

O Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores Sob o Enfoque do Princípio da Progressividade Tributária¹

Adriano Nascimento, Esp.

nasciadrian@hotmail.com, UNIFAL-MG, Brasil

Resumo

Este artigo tem como objetivo estudar a viabilidade da aplicação do princípio da progressividade tributária nas alíquotas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), em alusão ao tratamento dado pelo legislador constituinte ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Com o intuito de atingir esse objetivo foram realizadas análises das normas jurídicas do IPVA do Estado de Minas Gerais e do IPTU do Município de Belo Horizonte, a fim de destacar as características específicas de cada um deles e pontuar as similaridades entre si, no que diz respeito às hipóteses de incidências, base de cálculo e alíquotas. Paralelamente, foram executadas pesquisas em materiais bibliográficos para ilustrar conceitos e significados dos princípios da capacidade contributiva e o da progressividade tributária, além do estudo, como referência, de outros trabalhos científicos na esfera tributária. A conclusão a que se chegou neste trabalho foi a de que o IPVA dispõe de condições suficientes para que seja reconhecido como um imposto progressivo em razão do valor venal do bem tributado, assim como o é para o IPTU perante a lei máxima nacional.

Palavras-Chave: Capacidade Contributiva. Justiça Fiscal. Progressividade Tributária. IPVA. IPTU.

Abstract

This article aims to study the feasibility of applying the principle of progressivity in tax rates of the Tax on Motor Vehicles (IPVA), in reference to the treatment given by the legislator to the constituent Tax on Land Ownership and Territorial Urbana (property tax). In order to achieve this goal it was carried out analysis of legal rules of property taxes in the state of Minas Gerais and the Municipality of Belo Horizonte property tax, in order to highlight the specific characteristics of each of them and score the similarities between them, as far about the chances of incidents, basis and rates. Additional tests were performed research in bibliographic material to illustrate concepts and meanings of the principles of ability to pay and the tax progressivity, and the study as a reference, other scientific papers on taxation. The conclusion that was reached in this study was that the property taxes have sufficient conditions to be recognized as a progressive tax because the market value of the property taxed, as is for the property tax before the national supreme law.

Keywords: Contributory capacity. Tax Justice. Tax progressivity. IPVA. Property tax.

¹ Versão resumida de trabalho de conclusão do curso de Especialização em Gestão Pública e Sociedade, Unifal-MG, sob orientação da professor Dr *Weslley Carlos Ribeiro*.

1. Introdução

O sistema tributário atuante no Brasil é bastante complexo, sendo composto pelos mais variados tributos dos três níveis dos entes federativos que são regidos por alguns princípios tributários, entre eles estão os princípios da proporcionalidade e o da progressividade tributária. A progressividade tributária é um princípio que está diretamente associado ao princípio constitucional da capacidade contributiva, onde o último procura fornecer a base sólida e consistente, através da própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, para que o primeiro sirva como um dos instrumentos eficientes do Estado na busca da arrecadação e da justiça fiscal em todo país.

Nos últimos anos muito tem-se discutido e estudado sobre a necessidade e as possibilidades da aplicação do princípio da progressividade tributária nos diversos tipos de impostos que permeiam o atual sistema tributário nacional. Sá (2013) cita em seu trabalho, baseado na importância de se estabelecer critérios eficientes para a progressividade de um imposto, que para o Estado conseguir o equilíbrio entre a justiça social e a eficiência na arrecadação é imprescindível atentar para a aplicação de alíquotas progressivas ajustadas conforme a necessidade do alcance desse equilíbrio. Inclusive, um ponto muito debatido nesses estudos tem sido o cabimento ou não da aplicação do princípio da progressividade tributária em relação aos impostos de natureza real, pois nestes ocorre a progressão das alíquotas em função do valor de determinado bem. Para Ximenes (2012), a tributação por meio de impostos de caráter real pode ocorrer apenas a presunção da capacidade contributiva em função do valor do bem, já que esse tipo de tributo não leva em conta as características pessoais do contribuinte, sendo mais apropriado, desta forma, o uso do princípio da progressividade nos impostos de caráter pessoal.

Neste trabalho serão apresentados os significados e a importância dos princípios da capacidade contributiva e o da progressividade tributária, com o fim de demonstrar a relação desses princípios com a busca pela justiça fiscal e com os impostos de caráter real. Também, do ponto de vista da relevância do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para os Municípios, serão realizadas comparações entre este e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a fim de identificar as semelhanças legais entre esses dois impostos e de verificar a possibilidade do IPVA ser utilizado e tratado constitucionalmente como um imposto progressivo, como ocorreu com o IPTU. Para isso, há de se notar que o Sistema Tributário Nacional está pautado em alguns princípios constitucionais, dentre os quais se destaca o Princípio da Capacidade Contributiva.

Para Oliveira (2009) os princípios constituem a base e o regramento para quaisquer normas derivadas, que refletem o ponto inicial que deve ser seguido pelo legislador.

O Princípio da Capacidade Contributiva possui como objetivo principal a efetividade da justiça fiscal através do tratamento adequado ao contribuinte, levando-se em consideração a condição particular de cada um deles (HARADA, 2001).

Perante a esfera tributária, deriva do próprio Princípio da Capacidade Contributiva, o chamado Princípio da Progressividade Tributária, que para Schoueri (2013) quando este princípio é apontado como uma ramificação do Princípio da Capacidade Contributiva passa a ser de uso obrigatório na instituição de impostos.

A progressividade tributária é vista como uma ferramenta necessária para o alcance da justiça fiscal, porém enfrenta algumas dificuldades dependendo do caráter do imposto a ser tratado, principalmente em relação aos impostos reais. Conforme Alexandre (2011) a principal distinção entre impostos reais e os pessoais é que o primeiro incide sobre o objeto/coisa, independente de quem a está adquirindo e, por outro lado, o segundo leva em consideração as características pessoais do contribuinte.

Diante desses preceitos tributários, há nas normas tributárias atuais o reconhecimento e tratamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) como um imposto com alíquotas progressivas em razão do valor venal dos imóveis, porém não ocorre o mesmo com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), sendo que os dois impostos são de caráter real e possuem como base de cálculo o valor venal do bem. Afinal, no caso do IPVA, como bem colocado por Schoueri (2013) se uma pessoa possui um automóvel ela deverá ter condições apropriadas para arcar com as despesas compatíveis com aquele patrimônio, portanto deduz-se que o contribuinte proprietário de um carro de luxo tem uma capacidade contributiva maior comparada a outro que possua um automóvel popular. Assim, seguindo os mesmos critérios que o legislador constituinte se inspirou para tornar o IPTU um imposto progressivo, o IPVA, além de ser um tributo importante para o Estado e Municípios, também demonstra ser suscetível ao princípio da progressividade tributária.

Visando constatar a possibilidade do Imposto sobre a Propriedade de veículos Automotores (IPVA), assim como ocorreu com o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ser reconhecido constitucionalmente como um imposto progressivo e, portanto, possuir alíquotas progressivas em função do valor venal do bem tributado, o presente trabalho foi desenvolvido com a realização de pesquisas bibliográficas e documentais, assim como envolveu dados extraídos dos sites da Câmara Municipal de Belo Horizonte e da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais.

As pesquisas bibliográficas serviram de embasamento teórico e aprofundamento de conceitos ligados aos princípios constitucionais tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade Tributária. Também foi realizado apoio teórico com base na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Através do site da Câmara Municipal de Belo Horizonte, que é um órgão do Poder Legislativo o qual possui como prerrogativas a criação de normas municipais, foi pesquisada e analisada a lei tributária municipal que trata das alíquotas progressivas do IPTU.

Da mesma forma, por meio do site da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, que é um órgão do Poder Executivo estadual o qual possui como objetivos principais a obtenção de recursos financeiros para o Estado por meio da arrecadação de tributos, foi obtida a legislação estadual do IPVA onde constam dados específicos deste imposto.

Houve a elaboração de duas tabelas nas quais foram inseridas e destacadas as progressões das alíquotas do IPTU de Belo Horizonte em razão da gradação do valor venal dos imóveis tributados pelo município, tornando possível a visualização de como o ente competente para a instituição de um imposto consegue estabelecer a progressividade tributária para um imposto de caráter real.

Foram realizadas comparações entre a legislação tributária municipal do IPTU de Belo Horizonte com a legislação tributária estadual do IPVA de Minas Gerais, com o intuito da verificação das semelhanças e distinções entre esses dois impostos.

2. Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva

Os princípios são as bases orientadoras de todo nosso sistema jurídico. Eles estão inseridos em nossa Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 com o objetivo de servir como referência para qualquer legislação infraconstitucional.

Os princípios constitucionais possuem alguns significados, servindo de verdadeiros mandamentos para todo ordenamento jurídico, como vemos a seguir:

Princípios são preceitos representativos das ideias gerais, dos quais se inferem outras proposições que são, por força disso, corolários daqueles. Constituem os mandamentos nucleares de um sistema, verdadeiro alicerce, ponto de partida, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência destas (OLIVEIRA, 2009, p. 53).

O autor destaca a relevância do significado dos princípios para a orientação das mais variadas normas que possam surgir em nosso sistema jurídico.

Seguindo essa orientação, na seara tributária, o princípio da capacidade contributiva estabelece relação direta com o princípio constitucional da isonomia, pois seu principal objetivo é a busca pela igualdade através da justiça fiscal. Como bem esclarece Harada (2001, p. 287) ao descrever que “o princípio da capacidade contributiva tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”.

Esse princípio aparece em evidência no art. 145, §1º da Constituição Federal, no qual a lei maior descreve “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988). Percebe-se com isso que o legislador constituinte quis destacar a importância em observar características pessoais e econômicas do contribuinte em busca da justiça fiscal quando da instituição de um novo imposto.

Seguindo os mandamentos desse princípio constitucional, Alexandre (2011, p. 60/61) expõe que o:

O legislador ordinário, ao elaborar as leis que instituem impostos, deve obrigatoriamente verificar a possibilidade de conferir caráter pessoal ao tributo. Havendo viabilidade, a pessoalidade é obrigatória. A finalidade clara do dispositivo é dar concretude ao princípio da capacidade contributiva, tratando diferentemente quem é diferente, na proporção das diferenças (desigualdades) existentes. É uma maneira de buscar a justiça social (redistribuir renda) utilizando-se da justiça fiscal (paga mais quem pode pagar mais) (ALEXANDRE, 2011, p. 60/61).

Exemplo típico desse princípio é o imposto de renda, pois se trata de um imposto pessoal de competência da União, no qual a lei que o instituiu está pautada no princípio da capacidade contributiva através da utilização do subprincípio da progressividade tributária.

Ainda, destacando a importância do cumprimento constitucional ao princípio da capacidade contributiva, o mesmo autor informa que:

(...) considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência (capacidade contributiva) (ALEXANDRE, 2011, p. 129).

Outrossim, o objetivo principal do princípio em tese está na ênfase atribuída ao fato de tal princípio ser um instrumento importante para a justiça social.

De fato, pode-se afirmar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 deu prioridade para a criação, sempre que for possível, de impostos pessoais em detrimento aos reais. Isso se deve a maior facilidade na identificação das características econômicas e financeiras de cada contribuinte que o imposto pessoal proporciona, já que no momento da tributação é levado em consideração seu poder aquisitivo, renda, entre outras características pessoais. Já, no caso específico dos impostos reais, ocorre a tributação sobre a coisa, pouco importando as características pessoais do contribuinte.

Esse é um ponto muito polêmico da esfera tributária, pois por mais que um imposto real num primeiro momento incida sobre determinado produto, em última instância seu ônus sempre recairá sobre a capacidade econômica de determinado indivíduo.

No ordenamento jurídico atual a capacidade contributiva é interpretada em dois sentidos. O primeiro é em sentido objetivo ou absoluto, onde se destaca a importância da identificação de riqueza capaz de ser tributada. Já o segundo é no sentido relativo, no qual deve ser levada em consideração a graduação da imposição tributária em face ao contribuinte do imposto.

O ponto primordial na aplicação do princípio da capacidade contributiva que deve ser analisado no momento da implementação de determinado imposto é a distinção entre a renda potencial e a renda efetivamente disponível de cada indivíduo. De acordo com Oliveira (2009, p.61), “a definição do princípio da capacidade contributiva encerra um *vero truísmo*: não se pode instituir imposto com valoração superior às condições de quem deve pagá-lo”. É clara a explicação do autor no sentido de que qualquer nova norma tributária deve ser produzida em consonância com o princípio da capacidade contributiva. A partir deste princípio básico da lei maior surgem dois subprincípios: a proporcionalidade e a progressividade tributária.

3. Proporcionalidade *versus* Progressividade Tributária

O princípio da proporcionalidade tributária está inserido em nosso sistema tributário nacional há vários anos. Foi um dos princípios pioneiros no regramento das primeiras espécies tributárias do nosso país. Segundo Sabbag (2010, p. 68) “no plano histórico, de há muito, a proporcionalidade

transita em abundância como vetusta técnica tributária, tendo sido originariamente apresentada a nós por meio dos intitulados “quintos” (20%), “dízimos” (10%) ou “décimas prediais”.

Como se pode perceber a proporcionalidade tributária é uma técnica que teve origem em épocas passadas e bem distintas das atuais, pois atualmente o sistema tributário do país apresenta normas muito mais complexas e com os mais variados tributos incidentes sobre centenas de fatos geradores distintos.

O fato é que mesmo com toda evolução e o aumento da complexidade tributária no Brasil, a maioria dos impostos ainda são regrados pelo princípio da proporcionalidade em suas respectivas legislações.

Através do princípio da proporcionalidade os impostos têm suas alíquotas graduadas “proporcionalmente” ao aumento das suas respectivas bases de cálculo, como se pode perceber nas palavras de Machado (2010, p.144), nas quais ele cita que a proporcionalidade é “utilizada para cálculo do tributo, que será sempre proporcional ao valor da base de cálculo, seja qual for o montante desta”.

Trazendo essa técnica da proporcionalidade tributária para termos práticos é possível imaginar, por exemplo, um cidadão que possui uma renda familiar mensal de R\$ 2.000,00 comparado a outro com renda mensal familiar de R\$ 20.000,00. Supondo que os dois necessitam comprar um mesmo tipo de produto, porém de qualidades distintas e, conseqüentemente preços diferentes. O indivíduo com renda menor opta pela compra do produto que custa R\$ 1.000,00, com alíquota do imposto de 10%, com isso ele arcará com R\$ 100,00 de carga tributária. O outro indivíduo com renda maior opta pela compra do mesmo tipo de produto, mas com uma qualidade superior ao do primeiro pagando o valor de R\$ 2.000,00, com a mesma alíquota de 10%, arcando com R\$ 200,00 de carga tributária.

Analisando apenas do ponto de vista da incidência dos impostos reais sobre o poder aquisitivo de ambos, pode-se chegar à conclusão de que a incidência do imposto real proporcional afetou em maior grau o poder aquisitivo do primeiro, restando uma renda de R\$ 1.900,00 em relação ao imposto, enquanto o segundo teve seu poder aquisitivo pouco afetado, restando uma renda de R\$ 19.800,00.

Agora, falando sobre o princípio da progressividade tributária, que segundo Machado (2010, p.139) a progressividade possui função de justiça fiscal da seguinte forma “com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”.

Trata-se de uma técnica tributária mais recente comparada à da proporcionalidade e que visa objetivamente dar cumprimento ao determinado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 através do princípio da capacidade contributiva, como bem ilustra Schoueri (2013, p.381) ao mencionar que “a progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva”. Diferentemente da proporcionalidade em que a alíquota permanece fixa, a progressividade se efetiva quando a alíquota de determinado imposto é aumentada conforme há uma elevação do valor da base de cálculo. Significa dizer que através desse princípio ocorre um aumento progressivo do valor a pagar do imposto conforme se tem uma base de cálculo maior.

Utilizando os dados do exemplo anterior na aplicação do princípio da progressividade tributária é possível notar a diferença em relação ao uso do princípio da proporcionalidade.

Portanto, os mesmos indivíduos com poderes aquisitivos distintos, necessitando e comprando os mesmos produtos de qualidades e preços diferentes, mas agora com a utilização de alíquotas progressivas de 10% para o produto de menor qualidade e de 30% para o de maior qualidade. Assim, o indivíduo com menor renda pagará de imposto os mesmos R\$ 100,00, enquanto o indivíduo com maior capacidade contributiva arcará com o valor do imposto de R\$ 600,00, pois além da base de cálculo ser maior (R\$ 2.000,00), também incidiu uma alíquota maior para o produto mais caro, ficando nítida a aplicação do princípio da progressividade em obediência ao princípio base da capacidade contributiva. Neste caso o primeiro indivíduo permaneceria com poder aquisitivo dos mesmos R\$ 1.900,00, já o segundo teria uma queda do seu poder aquisitivo para R\$ 19.400,00. Comparando os dois exemplos, nota-se que usando o princípio da progressividade o indivíduo com maior capacidade contributiva arcou com R\$ 400,00 a mais (R\$ 19.800,00 – R\$ 19.400,00) em relação ao resultado alcançado pelo princípio da proporcionalidade, levando-se em consideração apenas com o valor do imposto a pagar.

Através desses exemplos práticos fica clara a importância do uso da progressividade tributária como meio de tornar mais efetiva a justiça fiscal em nosso país, mesmo que isso se faça por meio dos impostos reais como veremos mais adiante.

4. A Progressividade Tributária e os Impostos Reais e Pessoais

Na atual conjuntura tributária predominam os impostos de caráter real, no qual o imposto incide diretamente sobre a “coisa”, deixando de lado as características pessoais do contribuinte. Isso ocorre, por exemplo, com impostos como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre outros. Os impostos reais geram uma dificuldade maior para que o legislador consiga obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Complementando tal raciocínio:

Nos casos em que a incidência é direta e pessoal, é fácil identificar quais as pessoas que serão tributadas, como no imposto de renda; mas, se o imposto é real e tem incidência indireta, como no IPI ou do ICMS, a transferência do ônus financeiro para outra pessoa dificulta a graduação na medida exata à capacidade de contribuir. Desse modo, o ICMS e o IPI incidentes sobre determinado produto têm o mesmo valor quando tal produto é adquirido por alguém muito pobre ou muito rico (BORBA, 2006, p. 28 e 29).

Para analisar essa dificuldade é preciso destacar as diferenças e características predominantes dos impostos reais e pessoais. Enquanto o primeiro foca a incidência do tributo sobre a “coisa”, o segundo leva em consideração as características pessoais do contribuinte. Reforçando essas definições, segue:

São reais os tributos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, subjetivos. Eles incidem objetivamente sobre coisas. Em contrapartida, são pessoais os tributos que

incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte (ALEXANDRE, 2011, p. 106).

O princípio da progressividade tributária, através do próprio texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu art. 145, §1º, no qual é descrito o trecho “e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” favorece a aplicabilidade da progressividade não apenas para impostos pessoais, mas também para os reais. É evidente que no caso dos impostos pessoais se torna mais prático a aplicabilidade da progressividade tributária, já que neste tipo de imposto são avaliadas as características econômicas e financeiras do contribuinte, porém não se pode afastar a possibilidade da graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte nos casos dos impostos reais, pois dependendo do valor gasto para a aquisição e a manutenção de determinado bem, de modo geral, é possível aproximar o nível da capacidade contributiva de um contribuinte.

Seguindo a lição de Carraza (2000, p.69) “a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem”, ou seja, o poder aquisitivo que um indivíduo deve possuir para realizar a aquisição de um determinado bem, por si só e não descartando as exceções, demonstraria sua capacidade econômica pessoal.

Este conceito evidencia que o legislador constituinte estabeleceu a necessidade de prover recursos financeiros aos federados, a fim de que possam atender suas demandas sociais, sem, contudo, onerar excessivamente o particular, muito menos aquele que pouca capacidade econômica possui, em consonância com a justiça fiscal.

Como poderá ser visto mais à frente, o IPTU, mesmo sendo um imposto de caráter real, já é expressamente considerado como um imposto progressivo na forma da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Para se entender tal possibilidade da aplicação do princípio da progressividade tributária sobre impostos reais e poder notar a importância que o uso desse princípio possui para o ente competente pela sua instituição, tanto em função da busca por receitas como, também, visando a menor interferência no poder aquisitivo do cidadão através da justiça fiscal, foram comparados dados extraídos da legislação tributária do Município de Belo Horizonte – MG (TABELAS 1 e 2).

Tabela 1 – Alíquotas progressivas para cálculo do IPTU, em vigor até 2009 – Lei nº 8.291/2001.

1. Imóveis Edificados	Valor (R\$)	Alíquotas (%)
<i>Ocupação Exclusiva Residencial</i>		
Imóveis com valor venal	Até 350.000	0,8
Imóveis com valor venal	Entre 350.000 e 500.000	0,9
Imóveis com valor venal	Acima de 500.000	1,0
Demais ocupações		1,6
2. Imóveis ou terrenos não-edificados		
Situados em logradouros com menos de três melhoramentos		1
Situados em logradouros com três ou mais melhoramentos		3

Fonte: Elaboração própria do autor a partir dos dados coletados junto a Câmara Municipal de Belo Horizonte – MG. Acesso em: 23/04/2014.

A aplicação de alíquotas progressivas com finalidade fiscal está explícita na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156, § 1º, I (foi acrescido pela Emenda Constitucional nº 29 de 2000).

Em Belo Horizonte, no que se refere à aplicação de alíquotas no período de estudo delimitado após 2000, o município alterou duas vezes a legislação municipal.

A primeira alteração se deu pela Lei nº 8.291/2001. As alíquotas que vigoraram até 2009 foram instituídas por esta lei, onde se verifica que ao determinar alíquotas de 0,8% para imóveis residenciais com valores venais até R\$ 350.000,00, a legislação municipal atribui apenas uma alíquota para diversos níveis de capacidade contributiva. Tributar um imóvel com valor venal de R\$ 40.000,00 e outro com valor venal de R\$ 150.000,00 ou R\$ 300.000,00 com a mesma alíquota significa tratar igualmente os desiguais, pois estes não possuem a mesma capacidade contributiva.

Ao considerar a faixa de alíquota intermediária de 0,9% para os imóveis residenciais, que tributa os valores venais de R\$ 350.000,00 a R\$ 500.000,00, nota-se que o universo de capacidade contributiva é mais restrito. Não há, a princípio, distância tão relevante entre os níveis de capacidade contributiva como na faixa anterior, embora, pelo princípio da progressividade, quanto mais alta a base de cálculo, mais alta deverá ser a alíquota aplicada.

Na última faixa de alíquota aplicada aos imóveis residenciais, observa-se que a alíquota de 1% para imóveis acima de R\$ 500.000,00 abrange extenso universo de capacidade contributiva sem a progressividade das alíquotas, nesse sentido, também tributa igualmente os que possuem diferentes capacidades contributivas reveladas pelos valores dos imóveis. Nesse aspecto, infere-se que, na vigência da Lei nº 8.291/2001, as faixas de alíquotas aplicadas aos imóveis residenciais, embora haja progressividade porque são aplicadas alíquotas ascendentes na proporção em que se aumenta a base de cálculo, estas são insuficientes e são distribuídas de forma que incidam sobre diferentes níveis de capacidade contributiva de forma igual.

Para os imóveis comerciais, a alíquota única de 1,6% (não leva em conta o valor do imóvel) causa distorção, pois tributa igualmente pequenos e grandes empresários possuidores de capacidades contributivas diferentes.

A tributação para os lotes vagos, com duas faixas de alíquotas baseadas não em valor do imóvel, mas em localização, com melhoramentos ou não, foge à análise do estudo proposto por se tratar de aplicação da extra fiscalidade ao imposto.

A igualdade impõe que se tributem diferentemente os desiguais, na proporção em que se diferenciam. Então, para se atender ao princípio da isonomia e, sobretudo, ao princípio da capacidade contributiva, devem-se estabelecer alíquotas progressivas na medida em que se aumente a base de cálculo.

Tabela 2 – Faixas das alíquotas aplicadas aos imóveis – Lei nº 9795, de 28/12/2009.

Tipo de Imóvel	Valor (R\$)	Alíquotas (%)
1. Imóveis Edificados		
<i>1.1 Ocupação Residencial</i>		
Imóveis com valor venal	Até 80.000	0,6

Imóveis com valor venal	Entre 80.000 e 200.000	0,7
Imóveis com valor venal	Entre 200.000 e 350.000	0,75
Imóveis com valor venal	Entre 350.000 e 560.000	0,8
Imóveis com valor venal	Entre 560.000 e 800.000	0,9
Imóveis com valor venal	Entre 800.000 e 1.000.000	0,95
Imóveis com valor venal	Acima de 1.000.000	1,0
1.2 Ocupação não-residencial e demais ocupações		
Imóveis com valor venal	Até 30.000	1,20
Imóveis com valor venal	Entre 30.000 e 100.000	1,30
Imóveis com valor venal	Entre 100.000 e 500.000	1,40
Imóveis com valor venal	Entre 500.000 e 1.000.000	1,50
Imóveis com valor venal	Acima de 1.000.000	1,60
2. Lotes ou terrenos não edificados		
Imóveis com valor venal	Até 40.000	1,0
Imóveis com valor venal	Entre 40.000 e 300.000	1,6
Imóveis com valor venal	Entre 300.000 e 600.000	2,0
Imóveis com valor venal	Entre 600.000 e 1.000.000	2,5
Imóveis com valor venal	Acima de 1.000.000	3,0

Fonte: Elaboração própria do autor a partir dos dados coletados junto a Câmara Municipal de Belo Horizonte – MG. Acesso em: 23/04/2014.

A segunda alteração foi estabelecida pela Lei nº 9795, de 28/12/2009, que, entre outras providências, altera para sete as faixas das alíquotas aplicadas aos imóveis residenciais, identifica-se:

- a) O legislador estabelece sete níveis de alíquotas progressivas para os imóveis residenciais, que vão de 0,6 % a 1%. As sete faixas de alíquotas possuem maior abrangência, pois alcançam níveis mais altos de capacidade contributiva.
- b) Aos imóveis não residenciais e demais ocupações, o legislador também conferiu faixa mais alta de alíquotas, saltando de apenas uma (1,6%) para cinco (variando de 1,2% a 1,6%).
- c) Quanto aos lotes ou terrenos não edificados, são cinco alíquotas que variam entre 1% e 3%, aplicadas ao valor venal dos imóveis. A lei anterior, apesar das alíquotas serem as mesmas, estabelecia duas faixas de alíquotas.

A partir do art. 5º, Parágrafo único da Lei nº 9.795/2009, foi inserido também o efeito cascata, que ocorre quando existe mais de uma incidência sobre a mesma riqueza. Há a divisão do valor do imóvel em diversas faixas de incidência, cada uma sujeita a uma alíquota distinta, ou seja, os valores dos imóveis são cobrados por faixas de alíquota. Nas faixas em que o valor é igual ao de um imóvel mais barato, o imóvel mais caro paga a mesma alíquota. O valor do imposto é a soma dos valores obtidos em cada faixa de incidência.

Um exemplo de cobrança do imposto com alíquotas aplicadas em efeito cascata: no caso de um imóvel de R\$ 100.000,00, o contribuinte paga 0,6% de R\$ 80.000,00 (alíquota para imóveis até esse valor) e dos R\$ 20.000,00 restantes paga 0,7% (alíquota válida para imóveis entre R\$ 80.000,00 e R\$ 200.000,00). Portanto, o imposto será de R\$ 620, o que corresponde a uma alíquota efetiva de 0,62%.

No caso da aplicação da legislação anterior, o mesmo exemplo seria calculado da seguinte forma: imóvel com valor venal de R\$ 100.000,00 e alíquota de 0,7% sobre o valor total, que é a faixa desse imóvel; o imposto seria de R\$ 700.

Dessa forma, na aplicação de alíquotas em efeito cascata atinge-se de forma mais justa a capacidade contributiva, pois até certo valor todos pagam sobre a mesma base de cálculo, a partir daí, se paga sobre alíquota progressiva somente sobre a base de cálculo excedente.

Na análise comparativa das alíquotas aplicadas aos imóveis residenciais no período de 2000 a 2009 (três faixas) com as alíquotas previstas para aplicação em 2010 (sete faixas), infere-se que as primeiras atendem de forma incipiente ao princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Três faixas de alíquotas não têm abrangência suficiente para alcançar diversos universos de capacidade contributiva.

De acordo com análise feita da legislação municipal, as alíquotas impostas variam de 0,6% a 3% (lotes ou terrenos não edificados). Entretanto, no IPTU, nem sempre é possível avaliar se as alíquotas aplicadas são ou não confiscatórias, em função de outros fins que permeiam o imposto, como a finalidade extrafiscal, por exemplo. Por isso, não será feita essa análise.

Com o intuito de compreender a legislação municipal do IPTU no município de Belo Horizonte após a Emenda Constitucional nº29 e diante dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade tributária, na análise geral efetuada, nota-se, considerando a Lei atual, nº 9.795/2009, em relação à Lei nº 8.291/2001, no que se refere à alteração das alíquotas, que o município busca imprimir justiça tributária ao IPTU, pois elevado número de alíquotas certamente atinge progressivamente também vários níveis de capacidade contributiva.

Ocorre que o IPTU, mesmo sendo um imposto do tipo real, foi intitulado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 com a possibilidade da sua cobrança de forma progressiva respeitando o princípio da capacidade contributiva. Isso foi possível graças a Emenda Constitucional nº29/2000, que possibilitou aos municípios a instituição de alíquotas progressivas conforme a variação crescente do valor dos imóveis.

Quanto ao IPVA, ainda carece do seu reconhecimento, por parte do legislador constituinte, como um imposto progressivo, mas algumas considerações sobre esta questão serão tratadas na seção seguinte.

5. Comparações entre Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Os entes federativos municipais vêm priorizando a aplicação do princípio da progressividade tributária em respeito ao mandamento da lei maior no sentido de que os impostos deverão ser aumentados em razão da capacidade contributiva do contribuinte, conforme pontua o autor:

A Emenda Constitucional 29/2000 autorizou que as alíquotas do IPTU sejam progressivas em razão do valor do imóvel. Mesmo antes da autorização expressa, vários Municípios adotaram tal técnica, sob o argumento de que seria presumível que os imóveis mais valiosos pertencessem a pessoas com

maior capacidade contributiva, de forma que a progressividade da alíquota seria uma maneira de tornar a incidência tributária mais isonômica (ALEXANDRE, 2011, p.639).

No caso específico do IPTU, até a emenda nº29/2000, o Supremo Tribunal Federal decidiu reiteradamente sobre o tema proibindo a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel, sob o argumento de que a única progressividade prevista constitucionalmente para o IPTU era de caráter extrafiscal e que, ademais, não caberia progressividade fiscal no referido imposto, visto que o mesmo tem caráter real.

O IPVA, de forma semelhante ao IPTU, é um imposto de caráter real e que possui função única fiscal, como bem explica Alexandre (2011, p.636) ao definir as características principais do IPVA “trata-se de tributo com finalidade marcadamente fiscal, pois tributa uma manifestação de riqueza do contribuinte com o objetivo de carrear recursos para os cofres públicos estaduais”.

Cabe aqui, abrir um parêntese para tratar do significado dos impostos de caráter fiscal e extrafiscal.

Um imposto possui caráter fiscal quando a sua criação pelo ente competente visa como objetivo principal a arrecadação de recursos financeiros para o próprio ente. Para Torres (2004), fiscais são os impostos que visam especificamente à arrecadação de recursos financeiros, ou seja, se caracterizam pela destinação de ingressos ao fisco.

De outra forma, ocorre a extrafiscalidade quando o governo institui um imposto por motivos alheios a intenção de arrecadar recursos financeiros para o estado, visando, por exemplo, regular o mercado.

Nas palavras de Machado (2010), a extrafiscalidade fica caracterizada quando um imposto é instituído com o objetivo principal de interferir no meio econômico e social, visando um resultado diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

As mesmas definições são empregadas à progressividade fiscal e extrafiscal, conforme relata Harada (2001, p. 329) “A progressividade fiscal, decretada no interesse único da arrecadação tributária (...)” e “(...) a progressividade extrafiscal está atrelada ao poder regulatório do Estado.

A progressividade fiscal do IPTU foi tratada expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 156, §1º, inciso I, inserido pela Emenda Constitucional nº 29/2000, conforme segue:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - (...)

III - (...)

IV - (...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Nas palavras de Alexandre (2011, p. 642) “na progressividade fiscal do IPTU, ao aumento da base de cálculo corresponderá um incremento da alíquota”. Demonstra-se que tal inciso reflete puramente o princípio da progressividade fiscal.

Agora, ao se interpretar o inciso II do § 1º do art. 156, em princípio, tal dispositivo pode ser considerado como uma possibilidade de uso da progressividade. Porém, contrariando tal pressuposto, segue:

Não se pode afirmar que a diferenciação de alíquotas aqui tratadas é mais um caso de progressividade. Na progressividade, se estabelece uma função quase linear entre uma grandeza e outra, de forma que o crescimento de uma implicará a majoração da outra. Assim, na progressividade fiscal do IPTU, ao aumento da base de cálculo corresponderá um incremento da alíquota (ALEXANDRE, 2011, p. 642).

Assim, segundo o autor, não há que se falar em progressividade fiscal em se tratando do inciso II, § 1º, art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pois deve haver uma razão direta entre o aumento do valor do imóvel e a progressão da alíquota, e não em razão das características do imóvel, como ocorre nesse inciso.

Seguindo esse raciocínio do inciso II referente ao IPTU, de forma parecida o IPVA ao ser tratado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com o advento da EC 42/2003, passou a prever que o imposto poderá ter alíquotas diferentes em função do tipo e da utilização do veículo (ALEXANDRINO, 2006). Esse dispositivo constitucional está inserido no art.155, §6º, inciso II, conforme segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I – (...)
 II – (...)
 III - propriedade de veículos automotores.
 § 6º O imposto previsto no inciso III:
 I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;
 II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Analisando o inciso II, fica muito clara a semelhança com o mesmo inciso referente ao IPTU na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Enquanto no IPTU diz que a alíquota será diferente em razão da localização e uso do imóvel, para o IPVA a regra é que a alíquota poderá ser diferenciada conforme o tipo e uso do veículo, inclusive essa discricionariedade é adotada por quase todos os Estados do nosso país, senão todos. Observando as possibilidades de instituição de alíquotas utilizadas pelos Estados conforme condições específicas de cada veículo automotor, segue exposição do autor:

Atualmente, podem ser estipuladas alíquotas diferentes para veículos utilitários e de passeio (variação quanto ao tipo). Também podem ser criadas alíquotas menores para veículos de aluguel (taxi) e de transporte escolar, e maiores para veículos particulares (variação quanto à utilização) (ALEXANDRE, 2011, p.636).

Retornando ao IPTU, com a promulgação da EC 29/2000, foi inserido o inciso I, no qual ficou estipulada a possibilidade dos municípios poderem instituir o IPTU com alíquotas progressivas conforme a variação do valor venal dos imóveis, correspondendo especificamente a uma progressividade fiscal. Assim, esse novo preceito constitucional do IPTU direciona no sentido de que as pessoas possuidoras de imóveis mais valiosos, que presumivelmente são pertencentes a cidadãos com maior capacidade contributiva, devem contribuir com um valor progressivamente maior do imposto comparado às pessoas que possuem imóveis de menor valor.

Para visualizar as semelhanças das características tributárias do IPVA e IPTU, segue o quadro comparativo 1 em que consta de um lado o Decreto N° 43.709 de 23 de Dezembro de 2003 que regulamenta o IPVA do Estado de Minas Gerais e, do outro, a Lei N° 5.641 de 22 de Dezembro de 1989 que institui o IPTU do Município de Belo Horizonte, além de outros tributos.

Quadro 1 – Comparativo entre IPVA do Estado de MG e o IPTU do Município de Belo Horizonte.

Especificações do Imposto	IPVA do estado de Minas Gerais	IPTU do município de Belo Horizonte
NORMA	Decreto N° 43.709 de 23 de Dezembro de 2003.	Lei N° 5.641 de 22 de Dezembro de 1989.
INCIDÊNCIA	Incide sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.	Incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do Município.
FATO GERADOR	Para veículo novo, na data da sua aquisição pelo consumidor; Para veículo usado, no dia 1° de janeiro de cada exercício; Para veículo importado pelo consumidor, na data de seu desembarço aduaneiro.	Considera-se ocorrido o fato gerador do IPTU no dia 1° de janeiro de cada exercício financeiro.
CONTRIBUINTE	Contribuinte do IPVA é a pessoa física ou jurídica proprietária de veículo automotor.	Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o seu possuidor.
BASE DE CÁLCULO	Valor venal do veículo.	Valor venal do imóvel.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando a comparação das informações relacionadas às especificações de cada imposto é possível verificar a similaridade entre eles.

Partindo da especificação “incidência” o IPVA atua sobre a propriedade do veículo automotor e o IPTU, além de incidir sobre outros tipos de poderes sobre imóveis, também atua sobre a propriedade do imóvel.

Em relação à ocorrência do “fato gerador” o IPVA, no caso de veículos usados, ocorre em 1° de janeiro de cada exercício, assim como o “fato gerador” do IPTU, da mesma forma, ocorre no dia 1° de janeiro de cada exercício.

O contribuinte do IPVA, independentemente de ser pessoa física ou jurídica, é o proprietário do veículo automotor, e o IPTU tem como contribuinte o proprietário do imóvel.

Por último, a “base de cálculo” do IPVA é o valor venal do veículo e a do IPTU é o valor venal do imóvel.

Dessa forma, demonstra-se que o IPVA possui muitas características semelhantes ao IPTU, somado ao fato dos dois impostos serem de caráter real e fiscal em nosso sistema tributário.

Se no caso específico do IPTU o legislador constituinte optou por decretar expressamente se tratar de um imposto progressivo em razão do valor venal dos imóveis, porque não o faz, se tratando do IPVA, em razão do valor venal dos veículos automotores, já que nos dois casos há a manifestação, mesmo que indireta, de capacidade contributiva por parte dos devidos proprietários? Esse questionamento fica mais plausível nos comentários do competente autor, que segue:

Assim, se hoje se cobra um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, é porque, de um ponto objetivo (geral), quem tem um automóvel deve ter condições financeiras melhores que as de quem não têm. Do mesmo modo, quem tem um automóvel de luxo deve ter maiores condições econômicas, se comparado àquele que tem um veículo popular. Claro está que tal raciocínio, por seu caráter geral, logo é contestado: apontar-se-ão, aqui ou ali, uma pessoa rica que opta por não ter automóvel, de um lado e, de outro, aquele que possui um automóvel, mas o adquiriu por financiamento, tendo uma dívida equivalente ao valor do automóvel. Para o legislador, isso é irrelevante: quem tem um automóvel, objetivamente, deve ter condições para tanto. Se uma pessoa não tem meios para pagar o imposto que aquela propriedade implica, vale o mesmo raciocínio daquele outro que não pode pagar o condomínio do imóvel onde habita: cabe-lhe escolher entre pagar os encargos da propriedade ou, se preferir, desfazer-se dela e viver de acordo com os seus meios. O que não se aceita é que alguém pretenda ostentar um padrão de vida e não assumir os encargos que este exige (SCHOUERI, 2013, p. 203).

Diante dos argumentos do próprio autor, não restam dúvidas de que assim como uma pessoa pode demonstrar grande capacidade contributiva ao possuir um imóvel de alto padrão, também ocorre tal demonstração com quem possua um veículo de luxo, o que embasa tal questionamento sobre a expressa progressividade constitucional do IPTU e a omissão da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 perante o IPVA.

Na seara tributária a progressividade, nos casos específicos de impostos reais, só é possível através da permissão expressa da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Essa regra é reforçada com as palavras de Alexandrino e Paulo (2006b, p.47) quando descrevem que “a progressividade dos impostos reais, baseada no valor da base de cálculo, só é admitida se estiver expressamente prevista na própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como, agora, é o caso do IPTU”.

Pode-se também notar essa posição sobre a necessidade de mandamento expresso na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, através da súmula nº 668 do STF “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Com isso nota-se o posicionamento doutrinário de que não é todo imposto real que pode ser considerado progressivo sem que antes tenha ocorrido a expressa permissão constitucional, o que torna necessário, para o tratamento do IPVA como um imposto de caráter progressivo fiscal, ser expressamente reconhecido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 da mesma forma como ocorreu com o IPTU, sendo progressivo com base no valor venal do veículo automotor.

6. Considerações Finais

No presente trabalho compararam-se as práticas adotadas na imposição do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com o princípio da progressividade.

Também foram esclarecidos pontos importantes sobre os pensamentos de renomados tributaristas brasileiros, a respeito do Princípio da Progressividade Tributária, através do qual demonstrou tratar-se de um instrumento indispensável de redistribuição de riquezas, que é a garantia do estado democrático de direito.

No caso do IPVA deparou-se com pensamentos doutrinários divergentes, onde de um lado, defendem a impossibilidade de adoção do princípio da progressividade fiscal e de outro, há aqueles que enxergam compatibilidade com as práticas de alíquotas variáveis em razão do valor venal do veículo para o tributo, e quanto ao IPTU, ficou nítido que tanto os estudiosos quanto a própria carta magna, o reconhecem como um imposto progressivo em razão do valor venal do bem tributado.

Foram identificadas certas semelhanças entre esses dois impostos de caráter real, o que demonstra a propensão do IPVA para que, assim como se sucedeu com o IPTU, seja reconhecido constitucionalmente como um imposto progressivo em razão da sua importância para o ente federativo e em prol da justiça fiscal.

A progressividade fiscal busca dar efetividade à isonomia e a respeitar a capacidade contributiva defendida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, enquanto fator primordial na busca da justiça fiscal. Entretanto, esse princípio ainda é pouco usado no Brasil, principalmente em relação aos impostos de caráter real, mesmo isso não sendo vedado pela nossa Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Referências bibliográficas

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 5º Ed. São Paulo: Método, 2011.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3º ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 21º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- BRASIL. Constituição da República Federativa (1988). **Constituição Federal do Brasil**. São Paulo: Escala, 2007.
- CÂMARA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE. **Lei 5.641 de 1989, Lei nº 8.291 de 2001 e Lei nº 9.795 de 2009**. Disponível em: <<http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao>>. Acesso em 23 de abril 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15º ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7º Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- OLIVEIRA, José. **Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina, Jurisprudência**, 5ª edição. Saraiva, 2009. Vital Book file. Minha Biblioteca.

SÁ, José Delfino et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. **Rev. Adm. Pública**, Fev 2013, vol.47, no.1, p.105-132. ISSN 0034-7612. Disponível em: <<http://www.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: 28/04/2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERIAS. **Decreto n° 43.709 de 2003**. Disp: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ipva/>. Acesso em 25 de abril 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

XIMENES, Fernando Braz Ximenes. O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal. **Boletim Jurídico**, jan 2012, no. 953, p.2470. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2470>>. Acesso em: 28/04/2014.