

JUSTIÇA FISCAL: UMA ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA A LUZ DO IPVA¹

FISCAL JUSTICE: AN ANALYSIS OF THE APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTIVE CAPACITY IN THE LIGHT OF IPVA

Gabriel de Araújo FARACO²

ISSUE DOI: 10.21207/2675-0104.2019.885

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo abordar os princípios tributários trazidos pela Constituição Federal de 1998, no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar e analisar a aplicação no caso concreto destes princípios, especialmente o Princípio da Capacidade Contributiva e se estes realmente operam como mecanismos de defesa do contribuinte frente a atuação do Estado no campo do direito tributário. É necessário esclarecer que o modelo de tributação de um país deve buscar atingir vários objetivos, às vezes conflitantes. O primeiro desses objetivos é arrecadar para financiar políticas públicas, em segundo lugar, os tributos de um país devem gerar o mínimo de distorções econômicas que prejudicam o crescimento. Por fim, a tributação deve contribuir para melhorar a distribuição de renda do país. No presente trabalho, o foco será a aplicabilidade dos referidos princípios da cobrança do Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores – IPVA. Assim, serviços essenciais à população, como educação, saúde, moradia e segurança, considerados direitos fundamentais pela Constituição Federal de 1988, são muito mal prestados aos cidadãos, embora a administração pública seja remunerada (e muito bem) para oferecê-los com boa qualidade a todos.

¹ O presente artigo sintetiza a monografia de conclusão da pesquisa, realizada para o Programa Interno de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC 2018-2019) da Faculdade de Direito de Franca (FDF), Franca/SP.

² Discente do 4º ano A Noturno da Faculdade de Direito de Franca. Bolsista do Programa de Iniciação Científica da Faculdade de Direito de Franca. E-mail: gabrielfaraco9@gmail.com

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

ABSTRACT

This paper aims to address the tax principles brought by the Federal Constitution of 1988, in Title VI, Taxation and Budget, Chapter I, of the National Tax System, Section II, and the limitations to the power to tax and analyze the application in this case concrete of these principles, especially the Principle of Contributory Capacity and whether they really act as mechanisms of defense of the taxpayer against the State's performance in the field of tax law. It is necessary to clarify that a country's taxation model should seek to achieve several, sometimes conflicting objectives. The first of these goals is to raise money to finance public policies; secondly, a country's taxes must generate the least economic distortions that hinder growth. Finally, taxation should contribute to improving the country's income distribution. In the present work, the focus will be on the applicability of the referred principles of the collection of the Property Tax - IPVA. Thus, essential services to the population, such as education, health, housing and security, which are considered fundamental rights under the Federal Constitution of 1988, are very poorly rendered to citizens, although public administration is paid (and very well) to provide them with good quality to all.

Keywords: Tax justice; Contributory Capacity Principle; IPVA.

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa é fruto de um trabalho de pesquisa jurídico-científico em que se pretende analisar os aspectos relevantes e também ampliar a compreensão sobre as discussões em torno do Sistema Tributário Nacional, debruçando-se sobre os princípios constitucionais tributários, especialmente o princípio da Capacidade Contributiva, percebendo-o como um instrumento de políticas públicas, voltadas à promoção do desenvolvimento regional com justiça social em especial na cobrança do Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores – IPVA.

Tem-se que a tributação é um importante instrumento do Estado para realizar os fins sociais. É por meio da cobrança de tributos que uma nação pode/deve adquirir recursos para implantação de políticas públicas e gerir os serviços essenciais à vida em sociedade, bem como tornar possível a efetivação de direitos fundamentais. Nesse sentido, o Direito Tributário assume papel relevante, pois sua existência se justifica para a proteção do contribuinte em face de excessos eventualmente cometidos na instituição e cobrança de tributos. Por esta razão, faz-se pertinente analisar como a tarefa estatal de desenvolvimento regional deve ser harmonizada com a efetivação de princípios constitucionalmente

estabelecidos em prol do cidadão, dos quais é destacada a capacidade contributiva.³

Desse modo, percebe-se a relevância dessa abordagem que transcende da discussão meramente teórica, vez que o que se busca é a satisfação e a consecução de objetivos constitucionais, que visam tão somente, o estabelecimento de metas e seu consequente atingimento, que se traduz num estado de bem-estar social, dentro dos ditames da igualdade da liberdade e fraternidade, comungados como pressupostos de um convívio harmônico nas relações entre os concidadãos e destes com as instituições.

2 A TRIBUTAÇÃO COMO FORMA DE MANUTENÇÃO DO ESTADO

De forma expressa, tem-se a previsão do artigo 3º do Código Tributário Nacional⁴, lei a qual foi recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil com *status* de lei complementar. Versa o referido artigo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sem ingressar em eventual pormenorização do referido conceito, o que destoaria do objetivo do artigo em comento, pode-se depreender da previsão de prestação compulsória do tributo a efetiva utilização do poder de império do estado, ou seja, o uso da capacidade que o Estado possui de impor aos cidadãos determinadas obrigações. Intrinsecamente, vislumbra-se a tributação como algo inerente a própria soberania de um estado, o que justifica a utilização do poder de império.

A citada compulsoriedade acabou por imbuir em parcela da sociedade a equivocada ideia de a cobrança de tributos é algo danoso e

³ SILVA, Whesley. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Jus Navigandi**, [S. l.], p. 1-3, 1 set. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52374/principio-da-capacidade-contributiva>. Acesso em: 20 ago. 2019

⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

que o estado, egoisticamente, procura se enriquecer às custas dos seus administrados. A referida ideia não corresponde à realidade.

3 A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa. Somos éticos, justos e virtuosos, no espaço social, ninguém é ético para si mesmo; somos éticos em relação aos outros, neste sentido, ética tributária é a prática da justiça tributária, ou, comportamento ético tributário é, antes de tudo, comportamento segundo a justiça tributária, e conforme já sabemos, a ética tributária é fiscal privada (contribuinte) e fiscal pública (Estado), ambos, com deveres e direitos na relação jurídico-tributária.

Porém, uma teoria da justiça tributária, centrada exclusivamente no aspecto jurídico dogmático é insuficiente. Daí porque no pós-positivismo, a ordem jurídico-tributária será tanto mais estável e eficiente do ponto de vista social, quanto mais for animada pelas qualidades humanas, afetivas, psicológicas e morais.⁵

Apesar da difícil exequibilidade, a tributação pessoal e progressiva é moral e politicamente sustentável. O sentido ético da tributação que repousa no ideal de justiça tem suas raízes no acesso das massas ao poder político, como decorrência do sufrágio universal. Nada mais justo que indivíduos politicamente organizados, em sentidos desiguais do ponto de vista econômico, paguem impostos na medida de suas capacidades contributivas⁶.

A Constituição nos deu direitos e deveres, garantias e sacrifícios para que haja uma coletividade feliz, pautada numa base de justiça, honradez e a certeza de um retorno eficiente na redistribuição da renda, proporcionando saúde, educação e justiça para todos.

Para se obter a justiça fiscal, mister a observação das diferenças existentes entre os contribuintes, devendo cada um arcar com o ônus tributário de acordo com as suas condições econômicas, impedindo desta

⁵ DE ASSIS, Geovana Oliveira. Direito tributário na perspectiva dos direitos fundamentais. Curitiba: Juruá, 2011.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

forma que sejam tributados os indivíduos que percebem o suficiente à sua subsistência.⁷

3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, entendido como pressuposto e medida dos impostos em geral e como prestações concretas, é o fundamento do sistema tributário. Em termos, deve-se considerar que é de correta aplicação pelo legislador e pelo intérprete das normas que decorre a justificação, ou injustificação, do sistema tributário.

O princípio ora comentado, encontra hoje assento literal no direito fiscal português no artigo 4º da Lei Geral Tributária⁸:

Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou de sua utilização e do património.

Considerando que a capacidade econômica dos cidadãos é atingida por uma multiplicidade de impostos, necessário é que, no fim, cada um suporte a carga tributária em termos de igualdade, generalidade e em atenção só a sua capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva encontra importantes aplicações nas relações entre o fisco e o contribuinte, inserindo-se no centro do Estado de Direito no campo tributário.

Apesar de norma fundamental, a sua linha de contorno não está suficientemente bem definida, gerando dúvidas no seu campo de aplicação quanto aos seus efeitos.

Para Mota Filho⁹ o conceito do princípio da capacidade contributiva figura como sendo o critério fundamental e primordial em matéria de direito tributário para a divisão da carga tributária e está

⁷ FARIA JÚNIOR, Antônio de Pádua. **As imunidades tributárias e sua aplicação sobre o livro eletrônico**. Orientador: Marcos Simão Figueiras. 2016. 133 p. Tese (Mestrado Direito) - UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”, Franca, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/144604>. Acesso em: 4 jun. 2019.

⁸ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398/98, de 3 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Portugal, 1998.

⁹ MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.c

relacionado à realização da justiça social obedecendo a capacidade econômica dos contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva envereda por caminhos diversos de outros princípios e institutos jurídicos.

Segundo Sabbag¹⁰ o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao da igualdade, pois longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um ideal de justiça para o direito tributário.

Ainda neste propósito, observa-se que este princípio comporta determinadas acepções, segundo aponta o doutrinador Mota Filho¹¹ sob a perspectiva do princípio da igualdade, a capacidade contributiva pode ser vista como pressuposto ou fundamento do tributo, e ainda como critério de graduação e limite da tributação.

Como consequência, paira na consciência do povo a nítida sensação de injustiça para com os contribuintes, que têm frequentemente desrespeitadas pelos aplicadores da norma, suas legítimas garantias; já que no momento de se praticar a apuração dos sujeitos passivos das relações tributárias que possuem idôneas condições de figurarem como tais, obrigam-nos a arcar com valores não condizentes com suas reais capacidade econômica, vitimando-os graças aos levianos critérios de interpretação seguidos insistentemente pelos tribunais.

Por outro lado, se dentro dessa realização interpretativa dos tribunais, estes tomassem conhecimento quanto à importância das diretrizes da justiça fiscal e da igualdade para a exigência dos tributos, os contribuintes, ao seu tempo, teriam o mínimo tributável mais fielmente respeitado. Fosse assim, doravante a mesma norma que se irradia no ordenamento tributário, disseminando-se em perfeita harmonia com outros valores políticos de extrema importância para os jurisdicionados, tais quais a propriedade, a dignidade da pessoa humana, e o próprio valor da segurança jurídica.

A cobrança de tributos deve estar ligada às diretrizes do estado democrático, observando isto que o valor segurança jurídica não é, modestamente falando, o mais apropriado para subsidiar a melhor interpretação. Infelizmente, tal ideia não é hoje a usada pelo judiciário brasileiro.

¹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹¹ Id. Ibid., p. 05.

Na intenção de demonstrar a possibilidade em incorrer em erros interpretativos e omissões quanto a real vontade da lei, transcreve as ponderações seguintes de Guerra Filho apud Mota Filho¹² onde a simples vigência de um texto constitucional não é suficiente para quê os valores que o inspiram se introduzam efetivamente nas estruturas sociais, passando a reger com preponderância o relacionamento político de seus integrantes.

Complementando o mencionado acima, destacam-se as palavras de Leandro Paulsen ¹³mostrando que o Estado Democrático de Direito propõe uma visão do texto constitucional como uma “obra aberta”, cujo sentido é permanentemente construído por seus destinatários, ao buscar conciliar valores que só abstratamente se compatibilizam perfeitamente, uma vez que no momento de sua concretização podem se chocar.

A utilização do princípio da capacidade contributiva, como forma concreta de aplicação do princípio da igualdade, apresenta-se como caminho adequado para efetivação da justiça tributária, uma vez que para atingir seu fim, perpassa pela busca de uma melhor distribuição de renda, de proteção das condições de vida digna dos indivíduos e elevação dos encapados pela Constituição.

4 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o IPVA, surgiu como substituto da antiga Taxa Rodoviária Única, a TRU, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 1969, e vinculada ao crescimento das rodovias nacionais no contexto de sua criação, de forma que financiava os custos das rodovias.

Ainda que denominado “taxa”, imperioso ressaltar que não possuía valor fixo para todos os veículos, mas sim gravava a propriedade dos veículos em razão de seu valor e de sua origem.

Ao longo do tempo, as obras foram sendo finalizadas, e a demanda pelo dinheiro arrecadado diminuiu e a TRU foi extinta,

¹² Id. Ibid., p. 06.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

decorrendo na implantação do IPVA, uma vez que, por se tratar de imposto, não teria vinculação alguma.

O IPVA foi instituído pela Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985 entrando em vigor o ano seguinte, sendo de competência dos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre propriedade de veículos automotores, vedando, inclusive, a incidência de impostos ou taxas pela utilização do veículo. A supramencionada vedação foi ratificada pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988¹⁴, retirando-se do dispositivo.

Trata-se, evidentemente, de flagrante exceção à regra geral, visto que o art. 146, inciso III, da CF/1988, atribui à figura legislativa em comento a competência para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Nessa esteira, manifesta-se Hugo de Brito Machado,¹⁵ in verbis:

Com ou sem a vedação expressa, infelizmente a cobrança de taxas no licenciamento de veículos continuou e continua a ser praticada, em flagrante violência à Constituição. Ninguém a isto se opõe, talvez em virtude do valor relativamente pequeno cobrado de cada proprietário de veículo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com esta investigação, foi possível constatar que a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) não tem como finalidade ou tampouco preza pela justiça fiscal.

Um dos pontos mais criticados acerca da cobrança do referido imposto é de que ao se comprar um veículo automotor, o contribuinte já arca com diversos tributos que incidem sobre o consumo, tais como ICMS, IPI, PIS, COFINS, não fazendo sentido econômico tributar – anualmente – o valor do bem.

Ainda, destaca-se que todos os impostos que incidem sobre o patrimônio (IPVA, ITR, IPTU) tributam a renda em duplicidade, e no

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. [S. l.]: Atlas, 2018. 904 p.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª edição. Ed. Malheiros São Paulo, 2011.

caso do imposto ora estudado há a tributação de um bem que sequer é destinado a gerar rendas.

Outro fator a ser questionado é o retorno que o Estado dá ao contribuinte com as receitas provenientes da arrecadação do IPVA. O valor arrecadado deveria ser convertido principalmente na recuperação de estradas e rodovias, que nem de longe apresentam, em sua maioria, condições ideais de qualidade e manutenção e, quando possuem uma qualidade maior, o contribuinte ainda tem que arcar com o pagamento de pedágios uma vez que estas são concedidas a entes privados.

O princípio da capacidade contributiva – estudado no presente trabalho – não é levado em consideração no que tange ao pagamento do IPVA pois donos de aeronaves e embarcações, os quais se presumem ter condições financeiras boas, são isentos do pagamento do imposto, de modo que o trabalhador que possui um veículo de 19 anos por exemplo, com baixo valor de mercado, tem que arcar com o pagamento do imposto.

Além de todos os impostos citados, o contribuinte de baixa renda, que paga o IPVA anualmente, ainda tem que custear taxas cobradas pelo emplacamento e licenciamento dos veículos, ou seja, para se ter um veículo, mesmo com um valor de mercado baixo, muitos gastos são realizados pelo contribuinte mesmo este não recebendo nada – ou quase nada – em troca do Estado, sendo extremamente onerado.

Os brasileiros estão cada vez mais conscientes de que pagam altíssimos tributos, mas ainda não existe uma preocupação da sociedade civil em cobrar dos governantes uma mudança na forma de reajustes de impostos.

A perspectiva de se concretizar uma melhor distribuição de renda e maior prestação de serviços públicos por parte do Governo Federal, objetivando alcançar uma Justiça Fiscal enseja algumas ações, tais como:

a) a adoção de medidas que simplifiquem o sistema tributário, eliminando-se os inúmeros tributos sobre o consumo e substituindo-os pelo imposto sobre o valor agregado, o que tornaria mais justa e equilibrada a tributação;

b) a redução da carga tributária sobre o consumo (tributação indireta) e sobre os produtos essenciais;

c) uma reforma tributária em consonância com os anseios do Pacto Federativo, proporcionando uma melhor repartição da competência tributária;

d) concretização do mandamento constitucional que estabelece que as administrações tributárias dos entes federativos são “atividades essenciais ao funcionamento do Estado” e que “terão recursos prioritários para a realização de suas atividades”, como determina o artigo 37, XXII, da CF;

e) regulamentação do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), previsto no artigo 153, inciso VII, da CF;

f) criação de um programa de educação fiscal; e g) criação de mecanismos comprometidos com uma maior transparência fiscal.¹⁶

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966.

DE ASSIS, Geovana Oliveira. **Direito tributário na perspectiva dos direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011.

FARIA JÚNIOR, Antônio de Pádua. **As imunidades tributárias e sua aplicação sobre o livro eletrônico**. Orientador: Marcos Simão Figueiras. 2016. 133 p. Tese (Mestrado Direito) - UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”, Franca, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/144604>. Acesso em: 4 jun. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. [S. l.]: Atlas, 2018. 904 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª edição. Ed. Malheiros São Paulo, 2011.

¹⁶ NUNES, Allan Titonelli. *Justiça Fiscal é uma necessidade para o país*. **Conjur**, [S. l.], p. 1-3, 20 mar. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-20/justica-fiscal-necessidade-pais-promove-bem-comum>. Acesso em: 29 ago. 2019.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.c

NUNES, Allan Titonelli. Justiça Fiscal é uma necessidade para o país. **Conjur**, [S. l.], p. 1-3, 20 mar. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-20/justica-fiscal-necessidade-pais-promove-bem-comum>. Acesso em: 29 ago. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398/98, de 3 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Portugal, 1998.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Whesley. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Jus Navigandi**, [S. l.], p. 1-3, 1 set. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52374/principio-da-capacidade-contributiva>. Acesso em: 20 ago. 2019