto (cinquenta por cento que lhe cabe) e outra parte será baixada como despesa corrente na modalidade transferência corrente (cinquenta por cento que deverá repassar). Ao chegar

ao Município essa transferência será classificada como receita corrente na modalidade transferência corrente.

6 – CRITÉRIO MATERIAL

Com a liberalidade dada aos legisladores estaduais, diversas foram as disparidades encontradas nas legislações estaduais, com o objetivo de fazer incidir o IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

Desse modo, dando uma interpretação extensiva à expressão “veículo automotor”, o legislador estadual tentou ampliar o campo de incidência que foi conferido à TRU e ao IPVA anterior a CF/88. Para alcançar tal desiderato, manipulou-se o critério material trazido pelo constituinte originário da Carta Magna vigente (muitas vezes acrescentando o termo “de qualquer natureza”), apesar do texto ser idêntico ao da CF/67, alterado profundamente pela Emenda 1/69.

A Constituição Federal de 1988, por seu art. 146, III, exigiu que os impostos fossem regulamentados através de Lei Complementar. Como não existia tal lei, diversos contribuintes foram ao Judiciário, insurgindo-se contra a cobrança do IPVA. A tese dos contribuintes foi vencida sob o argumento de que pelo sistema constitucional tributário da EC 1/69 não era necessário, como o é atualmente, que uma lei complementar definisse as regras gerais sobre o imposto.

Como o IPVA já era cobrado antes da CF/88, entendeu-se que a norma anterior foi recepcionada pela Carta Maior de 1988. Desse modo seu art. 155, III tem eficácia limitada, ou seja, pode vir Lei Complementar restringindo sua eficácia, enquanto isso o IPVA estende-se aos mesmos moldes em que incidia antes da CF/88.

Dessa forma, segundo a atual sistemática normativa, os Estados, por falta de Lei Complementar, disciplinaram o IPVA através de legislação ordinária interna. O STF entendeu ser descabida a pretensão dos contribuintes, pois o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário.

O critério material é o verbo e seu complemento que delimita qual ação ou estado será exigida para que haja a incidência tributária. No IPVA, verifica-se que o critério material é dado pela ocorrência da expressão “ser proprietário de veículo automotor”.

Ser proprietário é possuir o direito de usar, gozar e dispor da coisa, e reivindicá-la de quem a injustamente a detenha. Sustenta Mamede (2002, p. 51) que devemos equiparar a sistemática do IPVA ao IPTU para entender o verdadeiro alcance da palavra proprietário, vejamos:

“A partir da licença constitucional para a cobrança de um imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o art.32 do CTN define como modelo de fato que gera a obrigação de recolher o IPTU a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil. Assim, é contribuinte, segundo o art. 34 do mesmo diploma, o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A interpretação analógica seria, assim, adequada e, via de consequência, a hipótese de incidência tributária do IPVA deve incluir propriedade e posse.”

Desse modo, o critério material do IPVA deve incluir também a posse do bem para identificar o contribuinte do imposto. Na esteira dessa interpretação o legislador ordinário do Estado da Bahia, previu essa tese no arts. 8º e 9º da Lei do IPVA, *in verbis*:

“Art. 8º. Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.”

“Art. 9º. São responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do imposto:

- I – o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;
- II – o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título;

III – o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de toda e qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção, não incidência ou imunidade do imposto.

Parágrafo único. A solidariedade prevista neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Portanto, além do proprietário do veículo automotor ser contribuinte do IPVA, considera-se responsável solidário, para efeito de incidência do imposto baiano, o adquirente, o titular do domínio, o possuidor a qualquer título ou o funcionário que licenciar o veículo sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de benefício.

Desse modo, no âmbito do Estado da Bahia a caracterização de propriedade, plena ou não, de veículo automotor, dá azo à exação. Porém adverte Mamede (2002, p. 52) que se a relação jurídica de propriedade é desfeita, deve ser afastada a incidência do IPVA, vejamos:

“Porém, se desfeita a caracterização jurídica de propriedade, seja em função da destruição do veículo automotor, seja por sua subtração, não poderá haver exação; isso, independentemente da comunicação ou não do fato à autoridade fazendária ou ao registro correspondente.”

Destarte, esses atores do fato imponible são equiparados ao proprietário de veículo automotor para fins de adequação do fato jurídico tributário à hipótese de incidência tributária.

No Estado da Bahia o critério material da hipótese tributária do IPVA é indicado pela Lei 6.348/91 em seu art. 1º:

“Art. 1º. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.”

Portanto, o critério material do IPVA baiano, qual seja, “ser proprietário de veículo automotor de qualquer espécie”, afronta o disposto no art. 155, III da Carta Magna, na medida em que diz mais do que o texto constitucional ao acrescentar a expressão “de qualquer espécie”. Esse acréscimo é utilizado pela lei baiana para dar azo à cobrança de IPVA de embarcações e aeronave.

Contudo, o que deve prevalecer é o critério trazido pela Constituição, e é sobre ela que vamos nos debruçar para tentar compreender o alcance do vocábulo.

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

(*omissis*)

III – propriedade de veículos automotores.”

O que se deve perseguir é o alcance da expressão constitucional “veículo automotor”. É indispensável saber se ela, *de per si*, compreende embarcações e aeronaves ou apenas abarca veículos terrestres, assim como a antiga Taxa Rodoviária Única, tributo que deu origem ao IPVA.

Assim, a análise da expressão “veículo automotor” extraída do critério material se mostra um tanto quanto complicada e até mesmo confusa, em vista da ausência de lei complementar que defina o respectivo termo e também em virtude dos diversos tratamentos empreendidos pelas leis estaduais, quanto pela doutrina e jurisprudência acerca do conceito e alcance dessa expressão.

7 – A EXPRESSÃO: “VEÍCULO AUTOMOTOR”

A expressão “veículo automotor” é um tanto quanto obscura, dando espaço para diversas interpretações, o que afeta a segurança jurídica. Pois, os legisladores estaduais, na falta de lei complementar que regule a matéria, exercendo a competência supletiva interpretaram o vocábulo em voga da maneira que lhe era mais favorável.

Assim, em vista da divergência doutrinária e jurisprudencial, muitos legislativos estaduais previram a incidência desse imposto sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Essa interpretação foi conseguida ampliando o alcance da incidência do IPVA, a despeito do imposto ser sucedâneo de um tributo que só incidia sobre veículos terrestres.

A palavra veículo procede do latim *vehiculo*, de *vehere* (conduzir, transportar). Mais precisamente, a palavra *vehere* significa transportar por terra ou por mar, por meio de qualquer veículo. Silva (1987, p. 461, *apud* Mamede, 2002, p. 52) entende que:

“Veículo, assim, é o instrumento ou aparelho que, dotado de certos requisitos, serve ao transporte de coisas ou de pessoas, de um para outro lugar.”

Examinando a palavra automóvel, Mamede (2002, p. 53) afirma que ela consiste na capacidade deste se auto movimentar através de um mecanismo, senão vejamos:

“A palavra *motor* está intimamente ligada à palavra *movimento*, mas transcende-a: traduz melhor a ideia de ‘mecanismo de movimento’. O motor é justamente isto: o mecanismo (a máquina, o aparelho) que gera movimento e pode transmitir movimento, provocar movimento. Esse movimento é gerado por

formas diversas; por exemplo, por campos magnéticos nos motores elétricos, ou pela combustão de substâncias inflamáveis (como os derivados de petróleo, gases, álcoois etc.), cuja explosão movimenta um pistão (ou mais), dando giro a um eixo conexo, ou pelo vapor etc. não há uma definição que dê uma conformação obrigatória ao motor que movimenta o veículo; apenas a exigência de que o movimento seja produzido por um motor, mesmo que de forma auxiliar.”

A simples interpretação literal, analisando isoladamente os vocábulos que compõe o complemento do critério material, nos levaria a afirmar categoricamente que a expressão veículo automotor englobaria embarcações e aeronaves.

Porém, tal interpretação nos afigura muito pretenciosa vez que não houve uma mudança de paradigma com o advento da Constituição Federal de 1988, por isso o IPVA continua sob o mesmo enfoque que nasceu a TRU, qual seja, a incidência apenas sobre veículos automotores terrestres.

O conceito de veículo automotor nos é dado pela Lei 9.503/97, o Código de Trânsito Brasileiro, em seu Anexo I, vejamos:

“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 elétricos).”
(grifo nosso)

Ademais, a expressão veículo automotor não se equipara ao conceito de embarcações e aeronaves, estas possuem conceituação própria e distinta da outra. Vejamos o conceito de aeronave trazido pelo o art. 106 da Lei 7.565/86(Código Brasileiro de Aeronáutica):

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

Parágrafo único. A aeronave é bem móvel registrável para efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade (arts. 72, I, 109 e 114), transferência por ato entre vivos (arts. 72, II e 115, IV) constituição de hipoteca (arts. 72, II e 138), publicidade (arts. 72, III e 117) e cadastramento geral (art. 72, V).” (grifo nosso)

Agora passemos a analisar o conceito de embarcação trazido pelo art. 11, parágrafo único e suas alíneas da Lei 2.180/54:

“Art. 11. Considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego.

Parágrafo único. Ficam-lhe equiparados:

- a) os artefatos flutuantes de habitual locomoção em seu emprego;
- b) as embarcações utilizadas na praticagem, no transporte não remunerado e nas atividades religiosas, científicas, beneficentes, recreativas e desportivas;
- c) as empregadas no serviço público, exceto as da Marinha de Guerra;
- d) as da Marinha de Guerra quando utilizadas total ou parcialmente no transporte remunerado de passageiros ou cargas;
- e) as aeronaves durante a flutuação ou em vôo, desde que colidam ou atentem de qualquer maneira contra embarcações mercantes;

f) os navios de Estados estrangeiros utilizados para fins comerciais.” (grifo nosso)

Observamos que os elementos trazidos pelo legislador não elucidam a controvérsia. O Código de Trânsito Brasileiro ao mencionar que veículo automotor “*serve normalmente para o transporte de pessoas e coisas*”, tentou incluir o conceito de embarcações e aeronaves, pelo simples fato delas servirem para transportar pessoas e coisas.

Desse modo, não solucionada a controvérsia, passemos a fazer uma interpretação histórica para buscar a verdadeira intenção do constituinte ao criar o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor.

Conforme já abordado anteriormente, o IPVA sucedeu a Taxa Rodoviária Única que era cobrada, exclusivamente, dos veículos automotores terrestres para manutenção e custeio das rodovias, quando do licenciamento ou da renovação da licença para o veículo circular.

Em vista disso, e essa é a opinião que nos filiamos, parte da doutrina e da jurisprudência através dessa interpretação histórica, entende que o IPVA foi instituído para substituir a TRU. Assim, sendo que esta não alcançava embarcações e aeronaves, mas somente veículos terrestres, o imposto em comento também deveria incidir nesse mesmo molde.

8 – A POSIÇÃO DA DOUTRINA

A doutrina diverge em relação à incidência ou não do IPVA sobre embarcações e aeronaves. No esteio da doutrina que admite a exação estão doutrinadores do quilate de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Gladston Mamede. Dando suporte a não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, estão os ilustres doutrinadores, Eduardo Sabbag e Ricardo Alvarenga.

Defendendo a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, adotando uma interpretação extensiva, observamos as ideias de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 554), senão vejamos:

“Parece-nos que o fato jurígeno descrito na Constituição é suficientemente amplo para abarcar todos os veículos automotores, mas excluindo os de uso restrito à exploração ‘intramuros’ de fazendas e minas e incluindo aviões particulares e os barcos de recreio, inclusive jet-skis”

Nessa mesma linha de pensamento doutrinário temos Gladston Mamede (2002, p.55), observemos:

“É fato que em sua origem está a Taxa Rodoviária Federal e, posteriormente a Taxa Rodoviária Única, exigidas de veículos que se locomoviam – efetiva ou potencialmente – pelas vias terrestres. Porém, com a criação do imposto através da Emenda Constitucional 27/85, houve uma ruptura, acentuada com a edição da Carta de 1988. Interpretar o novo instituto a partir do instituto que ele substituiu é um esforço ilegítimo de conservação que tende a impedir a evolução do sistema. O legislador constituinte percebeu na propriedade de veículo automotor um elemento que denota capacidade tributária. E havemos de concordar que essa capacidade de contribuição se mostra com mais vigor naqueles que titularizam direitos sobre embarcações motorizadas e aeronaves.”

Todavia, devemos observar que os argumentos dos doutrinadores acima expostos, se afiguram um tanto quanto precipitados, na tentativa de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Contudo, advogando pela não incidência temos a posição do Professor Eduardo Sabbag (2012, p. 1.086), senão vejamos:

“Argui-se a dissociação do conceito de veículo automotor do conceito de aeronave. Isso porque a aeronave não existe para trafegar no Estado ou Município, mas para voar no espaço aéreo, que é da competência da União. Quando em terra, apenas faz manobras em áreas aeroportuárias, que não pertencem ao Estado nem ao Município, mas à União, por força do art. 38 do CBA – *Código Brasileiro de Aeronáutica* – Lei n. 7.565/86.

Historicamente, é sabido que a antiga TRU – *Taxa Rodoviária Única*, da qual o IPVA é sucedâneo, deveria onerar apenas os veículos terrestres, trafegáveis por rodovias estaduais, e nunca veículos que transitam por ferrovias, aerovias ou aquavias.

Não é difícil perceber que o conceito de *aeronave* muito se distancia da definição emprestada à expressão ‘veículo automotor’, (...).

Desse modo, é compreensível a impossibilidade de comparação de *veículo automotor* com *aeronave*: (...), aquele é licenciado pelo Município; esta é licenciada pela União (arts. 72 a 76 do CBA). Ainda: a propriedade daquele decorre de registro no DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito; a propriedade desta decorre do Registro Aeronáutico Brasileiro, que é órgão federal (art.115 do CBA).”

Fazendo um adendo à explanação do nobre doutrinador supracitado, as embarcações, por sua vez, não são registradas nem licenciadas pelo DETRAN e sim pelas capitânicas dos portos que são subordinadas à Marinha do Brasil.

Por sua vez, Ricardo Alvarenga (1998, p. 29), também defendendo a não incidência do IPVA nesses casos, argumenta que:

“Realmente, o conceito de aeronave muito se distancia da definição emprestada a ‘veículo automotor’, razão pela qual se pode empreender como totalmente equivocada a tentativa de

alguns Estados de também fazerem incidir o IPVA sobre a propriedade desses bens, (...).

Vê-se pois, que o veículo automotor não pode ser equiparado à aeronave, porque:

- a) não é manobrável em vôo, no espaço aéreo;
- b) não é sustentável nem circulável no espaço aéreo.”

Desse modo, a tentativa de cobrança de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves resta frustrada, uma vez que não há nenhuma ligação entre estas e os órgãos de registro e licenciamento de veículos automotores para fins de incidência do IPVA, qual seja, o DETRAN. Muito pelo contrário, os órgãos que as registram, licenciam e fiscalizam suas atividades são órgãos pertencentes à União.

Ademais, cumpre ainda registrar que o art. 22, I da Constituição Federal, é claro ao dizer que é da União a competência para legislar sobre direito aéreo e marítimo, *in verbis*:

“Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I – **direito** civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, **marítimo, aeronáutico**, espacial e do trabalho.” (grifo nosso)

Deste modo, interpretando extensivamente a expressão “veículo automotor”, parte da doutrina entende que se fosse da vontade do constituinte restringir o alcance dessa expressão, ele o teria feito de modo explícito, acrescentando no texto legal o termo "*de via terrestre*", o que tornaria inequívoca a interpretação dessa expressão.

Assim, levando em conta a capacidade contributiva, defendem que a intenção da lei foi incluir embarcações e aeronaves no alcance do vocábulo “veículo automotor”.

Outra parte da doutrina, por sua vez, entende ser incabível a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves, pois os órgãos que as registram

elicenciam, bem como fiscalizam suas atividades são órgãos pertencentes à União. Alegam, ainda, que a expressão “veículo automotor” não abarca embarcações e aeronaves, por elas possuírem conceitos diversos do termo em comento.

Ademais, aduzem que o IPVA deve ser compreendido nos mesmos moldes do seu tributo antecessor, a TRU. Argumentam também que o art. 22, I da Constituição Federal menciona que a competência para legislar sobre direito aéreo e marítimo pertence privativamente à União.

9 – A POSIÇÃO DO STF

A partir de agora, analisaremos o entendimento empreendido pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema, acerca do alcance da expressão “veículo automotor” e da conseqüente incidência ou não de IPVA sobre aeronaves e embarcações.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal não é tão vacilante quanto é o da doutrina. Muito embora, algumas legislações estaduais, assim como parte da doutrina, consideram cabível a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, o STF envereda no caminho oposto, ou seja, reconhece a não incidência do imposto nestes casos.

O Egrégio Tribunal foi instado a se manifestar sobre a pretensão do Estado do Amazonas de cobrar o IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Assim, no julgamento do RE 134.509-8/AM de Relatoria do Min. Marco Aurélio, o relator se manifestou a favor da incidência do imposto, vejamos:

“Fosse o alcance do texto constitucional o sufragado pela Corte de origem, haveria não só a repetição do texto da Carta anterior, a vedar a cobrança das taxas, como também a referência aos veículos automotores terrestres. A especificidade não exsurge ante a alínea “c” do inciso I do artigo 155 da Carta de 1988. Por

outro lado, inexistem aspectos a entender-se o alcance do preceito de forma limitada.”

De outra forma, o Min. Francisco Rezek, entendendo incabível a exação do Estado do Amazonas, julgou desse modo:

“Navios e aeronaves não se vinculam, por nenhum ato registral, à célula que é o município. Sequer aos Estados, visto que existem capitânicas dos portos que abrangem mais de uma unidade federada. E o registro aeronáutico é único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual.”

Outrossim, ao emitir seu brilhante voto, o Min. Sepúlveda Pertence se manifestou também pela não incidência do IPVA, adotando a interpretação histórica para buscar a vontade da norma ao ser criada, e afirmando a competência da União para legislar sobre transporte aeroviário e marítimo, senão vejamos:

“Também o elemento histórico corrobora esse alcance da expressão. Os trabalhos preparatórios, revelam, com efeito, de forma inequívoca, que o legislador constituinte pretendeu transformar a Taxa Rodoviária Única no imposto sobre propriedade de veículos automotores, com a mesma área de incidência.

(...)

Os Estados-membros têm competência para legislar supletivamente sobre tráfego e trânsito nas vias terrestres (Constituição, art. 8º XVII, “n”, e par. único), sendo natural, assim, a atribuição constitucional de competência impositiva sobre propriedade de veículos automotores. Mas, em nenhum ponto, a autonomia estadual se estende ao campo da navegação marítima ou aérea. A competência para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo é exclusiva da União (Constituição art.

8º, XVII, “b”). Normas locais que impõem o registro e licenciamento de embarcações e aeronaves em cadastros dos Estados interessados, para fins de cobrança do IPVA, não têm qualquer validade, porque se apresentam frontalmente conflitantes com as regras constitucionais que declaram a competência legislativa da União”

Destarte, o RE 134.509-8/AM foi julgado improcedente, por maioria, assegurando a não incidência de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

O Supremo Tribunal Federal foi provocado a se manifestar sobre o tema em outros julgamentos, como por exemplo no RE 255.111-2/SP e no RE 379.572-4/RJ, se posicionando, novamente, contra a exação desses Estados.

Destarte, como demonstrado, resta patente que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido da não incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves em hipótese alguma.

10 – CONCLUSÃO

Analisou-se nesse presente trabalho a controversa situação acerca da incidência ou não do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, sobre embarcações e aeronaves.

Para isso, passamos pela Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária do Professor Paulo de Barros Carvalho, examinamos a Regra Matriz de Incidência Tributária do IPVA do Estado da Bahia, através da Lei 6.348/91 desse Ente Federativo.

Desse modo, pesquisamos o histórico do IPVA na intenção de saber a origem desse imposto, classificamos a receita do IPVA sob os prismas do

Estado e do Município, vez que o mesmo é repartido cinquenta por cento com o Município que licenciou o veículo.

Nos aprofundamos na identificação do critério material do IPVA, vez que há uma obscuridade no binômio “ser proprietário”, e, expomos as interpretações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da expressão “veículo automotor”, pois é nela que reside a maior problemática do imposto.

Verificamos que a doutrina se divide, com fortes argumentos a favor e contra a incidência do imposto estadual. Porém a jurisprudência é quase uníssona contra a cobrança do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

Entretanto, depreendeu-se com o presente trabalho, após a análise da legislação vigente, bem como de todos os argumentos e interpretações dispendida pelos maiores experientes no tema, que não deve incidir IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves.

Boa parte da doutrina entende que a expressão veículo automotor engloba embarcações e aeronaves, na medida em que é aquele que transita por seus próprios meios de propulsão, realizando transporte de pessoas e coisas.

Entretanto, partilhamos do entendimento de que os trabalhos preparatórios, revelam de forma inequívoca, que o legislador constituinte pretendeu transformar a Taxa Rodoviária Única no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, com a mesma área de incidência, ou seja, restringindo-se a veículo automotores terrestres.

Ademais, a Constituição outorgou competência para legislar sobre direito aeronáutico e marítimo à União, ao Estado coube à competência para legislar supletivamente sobre tráfego e trânsito nas vias terrestres, sendo natural a atribuição constitucional de competência tributária sobre propriedade de veículos automotores.

Conclui-se, portanto, com base nos fundamentos expostos, que o IPVA não deve incidir sobre a propriedade de embarcações e aeronaves, devendo tal imposto se restringir a incidência de veículos automotores terrestres.

11 – BIBLIOGRAFIA

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

ALVARENGA, Ricardo. *O IPVA na propriedade de aeronaves*. Revista Brasileira de Direito Aeroespacial, nº 74, São Paulo, jul. 1998.

AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

BAHIA, Lei do IPVA da Bahia. Lei nº 6.348 – 17 dez. 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Publicado no DOU de 19 de dez. de 1991.

_____. Decreto do IPVA. Decreto nº 902/91 – 30 dez. 1991. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Publicado no DOU de 31 de dez. de 1991.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 05 de outubro de 1988.

_____. Código Brasileiro de Aeronáutica. Lei nº 7.565 – 19 dez. 1986. Dispõe o Código Brasileiro de Aeronáutica. Publicado no DOU de 20 de dez. de 1986.

_____. Código de Trânsito Brasileiro. Lei nº 9.503 – 23 set. 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Publicado no DOU de 24 de set. de 1997 e retificado no DOU de 25.09.1997.

_____. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172 – 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicado no DOU de 27 de out. de 1966 e retificado no DOU de 31.10.1966.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM, relator: Min. Marco Aurélio. 29/05/2002. Por maioria. DJU 13/09/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255.111-2/SP, relator: Min. Marco Aurélio. 29/05/2002. Por maioria. DJU 13/12/2002,

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ, relator: Min. Gilmar Mendes. 14/04/2007. Por maioria. DJU 31/01/2008.

_____. Tribunal Marítimo. Lei nº 2.180 – 05 fev. 1954. Dispõe sobre o Tribunal Marítimo. Publicado no DOU de 08 de fev. de 1954

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed., rev. e ampl., São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 20ª ed., São Paulo: Atlas, 2011.

KFOURI JUNIOR, Anis. *Curso de direito tributário*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

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

PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro esquematizado*. 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.