

**UNIVERSIDADE TUIUTI DO PARANÁ**

**Renata Rosso**

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO IPVA**

CURITIBA

2011

**Renata Rosso**

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO IPVA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas da Universidade Tuiuti do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito

Orientador: Francisco Pinto Rabello Filho

CURITIBA

2011

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**Renata Rosso**

### **ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO IPVA**

Esta monografia foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Tuiuti do Paraná

Curitiba, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2011

---

Faculdade de Ciências Jurídicas  
Universidade Tuiuti do Paraná

Orientador: \_\_\_\_\_

Francisco Pinto Rabello Filho  
Universidade Tuiuti do Paraná

---

Prof.  
Universidade Tuiuti do Paraná

---

Prof.  
Universidade Tuiuti do Paraná

## **RESUMO**

O objeto deste trabalho é a definição dos aspectos controvertidos do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), dentro de nossa legislação tributária. Por ser de competência Estadual, discute-se a constitucionalidade de sua aplicação a aeronaves e embarcações, como a necessidade de Lei Complementar para a sua instituição. Por fim, analisa o IPVA do Estado do Paraná, em comparação aos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul e o país participante do Mercosul, a Bolívia.

Palavras-chave: IPVA, tributário, constitucionalidade

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>07</b>
<b>2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>08</b>
2.1 NOÇÃO DE SISTEMA JURÍDICO.....	08
2.2 NOÇÕES SOBRE NORMAS, PRINCÍPIOS E REGRAS.....	08
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS GERAIS.....	10
2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPVA.....	11
2.4.1 Princípio da Segurança Jurídica.....	11
2.4.2 Princípio da Legalidade .....	11
2.4.3 Princípio da Irretroatividade Tributária.....	12
2.4.4 Princípio da Anterioridade .....	13
2.4.6 Princípio da Proibição de Tributo com Efeito de Confisco.....	15
2.4.7 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária.....	15
2.4.8 Princípio da não Discriminação Tributária em Razão da Procedência ou do Destino dos Bens.....	16
<b>3 ORIGEM HISTÓRICA DO IPVA .....</b>	<b>17</b>
3.1 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA .....	19
3.2 LANÇAMENTO.....	20
3.3 PAGAMENTO.....	21
3.4 IMUNIDADES.....	21
3.5 ISENÇÃO DO IPVA PARA DEFICIENTES FÍSICOS.....	22
3.6 PENALIDADES.....	23
<b>4 A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR INSTITUIDORA DO IPVA.....</b>	<b>24</b>
<b>5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IPVA SOBRE A PROPRIEDADE DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES.....</b>	<b>27</b>
5.1 DA DEFINIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR, EMBARCAÇÕES E AERONAVES.....	27
5.2 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA.....	31

5.3 POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	34
<b>6. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA.....</b>	<b>37</b>
6.1 A EXPRESSÃO FATO GERADOR.....	37
6.2 ANÁLISE DO IPVA DO ESTADO DO PARANÁ.....	38
6.2.1 Critério Material.....	39
6.2.2 Critério Espacial.....	40
6.2.3 Critério Temporal.....	40
6.2.4 Critério Pessoal.....	42
6.2.5 Critério Quantitativo: Base de Cálculo e Alíquota.....	44
6.2.6 Não Incidência sobre Aeronaves e Embarcações.....	48
<b>7 IPVA INTERNACIONAL .....</b>	<b>49</b>
7.1 IPVA NA BOLÍVIA.....	49
<b>8. CONCLUSÃO.....</b>	<b>51</b>
<b>9 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é pois, uma ciência que se preocupa com o estudo de normas e princípios que disciplinam a ação estatal na exigência de tributos, tendo em vista a relação jurídica estabelecida em decorrência da tributação, entre os contribuintes e o fisco.

Ligado de forma direta com a receita dos Estados, o Direito Tributário possui uma evolução plena, seja pelos seus princípios, seja por suas estruturas.

Há ainda que salientar-se, o regime jurídico constitucional dos impostos. Nosso ordenamento está formado por um conjunto de normas dispostas de forma hierárquica. Assim, dentro de nossa Constituição, há uma repartição de competências para a criação e arrecadação dos tributos.

Desta feita, o presente estudo estará voltado para a questão dos impostos estaduais, especificamente o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que de forma geral, está sendo pouco difundido dentre o Direito Tributário.

Existem inúmeros aspectos controvertidos quanto ao IPVA, como a desnecessidade de Lei Complementar, abrangência ou não do imposto em aeronaves e embarcações, distinção na forma de cobrança quanto sua origem, possibilitando diversas discussões e interpretações referentes ao tema.

Pretende-se assim, expor as visões pertinentes ao tema, tomando como foco central, o IPVA do Estado do Paraná, em comparação com o IPVA de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Bolívia.

## 2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

### 2.1 NOÇÃO DE SISTEMA JURÍDICO

A palavra sistema tem sua origem grega, (*sietemiun*), originalmente significa reunião, conjunto ou todo. Em seguida, veio entender-se por sistema, o conjunto de normas jurídicas relacionadas entre si, com a finalidade de disciplinar a convivência social. Entende-se por sistema “uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem.” (BOBBIO, 1995).

Podemos distinguir duas acepções de sistema segundo Paulo Bonavides (2009). Primeiramente, o sistema externo refere-se ao trabalho intelectual, resultando conhecimentos classificados. Já o interno, não refere-se ao conhecimento do objeto, mas ao objeto em si.

Para Paulo de Barros Carvalho, os sistemas podem ser reais ou empíricos. “Os primeiros, constituídos por objetos do mundo físico e social; os segundos, por proposições podem ser meramente formais”. (CARVALHO, 2010).

Assim, o conceito de sistema pode ser compreendido inicialmente, como um conjunto de formas lógicas – regras e princípios – compreendidas de maneira hierarquizada, relacionadas entre si para atingir um fim comum. Seu principal objetivo é dar validade a todo ordenamento jurídico.

### 2.2 NOÇÕES SOBRE NORMAS, PRINCÍPIOS E REGRAS

Dentro do estudo do Direito, deparamo-nos com diversos fatores que contribuem para a formação, ou a construção de um ordenamento jurídico. Esse ordenamento jurídico é um dos pontos principais do estudo do Direito, pois é nele, que encontramos as normas, regras e os princípios.



Assim, normas são os sentidos, elaborados a partir de interpretações sistemáticas de textos normativos, sendo que o seu significado não é algo incorporado ao texto, mas sim, algo que depende precisamente de sua interpretação. Dessa forma, o papel do intérprete não consiste em apenas descrever o significado previamente existente nos dispositivos, mas, de construir seus significados, a partir de sua leitura.

Hans Kelsen ensina-nos que, “Com o termo “norma” se quer significar que algo *deve* ser ou acontecer, especialmente que um homem se *deve* conduzir de determinada maneira.” (KELSEN,2009).

Entrementes, a palavra princípio tem origem latina (*pricipium*), que significa o início, começo ou origem das coisas. São normas do-que-deve-ser, e seu conteúdo diz respeito a um estado ideal de coisas.

Deste modo, os princípios são de grande importância para o ordenamento jurídico, os quais estabelecem fundamentos normativos para a tomada de decisões e para a aplicação do Direito. Exemplos de princípios são os arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, *caput*, incisos I e II, 37, *caput* 170 e 260, contidas no Texto Constitucional.

Assim, pode-se dizer que, “princípios jurídicos são, por definição, a viga mestra do sistema (jurídico), suas prescrições supremas e primeiras e, inteligência e aplicação das demais normas jurídicas, o primeiro instrumental do operador. (RABELLO,2002).

Já as regras, por sua vez, podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo de como prescrevem o comportamento. Enquanto de um lado as regras são normas descritivas, os princípios são do outro lado normas imediatamente

finalísticas. As regras são normas que indicam indiretamente fins, e para sua concretização, estabelecem qual o comportamento devido.

Já quando ocorre a colisão entre os princípios, utiliza-se o chamado “princípio da proporcionalidade”, que é a relação entre fim e meio, “confrontando o fim e o fundamento de uma intervenção com os efeitos desta para que se torne possível um controle do excesso” (BONAVIDES,2010).

Para Humberto Ávila (2005), Os princípios possuem uma dimensão de peso, que é demonstrada na hipótese de colisão entre os princípios. Neste caso, o princípio com maior peso se sobrepõe ao outro, sem que este perca por sua vez, a sua validade.

### 2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS GERAIS

Como pudemos observar, os princípios possuem grande importância dentro do ordenamento jurídico. São eles que tornam concretas as aplicações das normas jurídicas, sendo verdadeiros comandos ordenadores do sistema.

São então chamados de princípios Constitucionais, aqueles que estão de forma expressa ou implícita no sistema, guardando valores fundamentais da ordem jurídica. Pode-se afirmar que o princípio Constitucional é uma norma jurídica qualificada, com âmbito de validade maior, orientando a atuação de outras normas jurídicas, mesmo sendo estas de âmbito constitucional.

A importância dos princípios constitucionais, em relação às leis e em relação a demais atos com função normativa, sendo de inferior ou igual hierarquia “além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados

da forma o mais congruente possível com os princípios encartados no Código Supremo” (CARRAZA, 2009)

## 2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPVA

### 2.4.1 Princípio da Segurança Jurídica

A segurança jurídica é sem dúvida um sobreprincípio. Não está inserido de forma expressa na Constituição, porém, vem implementado pelo princípio da legalidade, fornecendo garantia de um direito.

Define-se a segurança jurídica como um meio de garantir aos indivíduos estabilidade jurídica, segurança e a realização do direito pretendido. É pois, uma previsibilidade da ação estatal, que deverá atuar com lealdade perante as pessoas físicas ou jurídicas, de modo que não haja qualquer forma de surpresa com as medidas a eles apresentadas.

Nas sábias palavras de Rabello Filho;

Os cidadãos, então, digamos assim, têm tranqüilidade na sua vida de relação, nos seus negócios, no seu di-a-dia enfim, porque *sabem* e têm *confiança* em que o Estado lhes não surpreenderá, não adotará medidas inopinadas que os aflijam. (2002, p. 101)

### 2.4.2 Princípio da Legalidade

Estabelece que nenhum tributo será instituído, ou aumentado, a não ser na forma da lei. Desta forma, só poderá majorar-se a base de cálculo ou alíquota e, ainda, criar-se uma nova regra matriz de incidência, mediante lei. Não existe tributo sem lei.

Está enunciado no art. 5º, II da CF: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Segundo Geilson Salomão Leite e Fábio Andrade Medeiros, “o postulado da legalidade imprime a tônica e o equilíbrio nas relações entre a Administração Fazendária e os cidadãos”.(2003, p 382)

#### 2.4.3 Princípio da Irretroatividade Tributária

O princípio da irretroatividade encontra-se no art. 150, III “a” da Constituição Federal, e tem por fundamento que os fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos, não irão acarretar obrigações aos indivíduos, devendo-se aplicar a lei vigente no momento da ocorrência do fato impositivo.

Através do princípio da irretroatividade tributária, entende-se que o “tributo ou seus aumentos somente incidem sobre fatos jurídicos tributários, que ocorrerem no exercício financeiro seguinte de sua instituição ou majoração, ressalvadas as exceções constitucionalmente estabelecidas”. (SILVA, 2007)

Desta forma, o princípio da irretroatividade, é uma limitação à cobrança de tributos. Visa a certeza e segurança perante as relações tributárias, conferindo ao legislador, durante o exercício de suas funções que lhe foram atribuídas pela Constituição, editar leis que se projetem para o futuro.

#### 2.4.4 Princípio da Anterioridade

Também denominado como princípio da não surpresa, a anterioridade estabelece um direito fundamental ao contribuinte, permitindo o prévio conhecimento da intensidade do tributo, além de proporcionar-lhe um planejamento de forma adequada e segura para a efetivação de seu pagamento.

Foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Emenda Constitucional nº 01/69, alterando a Constituição Federal de 1967, e está inserido no artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>.

Assim, o princípio da anterioridade veda a aplicação de lei que crie ou majore tributo, sobre fatos ocorridos dentro do mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. No Brasil, o exercício financeiro inicia-se no dia 1º de janeiro e se estende até o dia 31 de dezembro todos os anos. Há dessa forma, uma coincidência entre o ano fiscal e civil.

Francisco Pinto Rabello Filho, citando Geraldo Ataliba, assim expõe:

É proibido instituir tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei. (...) o legislador pode criar ou aumentar tributo a qualquer instante, mas, a eficácia desta lei criadora ou aumentadora só se vai dar no próximo exercício. Fica com a eficácia suspensa a lei que cria e que aumenta, até o ano que vem. Esta é a regra geral. (2002, p. 50).

Porém, mesmo com o surgimento do princípio da anterioridade, percebeu-se que poderia ocorrer caso de que, se a lei fosse publicada nos três últimos meses do exercício financeiro, como por exemplo, se a publicação da lei ocorresse no dia 29,

---

<sup>1</sup> Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
III cobrar tributos (...)  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

ou 30 de dezembro, este tributo publicado, poderia ser exigido do contribuinte a partir da data de 1º de janeiro do ano seguinte.

Desta forma, vendo-se a evidente afronta ao princípio da anterioridade, que tem como característica essencial, a não surpresa do tributo por parte do contribuinte, foi estipulada, através da Emenda Constitucional nº 42/2003, a alteração no art 150, III da Constituição Federal, sendo-lhe agregada a alínea “c”, alegando ser vedado a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data de sua publicação.

Diante desta realidade, qual seja, a criação ou aumento do tributo em um período próximo ao final do exercício financeiro, foi inserido um adendo ao princípio da anterioridade, intitulada como noventena, com finalidade de impedir que situação assim viesse a acontecer.

Pode-se exemplificar, tomando por base uma lei que cria ou aumenta um tributo, seja criada até o dia 03 de outubro, será exigível ao contribuinte a partir do dia 1º de janeiro do seguinte ano, havendo então, um prazo de 90 dias para o contribuinte preparar-se para o seu pagamento. Ainda, se a lei for publicada após a data do dia 04 de outubro, até o dia 31 de dezembro do mesmo ano, como regra, somente será exigido após transcorridos 90 dias, a contar da data de sua publicação.

No caso do IPVA, no que concerne o aumento da base de cálculo, não será submetido sua alteração ao prazo de 90 dias, ainda que se pautem no princípio da anterioridade. Assim, se sua publicação se dá até a data de 31 de dezembro, sua eficácia se dará a partir de 1º de janeiro do seguinte ano. Entretanto, se for para o

aumento de alíquotas deverá ser respeitado o princípio da anterioridade, bem como o prazo de 90 dias para sua exigência.

#### 2.4.6 Princípio da Proibição de Tributo com Efeito de Confisco

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Desta forma, o contribuinte poderá valer-se do princípio, sempre que entender que o tributo está confiscando seus bens.

Não poderá portanto, com o passar dos anos, ser o valor do IPVA algo próximo ao valor do veículo. Deverá coexistir critérios da razoabilidade para com o contribuinte.

#### 2.4.7 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária

Está fixado no art. 150, II da Constituição Federal, de forma a proibir a distinção arbitrária entre contribuintes, sendo todos tratados de forma igual perante a lei. É um tratamento uniforme, visando a garantia do indivíduo.

No caso do IPVA, a tributação deverá levar em conta de forma única e exclusiva o veículo a ser tributado. Não poderá portanto, fixar valores de arrecadação com base em aspectos extrínsecos ao bem, como a situação pessoal e patrimonial do contribuinte.

#### 2.4.8 Princípio da não Discriminação Tributária em Razão da Procedência ou do Destino dos Bens

Estabelece tal princípio, que as pessoas tributantes estão impedidas de aumentar tributos, conforme a origem dos bens ou o local a que se destinem. Desta forma, a procedência e o destino, índices inidôneos para a elaboração de alíquotas e base de cálculo.

Para a estipulação do IPVA portanto, divergente é a doutrina e jurisprudência, no caso de veículos nacionais e importados.



### 3 ORIGEM HISTÓRICA DO IPVA

Primeiramente, o conceito de imposto, está elencado no art. 16 do CTN “ Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Seu fato imponible, não é uma atuação estatal, mas sim, o que revela a capacidade contributiva do contribuinte, sendo chamado para o pagamento de despesas com parte de seu patrimônio.

Segundo Aliomar Baleeiro (2010), o imposto é uma prestação em dinheiro com fins de interesse coletivo, sendo exigido de um ente público aos sujeitos, sem que seja assegurado qualquer vantagem ou serviço específico em sua retribuição.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), teve origem com a EC 27/85 da Constituição Federal de 1967. Porém, este imposto não se encontra regulado pelo Código Tributário Nacional, pelo fato da não existência do referido Código no momento do surgimento do tributo pela EC 27/85.

Vislumbra-se na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, inciso III, que compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores. Esta instituição porém, carece de Lei Complementar, pois manteve-o na esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal. Contudo, pela carência de disciplina específica no Código Tributário Nacional, ficou obscura a questão de exigência prévia de Lei Complementar para sua instituição.

Assim, adverte Gladston Mamede que, “sua obrigação está delineada na Constituição, nos princípios do Código Tributário Nacional; nesses limites devem organizar-se as legislações estaduais.” (MAMEDE, 2002).

Sua origem remonta a uma Taxa Rodoviária Única (TRU), que gravava a propriedade de veículos automotores pelo seus valores e de sua procedência. Possuía um efeito extrafiscal, favorecendo alguns tipos de veículos como os movidos a álcool carburante, sendo partilhado seu recolhimento entre os Estados e a União. Sua forma de cobrança era feita anualmente, por força da vistoria e licenciamento dos veículos pelos DETRANS.

Porém, antes da TRU, sob o regime da Constituição de 1967, o Governo Federal instituiu a “Taxa Rodoviária Federal” pelo Decreto-Lei 397/68, com a finalidade de custeio de obras, manutenção e conservação das estradas federais, sendo devida pelos veículos motorizados que transitassem pelo território nacional. Com o Decreto-Lei 999/69, o Governo Federal aboliu a possibilidade de concomitância de taxas rodoviárias federal, municipais e estaduais, criando assim a Taxa Rodoviária Única.

Em 1985, o IPVA surge em nosso ordenamento através da EC 27/85, acrescentando o item III do art. 23 da Constituição de 1967. Com a Constituição de 1988, o IPVA teve sua última modificação, com previsão no art. 155, inciso III, inserindo-o na competência dos Estados e do Distrito Federal.

Porém, com a promulgação da Constituição de 1988, em seu art. 146, III, houve a exigência de que os impostos deveriam ser regulamentados mediante Lei Complementar, contudo, não ocorreu desta forma. A explicação seria de que, a Lei Complementar exigida pelo art. 146, III da CF/88, não se aplicaria inteiramente ao

IPVA, por ser este imposto já regulamentado na legislação anterior, sem fazer exigência de uma Lei Complementar, sendo então, recepcionado pela nova Constituição.

Desta forma, os Estados conseguiram autorização para edição de leis próprias necessárias para a instituição do IPVA.

No presente trabalho, serão abordados principalmente, aspectos relevantes ao IPVA relacionado aos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, e por fim, será feita uma comparação, com algum país integrante do Mercosul, do qual o Brasil faz parte.

### 3.1 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

A Constituição Federal de 1988 preocupou-se em prover recursos, de vários entes políticos, como Municípios, Estados, Distrito Federal e a União, sendo que desta forma, cada qual poderá atender aos seus respectivos gastos.

Assim, há um sistema misto de partilha de arrecadação, destinado à criação de tributos. Este sistema por sua vez, encontra-se repartido entre os vários entes políticos, sendo que cada um, tem sua competência para instituir tributos, desde que dentro de sua esfera demarcada pela Constituição.

A competência tributária está elencada no art. 145 da Constituição Federal, atribuindo aos Estados, União, Distrito Federal e Municípios, a instituição dos tributos, sendo sua competência indelegável. Porém, percebe-se que a Carta Constitucional, apenas diz quem é o detentor da competência para criação, e não cria os tributos.

Portanto, “a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competência às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação).”(COÊLHO, 2009)

Já em relação à capacidade tributária, podemos definir como o poder de arrecadar ou exigir tributos, ou seja, o poder para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária.

Diante do entendimento da capacidade e competência tributária, pode-se entender o instrumento da parafiscalidade, que ocorre quando o ente tributante, que detém a competência para criar o tributo, exerce sua competência. Mas, por outro lado, atribui a capacidade tributária para outra pessoa jurídica, que terá a responsabilidade de fiscalizar e tomar todas as medidas possíveis para a arrecadação do tributo. Diz-se pois, que a capacidade tributária ativa é delegável.

### 3.2 LANÇAMENTO

A ocorrência do fato impositivo dá ensejo ao nascimento à obrigação tributária. A partir daí, o ato pelo qual o sujeito ativo (credor), efetiva o ato formal que está previsto em lei, para a determinação do tributo, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária que existe contra ele, damos o nome de lançamento.

Paulo de Barros Carvalho define o lançamento tributário como,

O ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem

como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (2010. P, 458).

### 3.3 PAGAMENTO

Em regra, dá-se o pagamento do IPVA, no dia 1º de janeiro de cada ano, momento este, que ocorre o fato impositivo da obrigação tributária. Será efetivado, a partir das formas estabelecidas pelas Fazendas Estaduais, podendo ser estabelecido parcelamento, escalonamento conforme o final da placa do veículo, como também, descontos com pagamentos à vista, sendo o pagamento anual e recolhido diretamente pelo contribuinte (lançamento por homologação).

Já em relação à veículos novos, será devido proporcionalmente ao tempo restante entre a ocorrência e o fim do exercício financeiro.

Vale ressaltar ainda, que o pagamento deverá ser efetuado no local em que encontrar –se registrado o veículo, não podendo também, ocorrer distinções quanto a origem do veículo.

### 3.4 IMUNIDADES

Ao ser definida a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, é conferido a cada um destes entes, através da Constituição Federal, o poder de instituir tributos, que serão exigíveis diante da incidência tributária, a certas pessoas.

Contudo, segundo AMARO (2010), a Constituição não quer que determinadas situações sejam oneradas por tributos, excluindo, portanto, certas pessoas, bens,

serviços ou até mesmo situações, deixando-os de fora do alcance do poder de tributar.

Segundo Hugo de Brito Machado “ o que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É a limitação da competência tributária.” (2008, p. 282).

As imunidades estão previstas no art. 150 da CF, acobertando-se pelo benefício o IR, ITR, IOF, IPVA, IPTU, dentre outros.

Segundo Gladston Mamede (2002) não é lícito aos Estados exigirem o pagamento do IPVA de entes com a finalidade de auxílio e assistência sem fins lucrativos.

### 3.5 ISENÇÃO DO IPVA PARA DEFICIENTES FÍSICOS

A isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para deficientes é uma garantia a eles atribuída, constante em nossa Carta Magna, além de legislações específicas.

Podemos destacar, a título de demonstração, o art. 227 § 2º, que dispõe sobre os direitos do deficiente físico: “ a lei disporá sobre normas de construção dos logradouros e dos edifícios de uso público e de fabricação de veículos de transporte coletivo, a fim de garantir acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência.”

Ainda, no art 23, II, afirma ser de competência comum entre a União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, zelar pela proteção e garantia da saúde e dar assistência pública aos deficientes.

Desta maneira, a isenção do IPVA encontra-se tipificada na legislação de cada Estado, devendo o contribuinte preencher um cadastro, fornecendo seus dados sobre o tipo de deficiência que possui, com laudo médico, documentos, nota fiscal do serviço realizado para adaptação do veículo e demais documentos elencados pela Secretaria da Fazenda da área de sua residência.

Cabe destacar ainda, que o contribuinte que obtiver a isenção do pagamento do IPVA não poderá adquirir outro veículo com o mesmo benefício, de forma que poderá ser apenas autorizada a isenção uma única vez.

### 3.6 PENALIDADES

Como vimos acima, poderão ocorrer em alguns casos, isenções e imunidades em relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, não incidindo desta forma, nos sujeitos por ele envolvidos.

Porém, como nem todos os sujeitos estão isentos do tributo, devendo desta forma, cumprir com suas obrigações, se assim não o fizerem, acabam por sofrer penalidades impostas pelo Estado. Assim, o descumprimento do dever de contribuir constitui um ilícito, que estará submetido a um regime distinto.

Cabe ressaltar, que para se trafegar em vias terrestres, o IPVA é exigido anualmente, e, caso o motorista seja surpreendido com automóvel sem a devida quitação do Imposto, terá seu veículo apreendido até seu adimplemento.

A penalidade portanto, será aplicada, conforme a legislação de cada Estado, que poderá ser desde aplicação de multas, até mesmo apreensões do veículo.

#### **4 A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR INSTITUIDORA DO IPVA**

Muito já se questionou sobre a constitucionalidade da cobrança do IPVA, ante a falta de Lei Complementar, tratada na alínea “a” do inc. III do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, diante da falta da espécie normativa que regulamente o IPVA, seria constitucional a instituição pelos Estados e Distrito Federal?

Inicialmente, deve-se tomar nota, de que as leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. De maneira geral, a Constituição lhes confere a função de “completar” as disposições constitucionais, como por exemplo, dispor sobre conflitos de competência, e ainda, possui função típica de lei complementar, estabelecer normas gerais de direito tributário, presente no art. 146, III do CTN.

Luciano Amaro (2009), explica que a Constituição Federal, apenas desenha o tributo, cabendo à lei complementar adensar os traços gerais dos tributos.

Inicialmente, cumpre destacar, que a exigência de lei complementar não há que se aplicar ao IPVA, pelo fato de sua matéria já ser regulada pelos Estados e Distrito Federal, em regime constitucional anterior em que não se fazia a exigência de lei complementar. Sendo assim, a não necessidade de lei complementar instituidora do IPVA, fora recepcionada pelo novo texto constitucional.

Ainda, a origem do IPVA deu-se através da Taxa Rodoviária Única que gravava a propriedade dos veículos pelo seu valor e procedência. Foi inserido no sistema tributário com a Emenda Constitucional nº 27 de 1985, a qual não fazia



menção de exigência de edição de lei complementar com normas gerais de regulamentação.

Sobre este entendimento, Gladston Mamede, citando Rogério Martins, afirma que;

Pelo sistema constitucional tributário da EC 1/16 não era necessário, como o é atualmente, que uma lei complementar definisse as regras gerais sobre o imposto, tal como a definição do contribuinte, fato gerador e base de cálculo, para que este tributo pudesse ser exigido pelos entes estaduais. Desta forma, segundo a sistemática normativa de então, os Estados-membros disciplinaram por via de legislação ordinária o imposto, definindo contribuinte, fato gerador, base de cálculo, alíquota, passando daí a cobrá-lo. Pois bem, com o advento da Constituição Federal de 1988, o referido imposto manteve-se no elenco dos impostos estaduais. (2002, p. 31/32).

Nos termos do art. 146, III “a”, da Constituição Federal, a hipótese de incidência, a base de cálculo e o contribuinte do IPVA devem ser estabelecidos por lei complementar. Entretanto, por não haver previsão legal referente à matéria, os Estados tem exercido a competência legislativa prevista no art 24, § 3º da Constituição Federal e no art. 34, § 3º do ADCT, que atribuem aos Estados, competência legislativa para instituição do IPVA.

**Art. 24 CF.** Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades

**Art. 34 ADCT.** 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 nº 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.

Também em relação à exigência de lei complementar, o STF posicionou-se de forma a garantir a competência dos Estados para instituição do IPVA. Vejamos o informativo número 157 de 10 de agosto de 1999.

Deixando a União de editar as normas gerais disciplinadoras do IPVA, os Estados exercem a competência legislativa plena (CF, art. 24, § 3º) e ficam autorizados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na CF (ADCT, art. 34, § 3º). Com esse entendimento, a Turma, por unanimidade, manteve acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que rejeitara a pretensão de contribuinte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA de eximir-se do pagamento do tributo, sob a alegação de que o Estado de São Paulo não poderia instituí-lo, dado que não possui competência para suprir a ausência de lei complementar estabelecendo as normas gerais (CF, 146, III, a). Precedente citado: AG (AgRg) 167.777-DF (DJU 09.05.97). **RE 236.931-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 10.8.99.**

Resta evidente, que a exigência de lei complementar para matéria anteriormente regulada por lei ordinária, não constitui regra para validade de uma norma que foi editada de forma válida no sistema constitucional anterior, sendo recepcionada com eficácia de lei complementar.

Assim, conclui-se pela constitucionalidade da instituição de IPVA por lei estadual, independente de prévia edição de lei complementar federal, porém, sua omissão gera divergências entre os Estados, demonstrando que se houvesse lei complementar, todos os Estados seriam regidos de uma só maneira.

## **5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IPVA SOBRE A PROPRIEDADE DE AERONAVES E EMBARCAÇÕES**

Alguns Estados brasileiros cobram anualmente o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores de embarcações e aeronaves, por entenderem serem eles abrangidos pelo vocábulo veículo automotor.

Entretanto, desde sua criação, divergências doutrinárias surgiram, dada a falta de Lei Complementar que regularizasse sua instituição.

Uma das maiores discussões no que diz respeito ao IPVA, é sem dúvida, o alcance da expressão “veículo automotor”. Por falta de lei complementar que a definisse, essa tarefa ficou a cargo das legislações estaduais, causando assim, diversificações quanto à sua abrangência.

Muitos a partir daí, entendem que tal expressão tem o alcance diante de aeronaves e embarcações, outros porém afirmam, que tal expressão refere-se apenas aos veículos terrestres. Passemos então à sua definição.

### **5.1 DA DEFINIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR, EMBARCAÇÕES E AERONAVES**

A conceituação do vocábulo “veículo automotor” originou-se do latim, *vehiculo*, *vehere* que significa transportar, conduzir, sendo mais entendido segundo Mamede, como “transportar por terra ou por mar, por meio de qualquer veículo, a cavalo, em navio, levar às costas.” (MAMEDE, 2002). Podemos dizer, que veículo seria aquilo que tem a destinação de transportar coisas e pessoas de um lugar para o outro.

Já o Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503/97), nos dá a definição de veículo automotor, como ;

todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas ou 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).

E, por fim, o Dicionário da Língua Portuguesa Houaiss, define veículo como “  
1 Qualquer meio *us.* para transportar ou conduzir pessoas, carga, etc. 2 automóvel 3 qualquer meio capaz de propagar, difundir algo.” (2003, p. 532)

De outra banda, a palavra “motor”, está ligada à palavra *movimento*, sendo um mecanismo de movimento.

Gladston Mamede o conceitua como;

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. (2002, p. 53)

Ainda o Dicionário define automotor como “ que se move sem ser puxado ou empurrado.” (2003, p 55)

Também faz esta distinção, Marcelo Knoepfelmacher, em seu artigo sobre a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações;

o vocábulo “veículo” (do Latim *vehiculu*) comporta diversas significações dentre as quais (i) “ qualquer dos meios utilizados para transportar ou conduzir pessoas, objetos etc. de um lugar para o outro, especialmente os que são construídos pelo homem ou dotados de mecanismo; meio de transporte; transporte”, (ii) “automóvel; carro”, (iii) “tudo aquilo que transmite ou conduz”.

O vocábulo “automotor”, por seu turno, é definido pela aglutinação dos vocábulos “auto” (termo usado em composição para exprimir a ideia de algo “que se movimenta por si, automaticamente”. (1996, p. 220)

No tocante ao registro do veículo automotor, segundo o Código de Trânsito Brasileiro (Lei 9.503/1997), em seu art 120, deverá ser:

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. (Sem grifos no original)

De outro lado, sobre aeronaves e embarcações, encontramos em nosso ordenamento jurídico, no art 22, I da Constituição Federal: “compete privativamente a União legislar sobre: I direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.” (sem grifo no original)

O conceito de aeronave está descrito no art. 106 da Lei 7.565/86 (Código Brasileiro de Aeronáutica):” considera-se aeronave todo aparelho manobrável em vôo que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.”

Já em relação ao seu registro, encontra-se descrito no Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº7565/1986, art 74) que deverá ser feito no Registro Aeronáutico Brasileiro

Art. 74. No Registro Aeronáutico Brasileiro serão feitas:

I - a matrícula de aeronave, em livro próprio, por ocasião de primeiro registro no País, mediante os elementos constantes do título apresentado e da matrícula anterior, se houver;

II - a inscrição:

a) de títulos, instrumentos ou documentos em que se institua, reconheça, transfira, modifique ou extinga o domínio ou os demais direitos reais sobre aeronave;

b) de documentos relativos a abandono, perda, extinção ou alteração essencial de aeronave;

c) de atos ou contratos de exploração ou utilização, assim como de arresto, seqüestro, penhora e apreensão de aeronave.

III - a averbação na matrícula e respectivo certificado das alterações que vierem a ser inscritas, assim como dos contratos de exploração, utilização ou garantia;

IV - a autenticação do Diário de Bordo de aeronave brasileira;

V - a anotação de usos e práticas aeronáuticas que não contrariem a lei, a ordem pública e os bons costumes.

Já no tocante ao conceito de embarcação, está descrito na Lei 2180/54, em seu art. 11 parágrafo único e alíneas, que

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.

Em relação ao seu registro, encontramos na Lei 7.652/1988 (Lei que dispõe sobre o registro da Propriedade Marítima), em seu artigos 2º e 3º<sup>2</sup>, que este deverá ser feito perante a Capitania dos Portos.

## 5.2 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA

Das conceituações acima descritas, concluímos que veículo automotor, aeronaves e embarcações, são coisas distintas em sua essência, somente sendo possível a instituição do IPVA sobre ambos, se utilizássemos de interpretação analógica, não podendo assim, ter qualquer forma de equiparação aos veículos terrestres, mediante a tributação por parte dos Estados.

Entretanto, surgiram divergências doutrinárias em relação à interpretação. Parte da doutrina entende que o conceito de aeronaves e embarcações alcança o vocábulo veículo automotor, como é o caso de Mamede que, ao discorrer sobre o assunto, afirma que “ não é necessário definir-se, caso a caso, o que seja veículo automotor. A riqueza de detalhes deve estar presente na estrutura legal, na construção do modelo da hipótese de incidência tributária.” (MAMEDE, 2002, p. 57).

---

<sup>2</sup> Art. 2º O registro da propriedade tem por objeto estabelecer a nacionalidade, validade, segurança e publicidade da propriedade de embarcações.

Art. 3º As embarcações brasileiras, exceto as da Marinha de Guerra, serão inscritas na Capitania dos Portos ou órgão subordinado, em cuja jurisdição for domiciliado o proprietário ou armador ou onde for operar a embarcação.

Parágrafo único. Será obrigatório o registro da propriedade no Tribunal Marítimo, se a embarcação possuir arqueação bruta superior a cem toneladas, para qualquer modalidade de navegação. (Sem grifo no original)

Também sobre o tema, Luciano Garcia Miguel e Elaise Ellen Leopoldi, ao tratarem sobre a incidência do IPVA em aeronaves e embarcações, alegam que “os veículos automotores de qualquer espécie são indiscutivelmente máquinas. [...] Entre os veículos automotores, sujeitos ao IPVA, incluem-se, portanto, as aeronaves e as embarcações automotoras.” (MIGUEL E LEOPOLDI, 2003, p. 30)

Ainda sobre este aspecto, os defensores da incidência do IPVA em veículos aéreos e aquáticos, questionam que se fosse a intenção do legislador, em restringir a incidência do imposto apenas em veículos terrestres, assim o teria feito, não deixando qualquer margem para futuras interpretações.

Outra parte da doutrina porém, entende que, não há falar na cobrança do discutido imposto diante de aeronaves e embarcações, pelo fato de que o IPVA, tem sua origem da Taxa Rodoviária Única, o qual era destinado a suprir os gastos do sistema de transporte terrestre.

Ademais, o IPVA continua sendo destinado à manutenção das vias terrestres, não incluindo com sua arrecadação, a manutenção de aeroportos e portos de cada Estado.

Os aeroportos, diferentemente dos veículos que utilizam-se das vias terrestres, são mantidos pelas taxas<sup>3</sup>, que são cobradas do proprietário ou pelo explorador da aeronave.

---

<sup>3</sup> Art. 14. As taxas de pouso, serão cobradas do proprietário ou explorador da aeronave e dividem-se em 2 parte:

a) taxa relativa ao uso das comunicações e dos auxílios à navegação aérea em rota; será quantificada em função da distância voada e do peso máximo de decolagem constante do certificado de navegabilidade da aeronave; aplica-se a todas as aeronaves que sobrevoem ou não o espaço aéreo brasileiro cujo voo seja apoiado pelas facilidades e auxílios à navegação aérea, do Ministério da Aeronáutica ou de órgão devidamente credenciado;



Ricardo Alvarenga, nos ensina que “ ao contrário dos veículos automotores convencionais, como os automóveis de passeio, caminhões e utilitários; as aeronaves são manobráveis em voo, sustentando-se no ar e circulando no espaço aéreo, não em rodovias de qualquer Estado, mas em aerovias.” (ALVARENGA, 1998, p. 66)

Continua ainda, sobre a incidência que “ não se pode utilizar a analogia para a cobrança de tributo sobre fato ou bem cuja previsão não seja expressa em lei. Assim, sendo, o IPVA não incide sobre a propriedade ou posse de aeronaves.”(ALVARENGA, 1998, p. 69)

Finalmente, somente a União poderia instituir tributo sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, segundo o art. 22, I da Constituição Federal. Já o IPVA é regulamentado por legislação específica Estadual, segundo o art. 155, III da Constituição Federal. Podemos notar então, o motivo pelo qual a incidência do IPVA perante veículos aquáticos e aéreos, é ilegal, não podendo ao menos utilizarmos de

---

b) taxa relativa ao uso do aeroporto; será quantificada em função do peso máximo de decolagem constante do certificado de navegabilidade da aeronave e da categoria do aeroporto; aplica-se a todas as aeronaves que efetuam pouso em aeroportos públicos nacionais.

§ 1º O estacionamento, no pátio de manobras após o pouso, por período superior a três horas, implicará em pagamento de uma sobretaxa por hora excedente, calculada sobre a taxa de uso do aeroporto, entendendo-se por pátio de manobras a aérea adjacente à estação de passageiros destinada ao estacionamento de aeronaves para o fim primordial de embarcar ou desembarcar passageiros ou cargas;

§ 2º As taxas de pouso terão seus valores unitários decrescentes segundo as modalidades de serviços abaixo, que a aeronave esteja executando:

- a) serviços aéreos comerciais internacionais;
- b) serviços aéreos comerciais domésticos;
- c) serviços ou atividades aéreas não remuneradas, domésticos ou internacionais.

§ 3º A liberação das aeronaves para decolagem somente será permitida após a prova do pagamento da taxa de pouso devida.

§ 4º O sistema de cobranças das taxas de pouso será regulado por Portaria da Diretoria de Aeronáutica Civil.

analogia para estender a cobrança do referido imposto sobre ambos, por expressa vedação legal.

### 5.3 POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante da análise feita de nossa legislação, passamos agora a analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

A análise sobre a incidência ou não do IPVA sobre aeronaves e embarcações teve início em 1994, pela então 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 134.509-8 /AM,<sup>4</sup> de modo que o acórdão recorrido, prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Amazonas, havia repellido a incidência do IPVA, perante embarcações.

Pelo então Relator, Ministro Marco Aurélio<sup>5</sup>, a incidência do IPVA em relação aos veículos aquáticos e aéreos, seria abrangida pelo vocábulo veículo automotor, eis que o vocábulo veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, restando desta forma, adequada sua cobrança.

---

<sup>4</sup> EMENTA: IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves.(RE 134509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENTA VOL-02082-02 PP-00364)

<sup>5</sup> O imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens – como também, de forma mais específica, a lição de Cretella Júnior, para quem, lato sensu, veículo automotor é o impulsionamento por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea – obra citada, página 3.649.

Porém, pelo entendimento do então Ministro Francisco Rezek <sup>6</sup>, a inclusão de aeronaves e navios não comportaria o conceito de veículos automotores presente na legislação específica, eis que o IPVA é um imposto sucessor da Taxa Rodoviária Única, que à época, consistia apenas na cobrança de uma taxa em face dos veículos que trafegassem de forma terrestre.

Explica ainda, que se o legislador tivesse a intenção de abranger os veículos aquáticos e aéreos para a arrecadação do IPVA, assim o teria descrito em sua legislação, não deixando margem para futuras interpretações.

Não poderia deixar de mencionar neste trabalho ainda, as palavras do D. Ministro Sepúlveda Pertence, que ao prolatar seu voto, pela não incidência do IPVA em aeronaves e embarcações, citou o parecer do então Procurador da República Moacir Antônio Machado da Silva, o qual entendeu também ser o IPVA sucedâneo da Taxa Rodoviária Única, não podendo estender-se às embarcações e aeronaves.

Similarmente, podemos destacar ainda, o Re 379572, <sup>7</sup>do Estado Rio de Janeiro, onde de forma mais recente, discutiu-se mais uma vez, a incidência do IPVA diante de embarcações e aeronaves.

---

<sup>6</sup> 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. Os conhecimentos do modo nacional de se produzirem textos constitucionais hão de perguntar-se sempre se o constituinte, caso quisesse que o legatário da velha e conhecida Taxa Rodoviária Única se tornasse um imposto capaz de alcançar aviões e navios, teria se omitido de fazer referência e embarcações e aeronaves.

<sup>7</sup> EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.(RE 379572, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-04 PP-00870)

Da mesma forma que o Recurso analisado anteriormente, houve divergência perante os ministros do STF, em relação à inclusão das embarcações e aeronaves no rol de incidência do IPVA.

Desta feita, resta evidente o entendimento do Supremo Tribunal Federal, pela não incidência do referido imposto sobre aeronaves e embarcações nas legislações estaduais.

## 6. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPVA

De forma sucinta, podemos dizer que a regra matriz está assim composta, por um antecedente e um conseqüente.

Segundo CARVALHO, (2010), para elaborarmos a regra matriz de incidência de um tributo, devemos ter como base, seu descritor e o seu prescritor, sendo este o que nos dá a identificação do vínculo jurídico através do sujeito portador do subjetivo, a quem tem o dever jurídico de cumprir a prestação, o objeto. Por fim, o descritor, põe base aos critérios conceituais para se reconhecer um fato.

A junção dos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, dará ao intérprete da norma tributária, uma visualização do que vem a ser a norma padrão e qual a sua interpretação necessária no momento da qualificação do tributo.

### 6.1 A EXPRESSÃO FATO GERADOR

O art. 114 do Código Tributário Nacional descreve: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Porém, o uso da expressão “fato gerador” possui contradições, estando empregada no texto constitucional no sentido técnico-jurídico.

Segundo Rabello Filho, (2002), a expressão fato gerador possui duas formas distintas de conceituação. Primeiramente, utilizar-se para designar uma descrição de lei abstrata, de um fato que faz nascer uma obrigação tributária, e segundo, para identificação da ocorrência do fato.

Ainda, sobre o assunto, ensina-nos o Mestre Rabello Filho, através do citado Alfredo Augusto Becker,

Constatou que “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual, ter sugerido (i) *hipótese de incidência* e (ii) *hipótese de incidência realizada*; o genial Ataliba ter proposto (i) *hipótese de incidência* e (ii) *fato imponible*; e *fato imponible*; e o cuidadoso Barros Carvalho ter cunhado (i) *hipótese tributária* e (ii) *fato jurídico tributário*.

Desta feita, utiliza-se a expressão *hipótese tributária*, para representação da descrição legislativa, e *fato jurídico tributário ou fato imponible*, para referir-se ao fato concreto.

## 6.2 ANÁLISE DO IPVA DO ESTADO DO PARANÁ

De todo o exposto, passa-se para uma análise direcionada para o imposto (IPVA) do Estado do Paraná, fazendo, entretanto, uma ligação com outras legislações pertinentes dos Estados da região Sul do Brasil. Será feita ainda, sua regra matriz de incidência.

Como já visto anteriormente, cada Estado possui a competência para criar suas próprias leis relativas ao IPVA, visto a falta de Lei Complementar que a institua. Contudo, algumas prerrogativas surgem, diante de cada Estado possuir sua autonomia.

Será feita desta forma, uma análise detalhada do Imposto Sobre Veículos Automotores do Estado do Paraná (Estado em que possui ligação com o referente estudo). Serão feitas ainda, quando necessário, abordagens com outros Estados, a título de conhecimento.

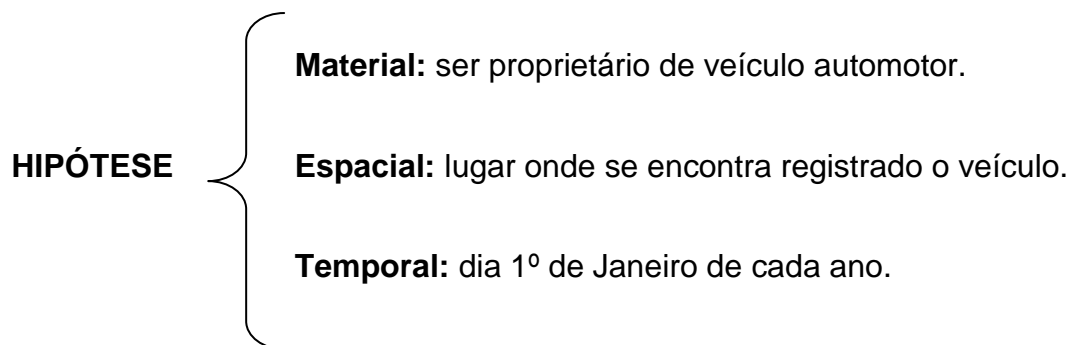
O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Paraná, está regido pela Lei nº 14.260/2003, sendo atualizada anualmente pela Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Por ser de competência de cada Estado, o IPVA pode sofrer algumas maneiras diferentes de instituição.

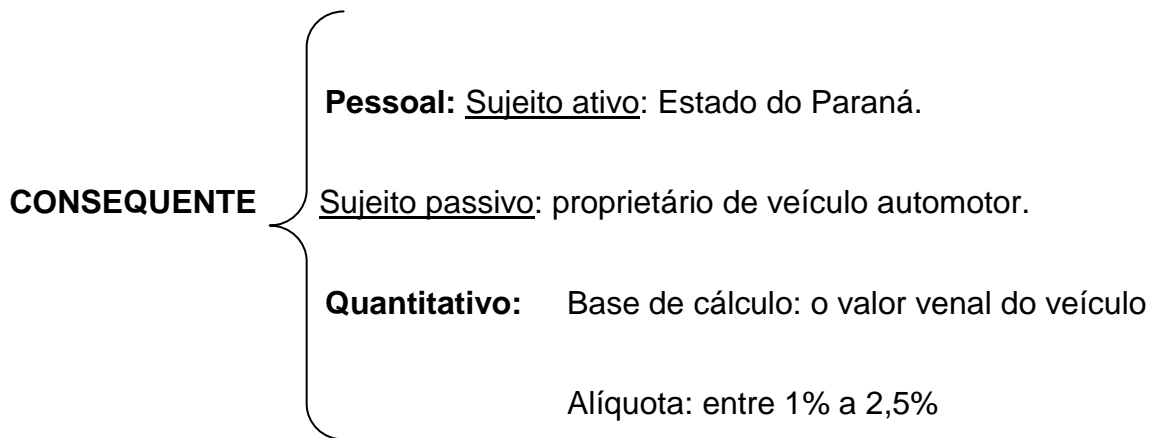
### 6.2.1 Critério Material

No critério material, encontra-se caracterizado comportamento de uma pessoa, estando representado por um verbo juntamente com o seu complemento, de forma a ser um critério espacial (o espaço e o lugar) e um critério temporal (o momento). Assim, nítido o critério material do IPVA em ser proprietário do veículo automotor.

No Estado em estudo, está caracterizado através do art 2º sendo o fato imponible a propriedade de veículo automotor. Nos Estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, temos caracterizado pela mesma consequência normativa.

#### CRITÉRIOS:





### 6.2.2 Critério Espacial

Todo tributo gerado tem seu lugar de lançamento e pagamento. Desta feita, é através do critério espacial, que identificamos o limite territorial da incidência tributária. Ataliba, descreve como “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na *h.i*, relevantes para a configuração do fato imponible.” (ATALIBA, 2010). Caracteriza-se assim o critério espacial, a partir do registro do veículo automotor, que poderá ser em qualquer ponto do Estado do Paraná.

O lugar em que está registrado o veículo será o lugar devido de pagamento, não necessitando ser necessariamente o lugar do domicílio do proprietário. Poderá assim, o proprietário morar na capital do Estado, e possuir veículo registrado no interior do Estado em alguma empresa sua por exemplo.

### 6.2.3 Critério Temporal

Este critério faz menção ao momento da exigência do tributo. Geraldo Ataliba descreve-nos, como sendo “a própria consistência material do fato ou estado de fato



descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência.” (ATALIBA, 2010).

Será devido o IPVA, a partir do dia 1º de janeiro de cada ano, podendo ser feito seu pagamento em um só momento (à vista) com a gratificação de descontos, ou também, ser feito através de parcelamentos, vez que não será contemplado com descontos.

No Estado do Paraná, o lançamento é feito de ofício (direto), notificando o responsável pelo pagamento. Nesta forma de lançamento, a autoridade realiza todo o procedimento administrativo, sem qualquer tipo de auxílio do sujeito passivo ou de algum terceiro da relação.

Está disposto no art 9º<sup>8</sup> sendo feito o seu lançamento pela autoridade administrativa competente, o qual fará um levantamento dos dados cadastrais relativos aos sujeitos passivos que sejam proprietários de veículos registrados ou matriculados no Paraná. Será feita emissão de documento para a efetivação do pagamento, que conterà a identificação do veículo, a indicação da base de cálculo e o seu lançamento. Com a efetivação do pagamento pelo sujeito passivo tributário, dá-se por encerrada a obrigação tributária do corrente ano, nos termos do art. 156, VII do CTN. Já o seu não pagamento, enseja em multa e juros de mora.

No Estado do Paraná, o prazo para realização do pagamento ocorre conforme o disposto do art. 11 da Lei 14.260 de 2003.

---

<sup>8</sup> Art. 9º - O lançamento do IPVA dar-se-á anualmente por homologação ou de ofício.

§ 1º - A autoridade administrativa procederá ao levantamento dos dados cadastrais relativos aos sujeitos

passivos, proprietários de veículos automotores registrados, matriculados ou inscritos no Estado do Paraná, emitindo e enviando-lhes documento para instituir o lançamento do IPVA por homologação e correspondente pagamento, o qual deverá conter a identificação do veículo automotor e a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do tributo, bem como a forma e o prazo de pagamento.

Segundo o art. 2º da Lei que institui o IPVA no Paraná, constitui seu fato imponible a propriedade de veículo automotor, que será devido de forma anual, podendo ocorrer desde a primeira aquisição do veículo, como também do veículo usado, importado, ou até mesmo, aquele veículo que sofreu furto e foi reencontrado. Deverá assim, seu responsável, arcar apenas com o valor referente aos meses em que está da posse do seu bem. Cabe lembrar ainda, que para os veículos importados, leva-se em conta como fato imponible, a data do desembarço aduaneiro.

#### 6.2.4 Critério Pessoal

A arrecadação do IPVA consiste em uma relação jurídica com característica obrigacional e regimes jurídicos próprios. Esta relação possui sujeitos que ocupam lugares com atribuições próprias, sendo de um lado o sujeito ativo, que exige o recolhimento do imposto, e de outro, encontramos o sujeito passivo da relação, com atribuição de efetuar o pagamento a ele exigido.

No caso específico do IPVA, o sujeito ativo da obrigação tributária deverá ser identificado em leis estaduais ou distritais que instituem e disciplinam sua exigência. Desta forma, os Estados e o Distrito Federal, possuem competência para arrecadação e aplicação de sanções inerentes a não efetivação do pagamento, consistindo na impossibilidade de renovação da licença de trânsito.

Ainda, existem dois critérios para estabelecer a competência de arrecadação do IPVA, seja, o critério da localização do veículo adquirido (lugar onde se encontra registrado), ou o critério do domicílio do proprietário ou possuidor do veículo

automotor. Parte da doutrina entende que a utilização pelo domicílio não pode ocorrer, visto que o automóvel pode estar registrado em local diferente do domicílio.

Por outro lado, diz-se sujeito passivo, aquele que é indicado para a realização do pagamento do tributo, não sendo necessariamente a mesma pessoa que realiza o fato jurídico tributário. É considerado o contribuinte, pessoa física ou jurídica, que detenha a propriedade do veículo automotor, seja ele terrestre, aéreo ou aquático.

Por outro viés, diz-se responsável, o sujeito que não participa de forma pessoal e direta da obrigação tributária, tendo apenas um vínculo econômico que permite ao legislador imputar-lhe o ônus legal de pagamento, em relação ao sujeito ativo.

O responsável tributário pelo pagamento do IPVA, no Estado do Paraná, é a pessoa jurídica ou física, que detenha a propriedade de veículo automotor, segundo os critérios estabelecidos no art. 6º da Lei nº 14.260/2003. Ainda, poderão responder de forma individual ou solidária.

O Procurador do Estado do Paraná, Paulo Sérgio Rosso, afirma que “aquele que paga tributos não tem uma compensação direta e imediata por aquilo que pagou (salvo no caso das taxas e contribuições de melhoria). Não há, por assim dizer, uma relação sinalagmática.” (ROSSO, 2007).

Tomando como caso de comparação, analisando as legislações de Santa Catarina (Lei nº 7.543/1988) art 3º, e ainda do Rio Grande do Sul (Lei nº 8.115 de 1985), art 7º, percebe-se o quão abrangente é a legislação do Estado do Paraná. Sua legislação contempla até mesmo o despachante e o leiloeiro, inventariante e liquidante, não sendo estes, mencionados nas legislações mencionadas acima.

Constata-se assim, que no Paraná, o legislador não estabelece apenas a aquisição do veículo (compra) como um cumprimento necessário para o seu futuro pagamento. A simples posse do veículo caracteriza a sua obrigação, demonstrando como a lei paranaense torna-se mais abrangente ao detalhar os seus responsáveis, em relação aos demais Estados já citados.

#### 6.2.5 Critério Quantitativo: Base de Cálculo e Alíquota

Todo tributo, enseja ao sujeito passivo, um valor a ele devido. Será através do critério quantitativo, que será estabelecida a base de cálculo e alíquotas ao tributo. Anis Kfourir Jr,(2002), o critério quantitativo fixa o montante a ser exigido do sujeito passivo da relação tributária, sendo feita pela definição de base de cálculo e alíquotas aplicáveis.

Conceitua-se como base de cálculo, o valor venal do veículo (valor utilizado como base para a venda), que está relacionado com um dos elementos quantitativos da hipótese tributária.

Porém, a legislação estabelece regras diferentes em relação ao valor venal do veículo, dividindo-os em veículos novos, veículos usados, veículos importados, veículos fora de linha e veículo furtado.

Para os veículos novos, o valor utilizado para a base de cálculo, será o constante da nota fiscal ou do documento de transmissão de propriedade, sendo de forma proporcional ao número de meses restantes do exercício fiscal.

Para os veículos usados por sua vez, a base de cálculo é o valor venal médio do veículo, levando-se como base a tabela de valores venais da legislação de cada Estado.

Já os veículos importados utilizam-se da mesma forma que os veículos novos, o valor constante na nota fiscal ou tabela de preço. Para Mamede (2002), se o veículo é importado de forma direta pelo usuário final, ou por empresa deste, duas situações podem ocorrer.

Quando tratar-se de veículos fora de linha, deverá então levar em consideração, o valor venal do veículo em função do valor de venda do veículo automotor.

Caso ainda ocorra a subtração do veículo automotor, não sendo este restituído ao seu proprietário, não há falar em recolhimento de IPVA. Porém, caso o veículo que fora subtraído, volte às mãos de seu proprietário, pelo fato de ser encontrado, este deverá efetivar o pagamento do tributo, porém de forma proporcional ao tempo de posse do bem.

Já a alíquota do IPVA é estabelecida por lei ordinária, o qual fixa valores para a aplicação sobre a base de cálculo para determinar o valor venal do veículo. Algumas discussões surgiram em relação às alíquotas diferenciadas entre alguns Estados, em relação a veículos nacionais e importados, gerando também muitas vezes, diferenças entre os tipos de carros, como os movidos a álcool ou a gasolina, modelos, etc. Assim, os legisladores optaram pela progressividade das alíquotas, gravando com um valor maior os veículos com um preço mais elevado.

Segundo Carlos Henrique da Fonseca;

Alguns defensores da diferenciação de alíquota para veículos importados alegam, até primariamente, que as pessoas que adquirem um veículo importado possuem condições de arcar com uma alíquota maior, em respeito ao princípio da capacidade contributiva já mencionado, posto que estes veículos possuem um valor de mercado superior aos nacionais. Porém esta comparação é totalmente baldia de amparo, pois basta analisar qualquer classificado de jornal para se concluir que muitos carros nacionais possuem efetivamente, um valor superior aos importados. (1998, p. 24)

Todavia, a Constituição Federal, proíbe os Estados estabelecerem alíquotas diferenciadas de IPVA, em relação aos veículos importados, conforme os artigos 150 e 152. Deverá desta forma, todos os anos ser estabelecida uma tabela de diferenciação dos valores de alíquotas de cada Estado, conforme a competência dada pelo art. 155, III da CF.

Já no que tange à progressividade de alíquotas tributárias, foi definido a partir do art 145, § 1º da CF, a pessoalidade dos impostos. Significa dizer, que os impostos tomarão como base a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, identificar o patrimônio e rendimentos do contribuinte, sempre lhes garantindo seus direitos individuais.

No Estado do Paraná a alíquota será estipulada através do seu art. 3º da já mencionada Lei Estadual, juntamente com a alíquota estipulada anualmente pelo legislador para a efetuação do lançamento.

Tomemos nota da tabela a seguir, com descrição das alíquotas dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, a fim de exemplificarmos o critério quantitativo do IPVA.

ALÍQUOTAS PARANÁ	ALÍQUOTAS SANTA CATARIANA	ALÍQUOTAS RIO GRANDE DO SUL
<p><b>I - 1%</b> (um por cento) para:</p> <p>a) ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná - DETRAN/PR, ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná - SEFA/PR, na categoria aluguel ou espécie carga, conforme classificação do Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN;</p> <p>b) veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil;</p> <p>c) veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV).</p> <p><b>II - 2,5%</b> (dois e meio por cento) para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR.</p>	<p><b>I - 2%</b> (dois por cento) para veículos terrestres de passeio, utilitários e motor-casa, nacionais ou estrangeiros;</p> <p><b>II - REVOGADO.</b></p> <p><b>III - 1%</b> (um por cento) para veículos terrestres de duas ou três rodas e os de transporte de carga ou passageiros (coletivos), nacionais ou estrangeiros;</p> <p><b>IV - 1%</b> (um por cento) para veículos terrestres destinados à locação, de propriedade de locadoras de veículos ou por elas arrendados mediante contrato de arrendamento mercantil.</p> <p><b>V - 0,5%</b> (cinco décimos por cento), para aeronaves de qualquer tipo.</p> <p><b>Parágrafo único.</b> Considera-se empresa locadora de veículos, para os efeitos do inciso IV, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, devendo tal condição ser reconhecida na forma prevista em regulamento.</p>	<p><b>I - cinco por cento (5%)</b> no caso de propriedade de veículos automotores de passeio, inclusive de esporte e de corrida, bem como camionetas de uso misto e veículos utilitários;</p> <p><b>II - três por cento (3%)</b> no caso de propriedade de veículos automotores mencionados no item I, detentores de permissão para transporte público de passageiros, bem como jipes, furgões, motocicletas e ciclomotores;</p> <p><b>III - dois por cento (2%)</b> no caso de propriedade dos demais veículos automotores, inclusive ambulâncias.</p>

Analisada a tabela proposta, conclui-se que as alíquotas estabelecidas no Paraná são menores que as dos outros dois Estados mencionados. Aqui mais uma vez, podemos perceber a autonomia que cada Estado possui, para a elaboração de seu imposto.

### 6.2.6 Não Incidência sobre Aeronaves e Embarcações

Nota-se, que na legislação do Estado do Paraná, não são mencionados em nenhum momento, aeronaves e embarcações, apenas veículos automotores terrestres.

Com a publicação da Lei 16.015/2008, foram introduzidas algumas alterações na já mencionada legislação, dentre elas a falta de exigência de IPVA perante aeronaves e embarcações. O Art. 2º da citada lei, alega a dispensa de pagamento dos débitos tributários de IPVA de embarcações e aeronaves.

Ainda, através da Instrução SEFA nº 26/2008 – IPVA (alterada pelas Inst. SEFA 27/2009, 28/2010 e 29/2010, que dispõe sobre o tratamento tributário pertinente ao IPVA do Estado do Paraná, encontramos a definição de veículo automotor como aquele terrestre, com força própria de qualquer tipo, ou até mesmo complementar, com função de transportar pessoas ou coisas.

Percebe-se assim, que o assunto anteriormente abordado sobre a inconstitucionalidade do IPVA sobre aeronaves e embarcações, não faz parte da Lei instituidora do IPVA do Estado do Paraná, haja vista a sua ausência de lançamento tributário.

Ainda a título de comparação, as Legislações de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, não atribuem também o IPVA em relação às aeronaves e embarcações.



## 7 IPVA INTERNACIONAL

Concluído o estudo detalhado do Imposto sobre Veículos Automotores no Brasil, será abordada de forma sucinta, comparação com o IPVA internacional. Para o presente estudo, será feita análise do IPVA da Bolívia, país este, membro do MERCOSUL, o qual o Brasil também faz parte.

Primeiramente, MERCOSUL significa Mercado Comum do Sul, e tem como principal função a União Aduaneira de livre comércio entre seus membros, política comercial comum.

Atualmente, seus países integrantes são: Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Peru, Venezuela e Brasil.

### 7.1 IPVA NA BOLÍVIA

Primeiramente, partindo de uma análise geral do IPVA na Bolívia, notamos que ele encontra-se previsto no Código Tributário Boliviano em seu art. 10 que assim descreve: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

Já a cobrança do IPVA está regulamentada em Lei Específica (Reglamento Del impuesto a La propiedad de vehículos automotores (IPVA) no Decreto Supremo 24205 de 23 de Diciembre de 1995), e na Lei nº 843.

Segundo a referida lei, o imposto caracteriza-se pela propriedade de veículo automotor, a partir de 31 de dezembro de cada ano. Seus sujeitos são pessoas naturais ou jurídicas e ainda os doadores.

Sua alíquota está mencionada no artigo 10 da referida lei, e igualmente como em nosso país, será feita anualmente, conforme o valor venal do veículo.

Denota-se assim, que em muito se parece com o IPVA de nosso país, sendo feita aqui, apenas esta breve comparação com um país estrangeiro, e próximo ao nosso, motivo este de sua escolha.

Ademais, não podemos olvidar, que o foco principal do presente estudo é o IPVA do Brasil, vez que se conclui seu estudo com este apanhado geral, para apenas demonstrar-se, que não é apenas em nosso país que possuímos sua cobrança. O IPVA está presente em outros países, e pode-se dizer ainda, que com grandes semelhanças.

## 8. CONCLUSÃO

Concluindo este trabalho realizado sobre o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, pode-se notar que o mesmo não possui uma legislação única no âmbito nacional.

Algumas características fortes puderam ser percebidas, principalmente diante da falta de lei complementar que o institua com poderes de forma igualitária.

A cobrança do imposto em relação à aeronaves e embarcações é outro motivo de divergências doutrinárias e até mesmo dentro do STF, que ao concluir este estudo, percebe-se grandes discussões futuras à este respeito.

Por fim, o IPVA está presente em nossa legislação, competindo a cada Estado instituir conforme sua vontade perante seus cidadãos, vez que, nota-se também, deformidade entre os Estados diante de sua majoração de cobrança.

Vê-se que é imprescindível a instituição de uma lei complementar para sua cobrança em âmbito nacional, pois só assim, poderia ser feito um pagamento igualitário entre os Estados, sem aumentos exorbitantes de um Estado em relação a outro.

## 9 REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Ricardo. *Revista Dialética de Direito Tributário. O IPVA na Propriedade de Aeronaves*. São Paulo, n. 29, p.65-70, fev. 1998.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 10 tir. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4 ed. Saraiva. São Paulo: Malheiros, 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO <http://www.lexivox.org/norms/BO-COD-L2492.xhtml>

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

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

FONSECA, Carlos Henrique da. *Revista Dialética de Direito Tributário. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e a Problemática das Alíquotas Diferenciadas quanto à Procedência*. São Paulo, n. 30, p. 21-29, mar. 1998.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KFOURI Jr, Anis. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

LACOMBE, Masset e LOURENÇO, Américo. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEITE, George Salomão. *Dos princípios Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. *Revista de Direito Tributário. Aspectos de Incidência do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves*. São Paulo, n. 79, p. 215-230, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAMEDE, Gladston. *IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. *Revista Dialética de Direito Tributário. Incidência do IPVA sobre Aeronaves e Embarcações*. São Paulo, n. 92, p. 26-32, maio. 2003.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Tributos Estaduais comentários, doutrina, jurisprudência ICMS/ITD/IPVA*. Rio de Janeiro: Destaque, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares: *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora LTDA, 2008.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O Princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ROSSO, Paulo Sérgio. *Solidariedade e Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira de 1998*. Disponível em <http://www.cejur.ufpr.br/revista/artigos/002-2sem-2007/artigo-09.pdf>. Acesso em 03/02/2011.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *Revista Dialética de Direito Tributário. Das Inconstitucionalidades do IPVA sobre a Propriedade de Aeronaves*. São Paulo, n. 13, p. 41-54, Outubro. 1996.

SEIXAS FILHO, *Revista Dialética de Direito Tributário*. Aurélio Pitanga. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – Proibição de discriminar Produtos Estrangeiros – Critérios de sua Progressividade*. São Paulo, n. 39, p. 22-26, Dezembro. 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.