

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DO CERRADO
PATROCÍNIO
Graduação em Direito**

**INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO E DA APREENSÃO DE
VEÍCULOS POR DÉBITO DE IPVA**

Marcelo Ferreira Brito

**PATROCÍNIO - MG
2015**

MARCELO FERREIRA BRITO

**INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO E DA APREENSÃO DE
VEÍCULOS POR DÉBITO DE IPVA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharelado em Direito, pelo Centro Universitário do Cerrado de Patrocínio.

Orientador: Ms. Professor Rodrigo Fernando Lopes



Centro Universitário do Cerrado de Patrocínio
Curso de Graduação em Direito

Trabalho de conclusão de curso intitulado “*Inconstitucionalidade da Remoção e da Apreensão de Veículos por débito de IPVA*”, de autoria do graduando Marcelo Ferreira Brito, aprovado pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Prof. Ms. Rodrigo Fernando Lopes – Orientador
Instituição Unicerp

Prof. Ms. Izabel Rosa Moreira
Instituição Unicerp

Prof Ms. Marcelo Rodrigues Lemos
Instituição Unicerp

Data de aprovação 02/07/2015

Patrocínio, 02 de julho de 2015

DEDICO este trabalho aos meus pais, que, com abnegação e sabedoria, me apoiaram e incentivaram ao longo de toda a minha trajetória acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela inspiração e força durante a árdua tarefa de confeccionar esse trabalho de Conclusão de Curso, representativo do fim da longa caminhada, que foi a graduação.

Agradeço aos meus pais por estarem sempre do meu lado, e por me darem sempre total apoio nos momentos que mais precisei.

Agradeço ao professor Rodrigo Lopes pela confiança e por ter me auxiliado, durante a execução deste trabalho, fomentando a pesquisa e me ajudando a organizar as ideias.

Agradeço à professora Izabel pela ajuda na formatação e normalização deste trabalho, bem como a todos os professores que fizeram parte dessa trajetória de cinco anos, do primeiro até o último dia do curso, por cada ensinamento repassado, o que foi de suma importância.

Agradeço a minha namorada Tatiane Martins, pela companhia e carinho nos momentos bons e, principalmente, nos difíceis.

Enfim, agradeço a todos os amigos e colegas que apoiaram nesta caminhada.

*Teu dever é lutar pelo Direito, mas se um dia encontrares o
Direito em conflito com a Justiça, luta pela Justiça.*

Eduardo Juan Couture Etcheverry

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem por objetivo demonstrar a inconstitucionalidade da remoção de veículos por débito de IPVA, conforme previsto no Código de Trânsito Brasileiro. Para tanto, o trabalho foi organizado da seguinte forma: primeiro foram tratados dos aspectos históricos e teóricos do IPVA; em segundo momento, foi falado sobre o processo para constituição e exigibilidade dos débitos tributários (processos administrativo e judicial tributário). Em terceiro momento, foram traçados aspectos relevantes do princípio do devido processo legal, nas suas feições: material e formal, além de seus corolários da ampla defesa e o contraditório, acesso à justiça e proporcionalidade; e em quarto momento, foi mostrado, propriamente, de como se dá a inconstitucionalidade da medida de remoção e apreensão de veículos por débito de IPVA, que é devido a não obediência ao princípio do devido processo legal, onde o Estado se vale de sanções tributárias anômalas, coagindo o contribuinte a pagar o IPVA, desobedecendo ao devido processo legal, conforme insculpido na Constituição Federal. Logo, o segundo e terceiros tópicos, têm estreita correlação, pois enquanto aquele demonstra o correto caminho, para que o fisco possa exigir a quitação do débito tributário, este traça os aspectos constitucionais do princípio do devido processo legal que é violado.

Palavras-chave: Apreensão e remoção de veículos. Devido Processo Legal. Inconstitucionalidade. IPVA. Processo administrativo e judicial tributário.

LISTA DE SIGLAS

CADIN	Cadastro de Créditos não Quitados do Setor Público
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CONTRAN	Conselho Nacional de Trânsito
CF/88	Constituição Federal de 1988
CRLV	Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
DENATRAN	Departamento Nacional de Trânsito
DETRAN	Departamento Estadual de Trânsito
DNER	Departamento Nacional de Estradas de Rodagem
EC	Emenda Constitucional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automóveis
REsp	Recurso Especial
RExt	Recurso Extraordinário
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF	Taxa Rodoviária Federal
TRU	Taxa Rodoviária Única

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 ASPECTOS RELEVANTES DO IPVA E LICENCIAMENTO DO VEÍCULO	
AUTOMOTOR	10
2.1 Aspectos históricos	10
2.2 Aspectos teóricos	13
2.2.1 Conceito de tributo e de imposto	13
2.2.2 IPVA e ausência de lei complementar delimitadora	14
2.2.3 Hipótese de incidência e fato gerador	14
2.2.4 Aspectos material, temporal, espacial do IPVA	16
2.2.5 Base de cálculo e alíquota do IPVA (elementos quantitativos)	18
2.3 Licenciamento dos veículos automotores	19
3 EXIGIBILIDADE DO <i>QUANTUM DEBEATUR</i> TRIBUTÁRIO: devido processo	
legal tributário	21
3.1 Processo Administrativo Fiscal	21
3.1.1 Fase não contenciosa	24
3.1.2 Fase contenciosa	26
3.2 Dívida ativa	27
3.3 Processo Judicial Tributário	29
4 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	31
4.1 Devido processo legal: feição formal / adjetivo / processual	33
4.1.1 Princípio da ampla defesa e do contraditório	34
4.1.2 Direito de acesso à Justiça	35
4.2 Devido processo legal: feição material / substantiva	36
5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO DE VEÍCULOS POR DÉBITO	
DE IPVA: violação do devido processo legal tributário	38
5.1 Das sanções anômalas tributárias / sanções políticas	46
5.2 Análise casuística	47
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

À luz do paradigma do Estado Democrático de Direito, o presente trabalho tem por escopo trazer à baila a discussão sobre a inconstitucionalidade da remoção/apreensão de veículos por débito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), prevista no Código de Trânsito Brasileiro (CTB), que viola preceitos tutelados pela Constituição Federal de 1988.

A remoção de veículos com a finalidade, ainda que implícita, de efetivar cobrança do débito de IPVA choca-se frontalmente com o princípio do devido processo legal e seus corolários, quais sejam: ampla defesa e do contraditório, direito de acesso à justiça e à proporcionalidade.

Para construir de forma coesa essa problemática, o trabalho foi desenvolvido em quatro capítulos. O primeiro capítulo (item 2) destinou-se a contextualizar o assunto, trazendo fatores teóricos e históricos relativos ao IPVA, bem como a forma que se procede ao licenciamento de veículos automotores à luz do CTB.

Ao seu turno, no segundo capítulo (item 3), foi tratado do procedimento para a exigibilidade do débito tributário, nas esferas administrativa e judicial. Já o terceiro capítulo (item 4), debruçou-se na análise do princípio devido processo legal, nas suas vertentes material e formal.

Dando correlação e adentrando especificamente à temática do trabalho, o quarto capítulo (item 5) preocupou-se especificamente em analisar a inconstitucionalidade da remoção de veículos por débito de IPVA. Nesse capítulo, foi demonstrado que o CTB, ao prever a constrição da propriedade do veículo automotor, a deslinde do não licenciamento, o qual é negado em razão de débitos tributários, frustra o regular processo para a constituição e exigibilidade do crédito tributário.

Assim sendo, a remoção de veículos, em decorrência do não licenciamento, formalizado pelo Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos Automotores (CRLV), é medida eivada de inconstitucionalidade, uma vez que o Estado usa de mecanismos impróprios para coagir o contribuinte a quitar o débito tributário, violando o devido processo legal com todas as suas garantias.

Para o desenvolvimento e construção da temática, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica a partir de doutrina, legislação e jurisprudências de diversos tribunais.

O objetivo que se busca, com o presente trabalho, é trazer aos operadores do Direito um posicionamento crítico, acerca da necessidade de sintonia entre as regras e princípios. Em outras palavras, não se deve descurar de conciliar os textos legais com os princípios constitucionais. Os princípios revelam o verdadeiro espírito das normas, além de ser um norte para correlacionar o direito com a ideia de justiça. Nesta medida, caso o texto legal desvirtue e tente sobrepujar os mandamentos principiológicos deve ser extirpado do ordenamento jurídico.

2 ASPECTOS RELEVANTES DO IPVA E LICENCIAMENTO DO VEÍCULO AUTOMOTOR

Com fito de contextualizar o assunto, neste tópico, será exposta a origem histórica do IPVA, além de seus principais aspectos teóricos. Ainda assim, foi destinado especial atenção ao procedimento de licenciamento de veículos automotores à luz do Código de Trânsito Brasileiro.

2.1 Aspectos históricos

Neste subtópico, será explorado o desenvolvimento histórico que levou a origem do IPVA. Nem sempre esse tributo teve a roupagem de imposto, sendo que por muito

tempo foi considerado como taxa, inicialmente, através da Taxa Rodoviária Federal (TRF) e, posteriormente, a Taxa Rodoviária Única (TRU).

O início da ideia do que seria o IPVA, remonta ao ano de 1968, ou seja, ainda sobre a égide da Constituição de 1946, quando foi editado o Decreto-lei nº 397, que instituiu a Taxa Rodoviária Federal.

A TRF incidia sobre todo veículo motorizado em âmbito nacional e era calculada sobre a monta de 0,5% do valor de cada veículo, conforme tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER). O escopo dessa taxa era custear projetos e obras de conservação e restauração de rodovias federais.

A instituição da TRF, conforme se observa, era destinada somente a União. Isso fez com que os Estados e Municípios instituíssem suas próprias taxas, o que ocasionou uma múltipla tributação sobre a mesma base de cálculo, qual seja: veículo motorizado.

Nesse sentido, ensina o professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em esclarecedora análise, *ex vi*:

(...) a despeito da “taxa rodoviária, instituída pela União, diferentes Estados e Municípios, no pretense exercício das atribuições constantes dos artigos 27 e 30, I, ambos da CR/46, posteriormente dispostas no artigo 19, II da CR/67, e no artigo 18, I da CR/67, com redação determinada pela EC nº 01/69, que outorgavam competência concorrente para a instituição de taxas, instituíram suas próprias “taxas” à luz de diferentes critérios quantitativos que chegaram a induzir condutas elisivas por parte dos contribuintes. (SILVA, 2011, p. 31)

Desta forma, visivelmente, essa tributação não havia como perdurar, em decorrência, como dito, da múltipla taxação e conseqüente insatisfação do contribuinte.

Nesse contexto, visando sanar esse quadro controvertido, através do Decreto-lei 999/69, foi implementada a Taxa Rodoviária Única, que eliminou todas as outras taxas sobre os veículos e cuja arrecadação ficava sob a responsabilidade dos Estados, Distrito Federal e Territórios.

O lançamento da TRU era feito anualmente, sendo devida pelos proprietários de veículos automotores, registrados e licenciados em todo o território nacional. A

repartição das receitas desse tributo era realizada da seguinte forma: 40% eram repassados para o DNER e os outros 60% eram rateados entre os Estados e Municípios, conforme dispusesse a legislação estadual.

Numa análise da TRF e da TRU, extraí-se que o fato gerador, dos referidos tributos, não era vinculado a uma prestação estatal divisível, que é a característica das taxas. Ao contrário, o fato gerador, na prática, nada tinha a ver com uma contraprestação estatal; além de sua destinação ser, indiscutivelmente, a uma finalidade indivisível. Nesse contexto, no de 1985, através da emenda constitucional de número 27, que alterou a então Emenda Constitucional de 69, nasceu o IPVA.

Desta forma, ensina a doutrina especializada:

O IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – foi criado pela Emenda Constitucional nº 27, de 28.11.85, ainda sob a égide da Constituição de 1967, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 01/69. Surgiu no ordenamento jurídico pátrio em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, então cobrada anualmente pela União por ocasião e como requisito do licenciamento dos veículos. (SILVA, 2011, p. 30)

Ainda assim, Silva (2011, p. 31) nota que é “Fácil perceber que, de fato, a existência de um genuíno imposto finalístico sobre a propriedade de veículos automotores no Brasil não é recente, vindo a Emenda Constitucional (EC) 27 sanear seus patentes vícios de inconstitucionalidade”.

Enfim, no ano de 1988, a Carta Política, nos termos do artigo 146, III, “a”, recepcionou o IPVA, entregando aos Estados e Distrito Federal a competência tributária para a instituição desse tributo.

Hodiernamente, o IPVA é importante fonte de receita para os cofres públicos, sendo todo ano, arrecadados expressivos valores. Conforme estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), só em 2014, foi arrecado no país a quantia de R\$ 26,910 bilhões, o que significou um aumento de 21,72% em relação a 2013. Ainda assim, segundo o IBPT, é prevista a arrecadação, somente em 2015, de R\$ 32,756 bilhões.

Essa expressividade deve-se ao número crescente da frota de veículos automotores no Brasil. Em recente levantamento do Departamento Nacional de Trânsito (DENATRAN), verificou que a frota de veículos automotores em janeiro de 2015 era de 87.073.671 (oitenta e sete milhões, setenta e três mil e seiscentos e setenta e um) veículos.

2.2 Aspectos teóricos

2.2.1 Conceito de tributo e de imposto

Antes de adentrar nos desdobramentos teóricos do IPVA, importante é conceituar tributo, que é o gênero, no qual está subscrito o imposto. A luz do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “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”.

Vale destacar do conceito acima, que o ato de cobrança do imposto é vinculado, não cabendo juízo de discricionariedade, por parte do Fisco, fundado nos pilares de oportunidade ou conveniência.

Por conseguinte, o conceito de imposto vem insculpido no artigo 16 do CTN, nos seguintes termos: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Logo se extrai que a principal característica do imposto é a sua característica de não possuir natureza contraprestativa. Ou seja, o imposto tem como finalidade precípua abastecer os cofres públicos, sem necessitar destinar especificamente o objeto de sua arrecadação.

O contrário, a título de exemplificação, ocorre com as taxas que possuem natureza contraprestativa, estando vinculado ou atividade do poder de polícia ou prestação de um serviço público, consoante dispõe o artigo 77 do CTN.

2.2.2 IPVA e ausência de lei complementar delimitadora

Assim, cumpre dizer que o IPVA é regido pela Constituição Federal, através do artigo 155, inciso III e §6º, que atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir estes impostos.

Fato merecedor de nota é que esse imposto não possui legislação complementar, estipulando normas gerais, conforme mandamento do artigo 146, III, da CF/88. Nesse sentido, leciona o professor Leandro Paulsen:

A inexistência de normas gerais relativas ao imposto implicou a legitimidade dos Estados para ditar as normas indispensáveis à sua instituição, o que veio ser cumprido no exercício da competência legislativa plena (§3º, art. 24, CF, c/c §3º, art. 34 do Ato das Disposições Transitórias), consoante postura jurisprudencial. (PAULSEN e MELO, 2012, p. 432)

Nesse prisma, considerando a ausência de norma geral, através de lei complementar, a norma tributária deverá conter seu espectro de abrangência em perfeita consonância com a regra-matriz de incidência tributária, entalhada na Constituição. (SILVA, 2011, p.24)

2.2.3 Hipótese de incidência e fato gerador

Cumpre esclarecer que hipótese de incidência não se confunde com o fato gerador do tributo. Ressalta-se que isto não é pacífico na doutrina pátria.

Para o professor Machado (2014, p. 130), a diferença é tênue, sendo que “No Brasil tem predominado, porém, a expressão ‘fato gerador’, que se deve à influência do Direito Francês, sobretudo pela divulgação, entre nós, do trabalho de Gaston Jèze

específico sobre o tema”. Nessa linha de pensamento, fato gerador e hipótese de incidência são conceitos similares.

Inobstante ao ilustre posicionamento, torna-se importante salientar que outra parcela da doutrina pátria, de cunho tradicionalista, aderiu-se ao conceito apartado e distinto de hipótese de incidência e fato gerador.

Para Cassone (2007, citado por Sabbag, 2013 p. 590), a hipótese de incidência tributária representa a “descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”.

Lado outro, na lapidada lição do professor Eduardo Sabbag, fato gerador:

Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de “fato”. Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o *fato gerador* ou *fato jurígeno*.
É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária. (SABBAG, 2013, p. 590)

Em outras palavras, a hipótese de incidência encontra-se no mundo das ideias, sendo materializada, no mundo concreto, através do fato gerador.

Destarte, caso o contribuinte ou responsável tributário realize, no mundo fático, o que prescreve o comando normativo, nascerá a obrigação tributária, que se revela na relação obrigacional entre o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e o sujeito ativo (Fisco).

2.2.4 Aspectos material, temporal, espacial do IPVA

No que tange ao estudo do aspecto material do IPVA, é profícuo analisar e conceituar os elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária, do imposto em comento, quais sejam: propriedade e veículo automotor.

O conceito de propriedade no Direito Civil, na lição de Diniz (2014, p. 134), representa “o direito que a pessoa natural ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”.

À guisa do conceito de propriedade, ressalta-se que o mero detentor ou quem detenha somente a posse direta do veículo, não sofrerá a incidência do IPVA. Isto porque, é condição *sine qua non* que o contribuinte seja proprietário do veículo automotor, exercendo ou sendo capaz de exercer todos os atributos desse direito real. Lógico que essa afirmação não exclui os responsáveis tributários, que são obrigados em virtude de lei.

Assim ensina a doutrina:

A simples posse de veículo (a título precário ou mera detenção), por si só, não representa o fato impositivo do imposto, não se vinculando à propriedade do bem, uma vez que deve ocorrer a capacidade econômica (elemento ínsito ao proprietário). (PAULSEN e MELO, 2012, p. 432)

No que se refere ao segundo elemento do aspecto material, qual seja, veículo automotor cumpre trazer as principais diretrizes. O conceito de veículo automotor é trazido pelo CTB, no seu Anexo I, *ex vi*:

VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulem sobre trilhos (ônibus elétrico).

Considerando que o conceito que veículo automotor é amplo, surgiu-se a discussão se estariam sujeitos ao pagamento de IPVA, todos os tipos de veículo. Desde já, salienta-se que a resposta é negativa, consoante será visto adiante.

Nesse viés, a questão chegou ao pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), através de Recurso Extraordinário, oriundo do Estado do Amazonas, *in verbis*:

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. (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 134509-AM, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em: 29 de Maio de 2015. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 03 de Mai. 2015)

Posto isso, conforme se nota, foi decidido, na ocasião, que o IPVA atinge somente os veículos terrestres, não se estendendo às embarcações aquáticas, nem às aeronaves.

Por sua vez, no que concerne ao aspecto temporal do tributo em comento, ensina o professor Sabbag que o fato gerador:

É anual, por ficção jurídica (1º de janeiro de cada ano) ou data estabelecida em lei estadual. Ressalta-se que o momento do fato gerador poderá ser a *data da aquisição*, para *veículo novo*, e a *data do desembarço aduaneiro*, para o *veículo importado*. (SABBAG, 2013, p. 946)

Sobre o aspecto espacial do IPVA, ensina Silva (2011, p.58) que “O aspecto espacial da hipótese de incidência indica o lugar em que ocorreu ou se tem por ocorrido o fato gerador da obrigação tributária”.

Desse modo, será competente para realizar a tributação, o ente no qual o contribuinte exerça a propriedade do veículo automotor. Assim, fica vedado ao sujeito passivo exercer/adquirir a propriedade em um Estado e registrar o veículo em outro, com o escopo de buscar situação mais vantajosa, v.g., alíquota menor.

2.2.5 Base de cálculo e alíquota do IPVA (elementos quantitativos)

A base de cálculo do IPVA será o valor venal do veículo automotor. Em se tratando de veículo novo de procedência nacional, será considerado o valor constante na nota fiscal; no caso dos veículos de procedência estrangeira, será considerado o valor que figurar no documento referente ao desembaraço aduaneiro.

Em se tratando de veículo usado, a legislação estadual expedirá tabela com valores venais, levando-se em consideração a marca, modelo e ano de fabricação. Na prática, tomam-se por paradigma os valores oficiais, considerados na tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE).

A doutrina ensina que:

A correção da tabela de valores no ano da cobrança do tributo não significa violência aos princípios insculpidos na Constituição Federal, uma vez que prevalecem o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação que institui o IPVA. A simples correção da tabela não tem o condão de modificar o fato gerador e a base de cálculo. (PAULSEN e MELO, 2012, p. 437)

A respeito da alíquota do IPVA, a EC n. 42 de 2003, acrescentou o §6º no artigo 155 da Carta Política, com o seguinte teor:

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

III - propriedade de veículos automotores.

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

Observa-se que no inciso I, o legislador, através do poder constituído reformador, estabeleceu que o valor das alíquotas mínimas será estabelecido pelo Senado Federal, que o faz através por meio de resolução.

Inobstante, o legislador consignou no inciso II, que as alíquotas poderão ter valores diferenciados, em detrimento do tipo e utilização do veículo. Nota-se nessa previsão, verdadeira denotação de finalidade extrafiscal ao IPVA.

Da mesma maneira, a alíquota e a base de cálculo, compõe o elemento quantitativo da hipótese tributária do IPVA, pois é através desses dois elementos que o tributo ganhará valor.

2.3 Licenciamento dos veículos automotores

O procedimento administrativo de registro e licenciamento de veículos automotores, novos e usados, é de competência do Sistema Nacional de Trânsito, conforme preconiza o artigo 5º CTB, *ex vi*:

Art. 5º O Sistema Nacional de Trânsito é o conjunto de órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que tem por finalidade o exercício das atividades de planejamento, administração, normatização, pesquisa, registro e licenciamento de veículos, formação, habilitação e reciclagem de condutores, educação, engenharia, operação do sistema viário, policiamento, fiscalização, julgamento de infrações e de recursos e aplicação de penalidades.

A competência para expedição do registro e licenciamento anual de veículos automotores é do DENATRAN, mediante delegação aos Departamentos Estaduais de Trânsito (DETRAN's), que são os órgãos executivos de trânsito estaduais e do distrito federal. Assim, por exemplo, caberá ao DETRAN de Minas Gerais expedir os documentos de registro e licenciamento anual, conforme diretrizes estabelecidas pelo DENATRAN.

Nesse sentido, dispõe o artigo 19, incisos VI e VII c/c artigo 22, inciso III todos do CTB:

Art. 19. Compete ao órgão máximo executivo de trânsito da União:

VI - estabelecer procedimentos sobre a aprendizagem e habilitação de condutores de veículos, a expedição de documentos de condutores, de registro e licenciamento de veículos;

VII - expedir a Permissão para Dirigir, a Carteira Nacional de Habilitação, os Certificados de Registro e o de Licenciamento Anual mediante delegação aos órgãos executivos dos Estados e do Distrito Federal;

Art. 22. Compete aos órgãos ou entidades executivos de trânsito dos Estados e do Distrito Federal, no âmbito de sua circunscrição:

III - vistoriar, inspecionar quanto às condições de segurança veicular, registrar, emplacar, selar a placa, e licenciar veículos, expedindo o Certificado de Registro e o Licenciamento Anual, mediante delegação do órgão federal competente.

Por conseguinte, constitui dever do contribuinte, proprietário de veículo automotor, registrar o seu veículo, no lugar onde tenha domicílio ou residência, por força do artigo 120 do CTB, onde “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”.

Depois de registrado o veículo, será expedido o Certificado de Registro de Veículo (CRV), popularmente conhecido como recibo, nos termos do artigo 121 do CTB. Em etapa posterior, depois de registrado, o condutor deve proceder ao licenciamento do veículo, através do pagamento dos tributos, nos permissivos do artigo 131, §2º do Código de Trânsito Brasileiro, nos seguintes termos:

Art. 131. (...)

§ 2º O veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas.

As principais exações, profícuas para o registro e licenciamento, são o IPVA, a taxa de licenciamento e o Seguro de Danos pessoais, causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT).

Nesse íterim, com força no artigo 230, inciso V, do CTB, o veículo não que não estiver devidamente licenciado está sujeito à imposição de multa gravíssima, somando-se 07 pontos na Carteira Nacional de Habilitação (CNH) do proprietário, além da apreensão/remoção do veículo.

Após apreendido o veículo, o mesmo será encaminhado até depósito credenciado, perante o órgão executivo estadual de trânsito. O proprietário arcará com o ônus da estadia do veículo no referido depósito, pelo prazo máximo de 30 dias (Art. 262, CTB).

Para reaver o veículo, o proprietário deverá quitar todos os débitos tributários e outros encargos, além das despesas da estadia (§2º do Art. 262, CTB).

Não sendo reivindicado pelo seu proprietário, no prazo de 90 dias, o veículo estará sujeito à hasta pública, conforme dispõe o artigo 328 do CTB.

Art. 328. Os veículos apreendidos ou removidos a qualquer título e os animais não reclamados por seus proprietários, dentro do prazo de noventa dias, serão levados à hasta pública, deduzindo-se, do valor arrecadado, o montante da dívida relativa a multas, tributos e encargos legais, e o restante, se houver, depositado à conta do ex-proprietário, na forma da lei.

O procedimento para realização de hasta pública, prevista nesse artigo, é regulamentado pela Resolução 331 / 2009 do Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN).

3 EXIGIBILIDADE DO *QUANTUM DEBEATUR* TRIBUTÁRIO: devido processo legal tributário

Como será visto adiante, o devido processo tributário, para exigibilidade e cobrança do crédito tributário, ocorre em duas etapas diferentes: administrativa e judicial. A fase administrativa visa constituir e cobrar o crédito. Já na fase judicial, almeja-se a cobrança do crédito inadimplido, através de meios executórios próprios, v.g. execução fiscal.

3.1 Processo Administrativo Fiscal

Essa fase do *iter* tributário caracteriza-se por um acerto da relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. O processo administrativo fiscal, que deverá correr no prazo de 05 (anos), sob pena de decadência, destina-se à exigibilidade e à constituição do crédito tributário.

O processo administrativo fiscal deve ser compreendido de forma ampla e, d'outro lado de forma estrita. Assim ensina o professor Hugo Machado de Brito:

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão "processo administrativo fiscal" pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte. Em sentido estrito, a expressão "processo administrativo fiscal" designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e à exigência do crédito tributário. (MACHADO, 2014, p. 460).

Nessa fase administrativa, será determinada uma relação jurídico-tributária, entre o Fisco e o contribuinte, visando à constituição e à cobrança administrativa do crédito tributário.

Essa relação jurídica tem início quando o contribuinte realiza o fato gerador, no mundo fático, exteriorizando a hipótese de incidência que se encontrava inerte, no campo abstrato, intrinseca na norma tributária.

Dessa subsunção tributária, ou seja, enquadramento do fato gerador à hipótese de incidência nasce o que se denomina de obrigação tributária, que inaugura a relação jurídica entre o Estado-fisco (credor) e o contribuinte (devedor).

Assim, a doutrina pátria ensina que:

Ao tratar da obrigação tributária, interessa-nos a aceção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (dar, fazer ou não fazer). (AMARO 2014, p. 184).

Embora nascida a obrigação tributária, culminando deveres do contribuinte para com o fisco, nas modalidades acima elucidadas (dar, fazer ou não fazer), essa carece de exigibilidade. Em outras palavras, não restou consubstanciado o crédito tributário.

Nessa ordem de ideias, para que seja dada exigibilidade à obrigação tributária e, por conseguinte, nasça o crédito tributário, é necessário que se efetive o ato de lançamento do tributo.

De forma completa e didática, a doutrina conceitua o lançamento tributário:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. (MACHADO, 2014, p. 177).

Neste mesmo sentido, é o artigo 142 e parágrafo único do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, conforme ensina Sabbag (2013, p.672), “*crédito tributário* é a obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento”.

Desta feita, é a partir do procedimento de lançamento, tendente a dar exigibilidade à obrigação tributária e constituir o crédito tributário, que surge para o contribuinte o direito à ampla defesa e o contraditório, uma vez que o Estado, por meio do Fisco, intervém na sua esfera privada, impondo-lhe o dever de pagar um tributo.

O contribuinte, ao ser notificado do lançamento ou mesmo, após ter sido autuado, poderá apresentar recurso na esfera administrativa, impugnando o referido lançamento, podendo se valer inclusive da esfera jurisdicional, pelo princípio da inafastabilidade de jurisdição, nos permissivos do artigo 5º, inciso XXXV da Carta Magna.

Por consequência, ensina Machado (2014, p. 461) que “O procedimento de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acertamento, ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa”.

3.1.1 Fase não contenciosa

A primeira fase, qual seja, a unilateral ou não contenciosa, é imprescindível para o lançamento do tributo. Vale salientar que parte da doutrina, considera esse processo como sinônimo de ação fiscal.

Geralmente, a fase não contenciosa inicia-se com o Termo de Início de Fiscalização, cujo principal efeito é a cessação da espontaneidade do credor, nos termos do art. 138, CTN.

No caso do IPVA, tendo em vista que na maioria dos casos o lançamento é direto, a depender da legislação estadual¹, não haverá lavratura do auto de infração, mas sim de uma notificação de lançamento, que na legislação federal, vem regulado no artigo 9º da Lei do processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (BRASIL, Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, 1972)

Dando maior clareza ao que dispõe ao art. 9º, do Decreto em comento, o notável doutrinador tributarista, Leandro Paulsen e outros, dispõem que:

Lançamento ocorre por auto de lançamento ou por auto de infração (AI).

A formalização do crédito tributário pela autoridade é feita, normalmente, por “auto de lançamento”, ou “notificação de lançamento” (tributos sujeitos a lançamento de ofício ou por declaração) ou por “auto de infração” (tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o Fisco verifique a existência de crédito em aberto que não tenha sido pago nem declarado pelo contribuinte). Mas só se aperfeiçoa, considerando-se eficaz e afastando a decadência, com a notificação ao sujeito passivo, nos termos do art. 11

¹ Devido à ausência de lei complementar, no sentido de regulamentar os aspectos essenciais e gerais do IPVA, mais especificamente a forma e o tipo de lançamento, algumas discussões doutrinárias surgem a este respeito. Assim, a depender da legislação estadual, o lançamento do IPVA, poderá ser direto ou por homologação. Na lição de Silva (2011, p. 133), “Será *de ofício* se a autoridade administrativa, com base em informações mantidas em cadastro ou fornecidas por entidades conveniadas, a exemplo do Detran, expedir guia e remetê-la ao contribuinte para pagamento. Será por homologação, se competir ao próprio contribuinte, sem prévio exame do Fisco, preencher a guia ou formulário previamente disponibilizado (...)”.

adiante, o que pode ser comprovado pela assinatura do contribuinte no próprio auto. (PAULSEN et al., 2012 p. 37)

No caso do IPVA, a Administração Estadual encaminha a carta de cobrança ao contribuinte, ou dispõe as guias em meio eletrônico. Este, quando se depara com tal carta, aperfeiçoa a notificação do lançamento, constituindo-se o crédito tributário. Na sequência, deve se verificar o prazo para pagamento; se inexistente, aplica-se o prazo de 30 dias do art. 160 do CTN. Ultrapassado o prazo de cobrança, inexistindo pagamento ou impugnação ao lançamento, começa a contagem do prazo prescricional de 05 anos.

Como na maioria dos casos, o lançamento do IPVA ocorre de ofício, e as guias de pagamento são colocadas à disposição do contribuinte no meio eletrônico, não será necessária a assinatura da notificação do lançamento, conforme dispõe o parágrafo único do art. 11 do Decreto 70.235/72.

Corroborando o que foi dito, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. IPVA. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme de que nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, tal como o IPVA e o IPTU, a própria remessa, pelo Fisco, da notificação para pagamento ou carnê constitui o crédito tributário, momento em que se inicia o prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial, nos termos do art. 174 do CTN. 2. No caso dos autos, trata-se de Execução Fiscal proposta em 12 de julho de 2010 e relacionada aos IPVAs dos exercícios de 2004 a 2008, o que evidencia a prescrição do créditos relativos aos exercícios de 2004 e 2005. 3. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1477734-SC, Relator: Ministro Mauro Campbell, julgado em: 11 de Novembro de 2014. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 25 de Abr. 2015)

Nesse mister, essa fase não contenciosa encerra-se com o Termo de Encerramento de Fiscalização, que será acompanhado, quando for o caso, do auto de infração, por eventuais ilícitos fiscais, ou conforme foi exposto, pela notificação do lançamento.

3.1.2 Fase contenciosa

Essa fase do processo administrativo tributário é inaugurada pela impugnação do lançamento realizado pelo fisco.

Em lição sempre didática, o professor Luís Eduardo Shoueri ensina que:

Com a impugnação inicia-se um processo administrativo tributário. Tal como um processo judicial, o processo administrativo é uma oportunidade para o sujeito passivo manifestar sua discordância com relação aos termos do lançamento (o que se denomina “contraditório”), exercendo seu direito de defesa, com todos os meios pertinentes. (SHOUERI, 2012, p. 884).

Desta feita, é a partir desse momento em que o contribuinte insatisfeito com a intervenção estatal na sua esfera privada, tem à sua disposição, *ab initio*, a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 5º, LV da Carta Política. Como será analisado *a posteriori*, essa garantia decorre do princípio do devido processo legal em sua feição processual ou adjetiva.

Nessa ordem de ideias, o contribuinte durante o processo administrativo fiscal poderá se valer de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial a prova documental e a prova pericial, visando formar o convencimento do julgador (princípio do livre convencimento do julgador).

Assim, na lição de Machado (2014, p. 463), “Da decisão do órgão de primeiro grau, geralmente monocrático, cabe recurso para um órgão superior, geralmente um colegiado”.

Vale salientar que, nessa etapa do processo administrativo fiscal, assim como ocorre no instituto do reexame necessário das decisões judiciais desfavoráveis ao Estado, o órgão de primeira instância administrativa, que venha ser favorável ao contribuinte, deverá remeter os autos do processo administrativo para o órgão superior, para fins de reexame administrativo.

O prazo para a impugnação, no caso do IPVA, variará conforme dispuser a legislação de cada Estado, sendo que em âmbito federal, conforme dispõe o art. 15, Decreto 70.235 de 1972, será de 30 dias.

Em outras palavras, o prazo para a impugnação iniciar-se-á com o aperfeiçoamento do lançamento, através da notificação do lançamento ou da lavratura do auto de infração, que são as formas de formalização da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 9º do Decreto 70.235 de 1972.

3.2 Dívida ativa

O conceito de dívida ativa vem estatuído no texto legal, nos termos do artigo 201 do CTN:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Havendo processo administrativo fiscal, findo esse, os autos serão remetidos à procuradoria do órgão competente, que após realizar a apuração da liquidez e certeza, além de analisar aspectos de legalidade do referido procedimento administrativo, realizará a inscrição do crédito na dívida ativa. A título de exemplificação, no âmbito federal, essa tarefa competirá à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim ensina o doutrinador José da Silva Pacheco:

Relativamente ao crédito tributário, a imposição do tributo há de seguir o que, a respeito, dispõe o CTN. Assim, ao órgão incumbido da inscrição, como controlador da legalidade, cabe verificar se o crédito tributário obedece ao que determina: *a)* a Constituição Federal, sobretudo no que se refere ao sistema tributário (arts. 145 e s.); *b)* o CTN; *c)* a lei sobre o tributo específico; *d)* as normas sobre o processo administrativo fiscal e demais normas procedimentais internas que sejam pertinentes. (PACHECO, 2009, p. 51)

Em outras palavras, corroborando com esse entendimento o professor Paulo de Barros Carvalho cita que:

Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender as novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle de legalidade sobre a constituição de seu crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública. (CARVALHO, 2012, p. 578)

Desta feita, para a inscrição na dívida ativa, o processo administrativo deve estar concluído, inclusive, para fins de contagem da prescrição, nos moldes do art. 174, caput, do CTN. Cabendo salientar que não se abre, após a inscrição na dívida ativa, prazo para impugnação. Restando, então, apenas eventual questionamento judicial.

Nos termos do artigo 204 do CTN, a dívida devidamente inscrita goza de presunção *juris tantum*, ou seja, relativa, de certeza e de liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída.

Por ser de presunção relativa, as presunções elencadas (certeza e liquidez), conforme preconiza o parágrafo único do artigo 204, poderão ser contrapostas e ilididas por provas inequívocas, a cargo do contribuinte, do responsável ou mesmo de terceiro que demonstre interesse na causa, na instância jurisdicional.

O termo de inscrição da dívida ativa conterá os requisitos do artigo 202 do CTN, *in verbis*:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Dos assentos da inscrição da dívida ativa, o fisco extrairá a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial, que servirá de base para o ajuizamento de ação

de execução fiscal, em face do devedor. A CDA, além dos requisitos do termo de inscrição, descritos no artigo 202 do CTN, também necessitará de indicar o livro e a folha de inscrição.

Enfim, além de atestar liquidez e certeza do crédito tributário e servir como base para a execução fiscal, a dívida ativa possui efeitos secundários, consubstanciando inequívoca cobrança extrajudicial, quais sejam: inscrição em Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público (CADIN) e protesto da Certidão de Dívida Ativa.

Com a inscrição no CADIN, o contribuinte inadimplente passar a sofrer restrições quando da realização de diversos atos negociais na vida civil, como por exemplo, óbice para receber verbas de empréstimos, para contratar com a Administração Pública, entre outras restrições.

O protesto da dívida ativa passou ser permitido após a Lei 12.767/2012, que alterou a Lei 9.492/1997 (lei de protestos). O entendimento dessa possibilidade, ainda assim, já havia sido reconhecido pelo STJ. O protesto é importante mecanismo de cobrança, uma vez que, além dar publicidade ao débito tributário, possibilita ao cartório realizar atos de cobrança.

3.3 Processo Judicial Tributário

Através do processo judicial tributário, instaura-se a lide entre o Fisco e o contribuinte, responsável ou terceiro interessado. É nessa fase, que se dará o controle judicial dos atos administrativos, patrocinados pela Fazenda Pública.

Na lição de Machado (2014) em que pese o lançamento tributário ter uma fase administrativa na qual se assegura o exercício do contraditório (fase contenciosa), muitas vezes, ainda assim, o contribuinte se resta insatisfeito com essa tutela administrativa. Tem, nessa hipótese, a seu dispor o processo judicial, pelo qual se

opera o controle de legalidade dos atos da Administração Tributária pelo Poder Judiciário.

Esse controle, realizado pelo Poder Judiciário, está escorado pelo princípio do devido processo legal, através de seus corolários, previstos na Carta Magna: inafastabilidade do controle judicial (art. 5º, XXXV), além do contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV).

De um lado, caso o contribuinte sinta seu direito lesionado ou na ameaça de o ser, pela decisão administrativa proveniente do Fisco, poderá buscar a tutela jurisdicional, através do ajuizamento de ação.

Nesse sentido, é o que cita o professor Hugo de Brito Machado:

O processo de conhecimento em matéria tributária é sempre de iniciativa do contribuinte, porque a decisão no processo administrativo é sempre do Fisco, inexistindo, assim, razão para que este provoque o controle judicial da legalidade de tais decisões. (MACHADO, 2014, p. 473)

Por outro vértice, o Fisco no intuito de cobrar ou visando resguardar a quitação do débito tributário, pode se valer, entre outros mecanismos, da Execução Fiscal (Lei 6.830/1980) ou Cautelar Fiscal (Lei 8.397/1992).

A Execução Fiscal, regulada pela Lei 6.830/1980, deverá ser instruída com o respectivo título executivo, ou seja, a Certidão de Dívida Ativa, conforme preconiza o artigo 6º, §1º da referida lei.

Ao seu turno, a Cautelar Fiscal, caracterizada como medida de urgência, em que se busca assegurar o pagamento do crédito tributário, através da indisponibilização de bens ou patrimônio do sujeito passivo, funda-se na Lei 8.397/1992.

Para o manejo do procedimento cautelar fiscal, não há exigência da inscrição do crédito tributário na dívida ativa, mas somente que este seja constituído. Assim, preleciona a Lei Regulatória da Cautelar Fiscal:

Art. 1º. O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. (BRASIL, Lei nº 8.397, de 06 de Janeiro de 1992, 1992)

Conclui-se, assim, que o processo judicial tributário, contraface ao processo administrativo fiscal, representa garantia não somente ao contribuinte, mas ao próprio Fisco. Conforme foi tratado, é nessa fase que o poder judiciário exercerá controle de legalidade sobre os atos da Administração Fazendária, visando assegurar os primados do Estado Democrático de Direito.

4 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Antes de adentrar, propriamente, no estudo do princípio do devido processo legal, cumpre conceituar princípio com autorização da doutrina clássica.

(...) conceito de princípio é aquele formulado pela Corte Constitucional italiana, numa de suas primeiras sentenças, de 1956, vazada nos seguintes termos: “Faz-se mister assinalar que se devem considerar como princípios do ordenamento jurídico aquelas orientações e aquelas diretivas de caráter geral e fundamental que se possam deduzir da conexão sistemática, da coordenação e da íntima racionalidade das normas, que concorrem para formar assim, num dado momento histórico, o tecido do ordenamento jurídico”. (BONAVIDES, 2009, p. 256)

Com fulcro nesse conceito, nota-se a importância dos princípios para a interpretação sistêmica de todo o direito, evitando que normas sejam editadas em desconformidade com o sentimento constitucional.

Na lição de Carraza (2013, p. 53), “os *princípios* são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas”.

Nessa orientação, o princípio do devido processo legal representa verdadeiro mandamento a ser observado Estado de Direito, devendo ser assegurado a todos o acesso a um processo justo, sem desvios de qualquer natureza.

Sobre o alcance, da palavra processo, importante lição é trazida pelo professor José Afonso da Silva:

(...) garante-se o *processo*, e ‘quando se fala em ‘processo’, e não em simples procedimento, alude-se, sem dúvida, a formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica. (SILVA, 2011, p. 433).

Para Bulos (2007, p. 523) a ideia, não a terminologia *devido processo legal*, encontra suas origens no Direito inglês, notadamente na Magna Carta inglesa, de 1215, que rubricou sob o rótulo *lei da terra* (art. 39).

Para melhor elucidar o raciocínio, necessário é transcrever o artigo do artigo 39, da Magna Carta inglesa, *in verbis*:

39 – Nenhum homem livre será detido ou aprisionado, ou privado de seus direitos ou bens, ou declarado fora da lei, ou exilado, ou despojado, de algum modo, de sua condição; nem procederemos com força contra ele, ou mandaremos outros fazê-lo, a não ser mediante o legítimo julgamento de seus iguais e de acordo com a lei da terra.

Sua importância nos dias atuais, ainda conforme a lição de Bulos (2007, p. 524), reside como forma de proteger os direitos fundamentais, previstos na Constituição.

Nesse contexto, o *dues processo of Law* foi expressamente trazido na CF/88, no artigo 5º, inciso LIV, nos seguintes dizeres: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Preleciona o respeitável jurista Bulos (2007, p. 524) que “em nossos dias atuais, o funcionamento do devido processo legal pode ser facilmente percebido no confronto entre o interesse privado e o interesse público. Nesse contexto, é dado a qualquer indivíduo invocar a cláusula para tutelar suas prerrogativas”.

Lado outro, o princípio do devido processo legal, sendo uma garantia fundamental, reserva-se como verdadeira cláusula pétrea, com força no artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal. Malgrado, por ser uma garantia fundamental, sua aplicabilidade é imediata, não podendo ser obstaculizada sua efetivação.

O devido processo legal, por ser um princípio e uma garantia constitucional de grande amplitude, abarca dois sentidos: o formal, ou adjetivo, ou processual e o material ou substantivo.

Nesse sentido, cabe trazer à baila a lição da doutrina moderna:

Duas são as facetas do devido processo legal, a adjetiva (que garante aos cidadãos um processo justo e que se configura como um direito negativo, porque o conceito dele extraído apenas limita a conduta do governo quando este atua no sentido de restringir a vida, a liberdade ou o patrimônio dos cidadãos) e a substantiva (que, mediante autorização da Constituição, indica a existência de competência a ser exercida pelo Judiciário, no sentido de poder afastar a aplicabilidade de leis ou de atos governamentais na hipótese de os mesmos serem arbitrários, tudo como forma de limitar a conduta daqueles agentes públicos). (NETTO, 2000 citado por FERREIRA, 2004).

Enfim, o princípio do devido processo legal, como restou evidenciado, compreende verdadeira prospecção de justiça, cumprindo-lhe o papel de resguardar todos os direitos e garantias fundamentais, consolidando o Estado Democrático de Direito. Sem a garantia de um devido processo legal, o cidadão ficaria à mercê do Estado e das incertezas, podendo sofrer violações nos seus direitos sem qualquer limitação.

4.1 Devido processo legal: feição formal / adjetivo / processual

O princípio do devido processo legal, nessa ótica, conforme propõe Netto (2000, citado por Ferreira, 2004) “significa a garantia concedida à parte processual para utilizar-se da plenitude dos meios jurídicos existentes”.

Corroborando com esse entendimento, o professor José Afonso da Silva (2011, p. 433) acentua que “Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o contraditório e a plenitude de defesa (art. 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais”.

Nesse vértice, o princípio em estudo, apresenta como seus corolários, os princípios e garantias da ampla defesa e o contraditório, o direito de acesso à justiça, que são, indubitavelmente, baluarte a qualquer Estado de Democrático e de Direito.

Frise-se que o devido processo legal formal, ou *procedural due process*, reflete-se somente no campo processual, assumindo uma acepção tradicional. Essa classificação tradicional *per si* não foi suficiente, pois não abrangia todos os casos concretos, não sendo capaz coibir eventuais abusos de poder. Desta forma, foi concebida a faceta material, do devido processo legal, conforme será visto adiante.

Sobre a prospecção do devido processo legal formal no Direito brasileiro ensina a doutrina que:

no campo específico do direito processual, a regra do inc. LIV do art. 5º da Constituição Federal tem o valor supremo de demonstrar a indispensabilidade de todas as garantias e exigências inerentes ao processo, de modo que ninguém poderá ser atingido por atos sem a realização de mecanismos previamente definidos na lei. (LUCON, 2006, p. 2)

Em resumo, infere-se, como regra, que todas as vezes que alguém suportar qualquer tipo de ônus, ou interferência na sua esfera pessoal, dever-lhe-á serem assegurados todos os meios legais específicos para se defender, vale frisar, em processos administrativos ou judiciais.

4.1.1 Princípio da ampla defesa e do contraditório

De extrema relevância, o princípio, ou também direito à ampla defesa e ao contraditório ganha alto contorno em face da Constituição de 1988.

Assim, na lição do Ilustríssimo Acadêmico e Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Gilmar Mendes et. al. (2009, p.591), “a Constituição de 1988 (art. 5º, LV, da CF/88) ampliou o direito de defesa, assegurando aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nessa esteira, não restam mais dúvidas acerca do alcance da ampla defesa e do contraditório que também atinge os processos administrativos. Destarte, toda vez em que o indivíduo estiver na iminência sofrer qualquer tipo de sanção, dever-lhe-á ser ofertado mecanismos legais, para que este providencie sua defesa, sempre em paridade de armas.

4.1.2 Direito de acesso à Justiça

Trata-se de um direito amplamente consagrado na CF/88, e talvez o mais lembrado nas inúmeras incursões judiciais. Veda-se, por essa garantia, a obstrução ao direito de ação e de defesa, sempre que a parte seja lesionada ou esteja na iminência de o ser.

A tutela do direito ao acesso à justiça vem inserta no inciso XXXV do art. 5º da Carta Magna no sentido de que “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

Nesse sentido, o doutrinador constitucionalista e professor Ingo Sarlet e outro, ao tratarem do direito de acesso à justiça, fundamentam que:

A tutela jurisdicional pode ter objetivo a proteção contra *ilícito* ou contra *dano*. Ato ilícito é contrário ao direito. Fato danoso é prejuízo juridicamente relevante. São conceitos que não se confundem. Nada obsta, inclusive, a que o mesmo processo viabilize tutela contra o ilícito ou contra o dano. A tutela contra o ilícito pode ser prestada de forma *preventiva* (*tutela inibitória*) ou de forma *repressiva* (*tutela de remoção do ilícito*, também conhecida como *tutela reintegratória*). A primeira visa impedir a prática, a reiteração ou a continuação de um ilícito. É uma tutela voltada ao *passado*. A tutela contra o dano é sempre *repressiva*. Ela pressupõe a ocorrência do fato danoso. Ela pode visar à reparação do dano (*tutela reparatória*) ou ao seu ressarcimento em pecúnia (*tutela ressarcitória*). (SARLET et. al., 2012, p. 638)

Logo se nota a amplitude dessa garantia, vez que não tutela somente o direito de ação ou defesa em caso de lesão, mas também assegura questões futuras, das quais possam advir prejuízos.

É de fulcral importância salientar que, conforme simplificada lição de Lenza (2011, p. 903), em virtude do Direito ora estudado, “não mais se admite no sistema constitucional pátrio a chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, conforme se verificava no art. 153, §4º, da CF/69.”

Esse Direito foi tutelado em órbita constitucional, somente a partir da Constituição de 1946, o que representou grande avanço, vez que a lei, ou mesmo, decretos-lei afastavam a apreciação do judiciário em determinadas situações, sem que fosse buscada primeiramente a tutela administrativa.

No que tange ao Direito Tributário, como já foi tratado em ocasião anterior, ao contribuinte, responsável, ou mesmo terceira pessoa afetada diretamente pelo ônus tributário (v.g. locatário de um imóvel) poderá acionar o judiciário ou mesmo intervir em determinada demanda judicial em andamento, caso o seu direito esteja sob ameaça, ou no perigo de ser ameaçado.

4.2 Devido processo legal: feição material / substantiva

O devido processo legal material representa verdadeiro postulado de controle dos atos arbítrios do Poder Legislativo, dos atos discricionários do Poder Executivo e das decisões judiciais desproporcionais.

Essa face material decorre de uma interpretação conglobante da Constituição, combinando-se os artigos 3º, inciso I e 5º, LV, *ex vi*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Art. 5º (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nessa ordem de ideias, é salutar dizer que o princípio do devido processo legal, em sua feição material, apresenta como consectários os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, consoante extraí-se do excerto doutrinário:

(...) o princípio do devido processo legal tem duas facetas: 1) formal e 2) material. O segundo encontra fundamento nos artigos 5º, inciso LV, e 3º, inciso I, da Constituição Federal. Do devido processo legal substancial ou material são extraídos os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Não há repercussão prática na discussão sobre a origem do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, considerando-se que os mesmos têm *status* constitucional, e diante de tal situação todos os atos infraconstitucionais devem com eles guardar relação de compatibilidade, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, reconhecida no controle difuso ou concentrado..A razoabilidade e proporcionalidade das leis e atos do Poder Público são inafastáveis, considerando-se que o Direito tem conteúdo justo. (FERREIRA, 2003, citado por LENZA, 2011, p. 927)

Nesse sentido, os atos do Poder Judiciário, da Administração Pública, em geral, e do Poder Legislativo devem ser permeados de razoabilidade e proporcionalidade, não se admitindo decisões e medidas desarrazoadas, sob pena de patente inconstitucionalidade.

Logo se nota que o processo tem de ser justo, não somente intrinsecamente, mas também extrinsecamente. Isto porque os atos do poder público devem ser norteados de proporcionalidade e justiça, tanto na sua edição, que seria uma fase interior, quanto na sua aplicação, que seria uma prospecção exterior.

Nessa linha, por exegese, o princípio da proporcionalidade, na lição de Pontes (2000, apud SILVA, 2011, p. 173) consubstancia-se em verdadeiro “instrumento normativo constitucional por intermédio do qual se pode concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais, em geral, na definição concreta e abstrata das sanções”.

Posto isso, infere-se dizer que, quando da instituição e da forma de aplicação das sanções, o Poder Legislativo e Poder Público, em geral, deverão se pautar na proporcionalidade. Em outras palavras, as leis em sentido amplo e os atos administrativos carecerão de constitucionalidade caso exorbitem dos limites impostos pela proporcionalidade e razoabilidade.

Por sua vez, o princípio da proporcionalidade apresenta três pilares para sua verificação, sendo eles: os juízos de adequação, necessidade e justa medida.

Nesse sentido, ilustra a doutrina pátria:

O crivo da proporcionalidade (ou razoabilidade), conforme medrado pela melhor doutrina alemã, é decomponível em três diferentes juízos de sopesamento, cuja superação é imprescindível à sua fiel observância. São eles a adequação (*Geeignetheit*); a necessidade (*Erforderlichkeit*); e a justa medida, conformidade, pertinência ou proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*). (SILVA, 2011, p. 173)

Para melhor esclarecer, cumpre conceituar cada um dos juízos de forma simples e didática, como é apresentado na lição do professor Pedro Lenza:

- necessidade: por alguns denominada exigibilidade, a adoção da medida que possa restringir direitos só se legitima se indispensável para o caso concreto e não se pode substituí-la por outra menos gravosa;
- adequação: também denominada pertinência ou idoneidade, quer significar que o meio escolhido deve atingir o objetivo perquirido;
- proporcionalidade em sentido estrito: em sendo a medida necessária e adequada, deve-se investigar se o ato praticado, em termos de realização objetivo pretendido, supera a restrição a outros valores constitucionalizados. Podemos falar em máxima efetividade e mínima restrição. (LENZA, 2011, p. 927).

Posteriormente, será visto com maior detalhamento, quando for falado da sanção tributária anômala, onde o princípio do devido processo legal, na sua forma mais ampla, não é observado quando da remoção de veículos pelo não licenciamento.

5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO DE VEÍCULOS POR DÉBITO DE IPVA: violação do devido processo legal tributário

Conforme foi visto, existe um devido processo legal para a cobrança e constituição de tributos, que deve ser respeitado. Primeiro na fase constitutiva e de cobrança administrativa do tributo, o Fisco deve agir no prazo *decadencial* de 05 anos a partir da data do fato gerador (materialização da hipótese de incidência). Dentro desse prazo, verificado o nascimento da obrigação tributária, o Fisco deverá providenciar o lançamento do tributo, com o fim de constituir o crédito tributário. Logo, constituir e

cobrar os créditos tributários constitui não só um dever, mas um direito potestativo do Estado no exercício do seu *jus tributandi*.

Em segunda etapa, o Fisco, com o crédito tributário já constituído, terá o prazo *prescricional* de 05 anos para adotar atos tendentes a dar exigibilidade, constituindo a CDA, a partir da inscrição em dívida ativa, propugnando ao fim a devida cobrança judicial, por meio de execução fiscal.

Somente na execução fiscal, perante o juízo competente, é que será possível a adoção de medidas para restringir a propriedade veicular pelo débito de IPVA, através de expedientes jurisdicionais, v.g., penhora.

A penalidade de apreensão e mesmo a medida administrativa de remoção de veículos, previstas no artigo 230, V, CTB, no caso da falta de registro ou de licenciamento de veículos automotores, com escopo, ainda que implícito, de forçar o pagamento do IPVA, desrespeita os primados do princípio do *dues processo of law*". Visto que a restrição da propriedade veicular ocorreu bem antes que a discussão chegasse à chancela jurisdicional.

Ao seu turno, a apreensão de veículos, com viés tributário, tem suas raízes na ditadura militar. No ano de 1968, quando foi criada a Taxa Rodoviária Federal, que originou a ideia de IPVA, já era prevista a possibilidade remoção de veículos em razão do inadimplemento do imposto. Tal penalidade passou ser aplicável ao inadimplemento do IPVA e, por ser vista como um evento corriqueiro e prático do dia a dia, foi recepcionada pela CF/88 e reproduzida pelo CTB.

Nesse mesmo sentido, na lapidada lição do professor Paulo Roberto Coimbra Silva:

Inicialmente prevista no art. 3º do Decreto-Lei nº 397, de 30/12/1968, como forma de coagir os proprietários de veículos ao pagamento da então vigente *taxa rodoviária federal*, a apreensão de veículos pelo não pagamento de tributos foi tão vulgarizada nos idos do regime de ditadura militar que acabou por se incorporar, de forma trivial e preocupante, à rotina e à cultura nacional. Exatamente por sua trivialidade, culminou infiltrando-se num Estado Democrático de Direito, como se fosse compatível ao primado do *dues processo of Law*, em cuja feição substantiva subjaz a proporcionalidade como genuíno princípio geral do Direito. (SILVA, 2011, p. 173)

Nesse mister, o devido processo legal, na sua feição adjetiva, é desrespeitado, afrontando a ordem constitucional, quando não se assegura integralmente, ou mesmo dificulta-se, o direito à ampla defesa e ao contraditório, bem como o direito de ação.

O direito à ampla defesa e ao contraditório (art.5º, LV, CF/88) é violado, quando não são assegurados os mecanismos próprios de defesa. O contribuinte que, no mais das vezes, é o proprietário, ao ter o seu veículo apreendido por débitos tributários perde a oportunidade de impugnar administrativa ou judicialmente a exigência do crédito tributário, utilizando-se dos meios próprios cabíveis e garantidos pela ordem jurídica.

Por conseguinte, o contribuinte tem tolhido o direito de ação (art. 5º, XXXV, CF/88), princípio caro ao Estado de Direito, que é a busca pelo poder judiciário no caso de lesão ou ameaça de lesão. Isto porque o prejuízo, consistente na remoção do veículo, ocorre antes mesmo de ser possível qualquer questionamento judicial sobre o débito tributário. Assim, restará ao proprietário exercer o contraditório de forma diferida, pois no momento da ação do Estado (remoção do veículo em uma blitz policial), ao contribuinte será inviabilizado o exercício do contraditório previamente.

Claro é que o contribuinte, mesmo depois de ter apreendido o seu veículo, poderá se valer do judiciário, sendo cabível o ajuizamento de Mandado de Segurança (art. 5º, LXIX, CF/88), através do qual poderá pleitear os danos patrimoniais e extrapatrimoniais, advindos da abusividade da medida adotada com fulcro no CTB.

Tal posicionamento conta com o beneplácito da melhor doutrina, *ex vi*:

Eventual negativa dos atos de registro e licenciamento anual de veículos derivada única exclusivamente do inadimplemento fiscal, consiste em ato omissivo abusivo, saneável pela impetração de mandado de segurança. A par disso, nessas hipóteses, patente é a responsabilidade da Fazenda Pública pelos prejuízos, de ordem material e moral, advindos aos proprietários e legítimos titulares da posse de veículos removidos em virtude da ausência de CRLV não expedido em razão da existência de débitos fiscais. (SILVA, 2011, p. 190)

Ainda assim, a remoção de veículos representa afronta ao princípio do devido processo legal em sua feição substantiva, ou material, cujo corolário é o princípio geral de direito da proporcionalidade ou razoabilidade.

Isto porque as decisões administrativas e judiciais devem ser permeadas de razoabilidade, não sendo admitidas medidas desarrazoadas e lesivas ao contribuinte, como diz a velha parábola popular “usar uma bazuca para matar um mosquito”.

O princípio da proporcionalidade comporta três juízos de sopesamento, quais sejam: adequação, necessidade e justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito, que serão analisados a seguir.

Em primeiro momento, a remoção de veículos em razão de débitos tributários, é medida inadequada, pois não há correlação entre as finalidades perseguidas pelo Direito, e os meios empregados para atingi-las.

Na lição de Silva (2011, p. 174)

(...) refulge a inadequação da apreensão de veículos, na medida em que a interferência por ela provocada, que enseja impedimento ou graves restrições ao desempenho das atividades regulares do contribuinte... (SILVA, 2011, p. 174).

Prosseguindo no seu ensinamento, Silva (2011) relata que, no caso de cometimento de ilícitos estritamente fiscais (inadimplemento do IPVA), é mais facilmente adequável as sanções pecuniárias. Sendo pertinente reservar as penas restritivas de direitos (remoção/apreensão do veículo), inclusive, os de gozo e fruição inerentes à propriedade, à instância jurisdicional.

Em segundo momento, a medida de remoção em face de débitos fiscais, não passa pelo crivo da necessidade, uma vez que medidas menos gravosas podem ser adotadas, para se punir o inadimplemento e realizar a cobrança do IPVA.

Na íclita lição do professor Bonavides (2004, p. 397) “Pelo princípio ou subprincípio de necessidade, a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária”.

Nessa linha de raciocínio, é totalmente desnecessária a aplicação de penas restritivas de direitos, quando claramente o Fisco poderia garantir sua satisfação exacional, valendo-se da aplicação de penalidades pecuniárias.

Nesse sentido, é a doutrina mais atual:

A desnecessidade emerge do fato incontestado de que mediante imposição de medidas menos gravosas pode o fisco assegurar e realizar o seu direito à percepção e suas receitas tributárias, não se justificando a imposição de sanção anômala que agride o exercício do direito de propriedade, estorva o exercício à livre circulação e, não raro, do direito ao trabalho e/ou à livre iniciativa no desempenho de atividades profissionais ou empresariais. (SILVA, 2011, p. 175)

Ainda assim, no entendimento de Silva (2011), condicionar a devolução do veículo ao recolhimento de impostos inadimplidos ou mesmo com a exigibilidade suspensa mostra-se além de inadequado, perceptivelmente desnecessário.

Em terceiro momento, cabe elencar o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito. Na lição de Sarlet et. al. (2012, p. 213), “a proporcionalidade em sentido estrito, onde se processa a ponderação propriamente dita, ou seja, a verificação se a medida embora adequada e exigível é mesmo proporcional e preserva uma relação de “justa medida” entre os meios utilizados e o fim almejado”.

O princípio da proporcionalidade, em sentido estrito, exige que o operador do direito faça rotineiramente sopesamentos entre diversos princípios constitucionais. No caso das sanções tributárias, assevera a doutrina que:

As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im egeren Sinne*), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional. (PONTES, citado por SILVA, 2011, p. 177)

Logo, a sanção tributária não pode ser de tamanha desproporcionalidade, ao passo que atinja a esfera jurídica do indivíduo, desrespeitando outros princípios constitucionalmente consagrados.

Para melhor ilustrar, no caso das sanções anômalas tributárias, concernente na remoção de veículos por débitos tributários, princípios constitucionais entrarão em colisão, v.g., de um lado, a solidariedade na arrecadação dos tributos, onde todos devem participar para a manutenção do Estado; e de outro lado, o direito à propriedade, garantia constitucional fundamental, inclusive inscrita no *caput* do art. 5º da CF/88.

No caso da colisão entre princípios, ensina o ilustre filósofo alemão Alexy (2008, p. 93) que “Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido -, um dos princípios terá que ceder”.

Em suma numa dimensão de peso, o intérprete-aplicador do direito deverá avaliar, através de técnica de sopesamento, qual dos dois princípios, solidariedade ou propriedade, é mais relevante no caso concreto. Não significa é claro que um princípio será revogado; mas que um dará lugar ao outro em decorrência das peculiaridades do caso concreto.

Nesse sentido, corrobora a doutrina:

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face de possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão. (ALEXY, 2008, p. 117)

Evidente é que, analisando a proporcionalidade em sentido estrito, através do sopesamento entre os princípios da solidariedade e da propriedade, este último deverá prevalecer, sob pena de inegável desproporcionalidade, pois não é aceitável, no ordenamento jurídico pátrio, a apreensão de bens para o pagamento de tributos, ainda mais sob a alegação de solidariedade na arrecadação tributária.

Tal posicionamento, conta com o beneplácito da doutrina:

Especificamente em relação à apreensão de veículos, a necessidade arrecadatória e a solidariedade no custeio das atividades estatais não podem – e nem necessitam – prevalecer em detrimento de uma série de outros valores igualmente tutelados constitucionalmente, condicionando ou suprimindo, ainda que momentaneamente, o direito à propriedade, à livre circulação, à livre iniciativa e ao trabalho. (SILVA, 2011, p. 178).

Malgrado ao dito posicionamento doutrinário, o Superior Tribunal de Justiça possui igual entendimento, sendo editada a súmula 323, com o seguinte verbete: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos”.

Ainda assim, há decisões esparsas em diversos tribunais do país, no sentido de considerar ilegal a exigência do pagamento de impostos e multas, para a liberação de veículo apreendido. Nesse sentido, *ex vi*:

REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - APREENSÃO DE VEÍCULO - LIBERAÇÃO CONDICIONADA AO PAGAMENTO DE MULTAS E DO IPVA - ILEGALIDADE - SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. Uma vez cumpridas as condições estabelecidas no art. 230, inc. IX e art. 232, do Código de Trânsito Brasileiro, não pode a autoridade de trânsito manter o veículo apreendido. (Tribunal de Justiça do Paraná, Reexame Necessário, n. 1563455, Relator: Desembargador Dilmar Kessler, julgado em 15 de Setembro de 2004, Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 29 Abr. 2015)

Na sua respeitável decisão, o Excelentíssimo Desembargador Dilmar Kessler, asseverou que: “Mostra-se ilegal e abusivo o ato da autoridade apontada como coatora, consistente em condicionar a liberação do veículo ao pagamento de multas e do IPVA”.

Assim, corrobora a sintética lição do professor Paulo Roberto Coimbra Silva:

A par da proporcionalidade, o princípio constitucional do “*due process of law*” exige que Administração, para promover a cobrança de tributos que julga credora, notifique o devedor para que este, querendo, exerça inafastável direito de defesa ainda na esfera administrativa, como requisito de validade do ato do lançamento, que deve ser sucedido da inscrição do correlato crédito tributário em dívida ativa para, após a emissão da respectiva CDA – Certidão de Dívida Ativa, executá-la judicialmente, nos exatos termos da LEF c/c artigos 201 e seguintes do CTN. (SILVA, 2011, p. 179)

Desta feita, todas as decisões e atos, não só do poder executivo, mas também dos poderes judiciário e legislativo, deverão ser permeadas de proporcionalidade em

sentido amplo. Desta forma, deverão ser respeitados os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, sob pena de patente inconstitucionalidade, a deslinde de não pode haver nenhum poder absoluto num Estado Democrático de Direito.

Nessa ordem de ideias, a melhor doutrina constitucionalista pátria, ensina o seguinte:

(...) um princípio geral de direito, o princípio da proporcionalidade não padece lesão sem que ocorra dano irreparável à natureza e integridade do sistema constitucional.

A lesão ao princípio é indubitavelmente a mais grave das inconstitucionalidades, porque sem princípio não há ordem constitucional e sem ordem constitucional não há garantia para as liberdades, cujo exercício somente se faz possível fora do reino do arbítrio e dos poderes absolutos. (BONAVIDES, 2009, p. 435)

Resta concluir que o princípio do devido processo legal é de grande amplitude no Direito brasileiro. Como foi visto, ele vem acompanhado a um só tempo de diversos outros princípios, quais sejam: ampla defesa e ao contraditório, acesso à justiça e à proporcionalidade em sentido *lato*.

Destarte, a apreensão e a remoção de veículos, com escopo, ainda que indireto, no débito de IPVA, e outras verbas tributárias, correlatas ao licenciamento anual, deságua em incontestável inconstitucionalidade. Pois ao contribuinte, devem ser assegurados todos os mecanismos de defesa em sede de processo administrativo ou judicial; além disso, a remoção do veículo revela-se inadequada, desnecessária e desproporcional, conforme demonstrado, ao passo que o mais indicado para a repressão de ilícitos fiscais é a imposição de penalidades pecuniárias e, excepcionalmente, pelo órgão jurisdicional, de penas restritivas de direitos (restrição da propriedade).

Ainda assim, condicionar a liberação do veículo ao pagamento do IPVA é um absurdo, pois o fisco goza de diversos meios privilegiados para a cobrança de tributos, e.g., cautelar fiscal, execução fiscal e protesto da dívida ativa, o quais são de efetiva aplicação.

5.1 Das sanções anômalas tributárias / sanções políticas

Hodiernamente, com base na legislação de trânsito, para que o proprietário consiga licenciar o seu veículo e ver emitido o CRLV deverá, entre outras medidas, quitar, entre outros débitos, os tributários (Art. 131, §2º CTB). Em outras palavras, o contribuinte que não pagar o IPVA, no tempo hábil, conforme legislação de cada Estado, não terá seu veículo licenciado.

Posto isto, com fulcro no Código de Trânsito Brasileiro, acaso o veículo irregular, ou seja, não licenciado², seja parado em alguma blitz de trânsito, será removido, pela autoridade de trânsito ou por seus agentes, por meio de serviço de guincho até um depósito (art. 230, V, CTB).

Em seguida, depois de ter seu veículo removido, o contribuinte deverá comparecer à uma delegacia de trânsito, vinculada à polícia civil, e somente após a quitação dos débitos tributários, v.g., IPVA, despesas de estadia e com o serviço de guincho, entre outras custas é que será emitido novo CRLV.

Depois de emitido esse novo CRLV é que o veículo será considerado licenciado sendo, ao fim, após ato do delegado de polícia, responsável pela pasta de trânsito, restituído ao seu proprietário (art. 262, §2º do CTB).

Logo, como se nota, o contribuinte acaba sendo coagido a pagar o IPVA, pois, caso contrário, não terá como conduzir o seu veículo e exercer plenamente os seus direitos constitucionais de propriedade (art. 5º, XXII, CF) e de livre locomoção (art. 5º, XV, CF).

Conforme exposto, essa negativa na emissão do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos Automotores (CRLV) e, em consequência, o não licenciamento resultado do inadimplemento de tributos, é consagrada na doutrina como sendo uma sanção tributária anômala.

² - O licenciamento anual é exigido conforme calendário publicado anualmente em cada Estado, mais comumente através de portaria, ou com base na resolução 110 do CONTRAN.

Na lição de Silva (2011, p. 184), “As sanções tributárias anômalas são, pois, identificadas em razão dos efeitos indesejáveis que derivam, direta ou indiretamente, do descumprimento das obrigações fiscais”.

Posto isso, o CTB tem por objetivo regular o trânsito nas vias públicas, garantindo o máximo de segurança a toda coletividade de condutores, passageiros e pedestres. Desta forma, quando o CTB fala sobre exigibilidade de tributos para o licenciamento, estabelecendo sanções, adentra em matéria tributária, desviando de sua verdadeira finalidade que é garantir o trânsito seguro. Nada tem a ver recolhimento de tributos com a segurança viária.

As sanções do CTB, desta forma, devem se voltar estritamente para ilícitos atinentes a condutas ofensivas à boa conduta no trânsito. Nesse ínterim, os ilícitos de ordem fiscal devem ficar adstritos à legislação que regula matéria tributária em suas peculiaridades.

Nesse diapasão, o professor Paulo Roberto, a respeito das sanções tributárias anômalas, constata que:

Seja seu propósito reprimir o inadimplemento (sanção anômala atípica) ou forçar o pagamento do crédito tributário inadimplido (sanção anômala imprópria), a negativa de expedição do CRLV revela-se um constrangimento ilegal e abusivo, que não merece prosperar no Estado de Direito, seja por impor uma sanção (aflição) sem prévio processo e sem observância do direito de ampla defesa, seja promover uma coação ao pagamento forçado com o atropelo ao devido processo legal. (SILVA, 2011, 187)

Por serem eivadas de profunda inconstitucionalidade, as sanções políticas, em matéria tributária, devem ser extirpadas do ordenamento jurídico, por atalharem o devido processo legal tributário. Para que seja sanado esse vício, a emissão do CRLV não poderia ser condicionada ao pagamento do IPVA e de outros tributos.

5.2 Análise casuística

A controvérsia acerca da remoção de veículos por débito de IPVA, recentemente, ganhou palco no Estado da Bahia, dando margem para ampla discussão do assunto.

No julgamento da Ação Civil Pública, movida pelo Conselho da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do Estado da Bahia, a juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, realizando controle de constitucionalidade difuso, *incider tantum*, proferiu, no dia 12 de setembro de 2014, decisão deferindo liminar, suspendendo a realização da Blitz do IPVA, realizada pelo Fisco estadual e polícia militar, em todo o Estado da Bahia.

A referida decisão estipulou multa de R\$ 50.000,00 reais por operação realizada em descumprimento da liminar, pela qual ficou vedada a remoção de veículos por débito de IPVA. Logo, com essa decisão foram considerados inconstitucionais diversos dispositivos do CTB, que interligam o licenciamento ao pagamento do IPVA, impondo a remoção do veículo, como sanção.

Formando o seu conhecimento, a ínclita julgadora, utilizando entre outros argumentos tangíveis, ao tratar da inconstitucionalidade da remoção de veículos por débito de IPVA, fundamentou que:

Tudo isso conduz a que a prática da apreensão veicular e o obstáculo à emissão do CRLV, tão somente em razão do não recolhimento do IPVA por exercício vencido, são verdadeiras sanções políticas que visam compelir ao pagamento de tributo, em evidente desrespeito às garantias fundamentais do contribuinte. (...) Assim, pode o ente estatal servi-se de meios que tenham por objetivo impor, indiretamente, o cumprimento da obrigação, como por exemplo, o embaraço à emissão de certidões de regularidade fiscal e a inscrição em cadastro de devedores. (Tribunal de Justiça da Bahia, 1ª instância, Vara da Fazenda Pública. Processo n. 0548215-44.2014.8.05.0001, Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, julgado em: 12 de setembro de 2014. Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 05 mai. 2015)

Ao talante da ordem pública, analisando o julgamento em primeira instância, acima mencionado, no dia 07 de outubro de 2014, em sede de recurso movido pela Procuradoria do Estado, o Desembargador Eserval Rocha, suspendeu/cassou os efeitos da liminar concedida. No *decisum*, o nobre magistrado asseverou que:

(...) ainda que se possa verificar a existência de lesão aos contribuintes, decorrentes da ação constritiva do Estado, o fato é que, a permissão irrestrita concedida aos cidadãos para circular com veículos sem o porte do CRLV,

apresenta-se como inaderente ao princípio da proporcionalidade, especialmente por que sua necessidade e adequação não se faz acompanhar de um juízo de ponderação que observa a vedação da proteção insuficiente, considerada a possibilidade de dano social, provocado por veículos desprovidos de condições ideais de segurança. (Tribunal de Justiça da Bahia, Processo n. 0016671-98.2014.8.05.0000, Relator: Desembargador Eserval Rocha, julgado em: 07 de outubro de 2014. Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 05 mai. 2015)

Nota-se na citação que o próprio julgador, ao cassar a liminar do juízo *a quo*, considera a possibilidade da remoção de veículos, pela falta de licenciamento, ocasionado pelo débito de IPVA, acarretar prejuízo ao contribuinte.

Infere-se que é indubitável a necessidade dos veículos passarem por inspeções de segurança, visando prevenir possível dano à sociedade. O que não é factível e aceitável, dentro das garantias estatuídas na Carta Magna, trata-se da remoção de veículos por débitos tributários.

Isto porque uma coisa (pagamento de tributos) nada tem a ver com a outra (segurança viária). É perfeitamente possível condicionar o licenciamento às inspeções veiculares, porém não obstando o licenciamento, e a respectiva emissão do CRLV, por causa de débitos tributários.

Nesse sentido, é a doutrina:

Especificamente no caso de apreensão de veículos em circulação nas vias públicas, ela somente revela-se admissível quando o veículo não preencher normas básicas de segurança, expondo a risco seu condutor, seus passageiros e terceiros, ou quando durar dúvidas em relação à propriedade do veículo, mercê de fundadas suspeitas de furto ou roubo. Uma vez não evidenciadas condições inadequadas à segurança, ou superada eventual dúvida pertinente a legitimidade da titularidade do veículo, imperativa é sua liberação imediata. (SILVA, 2011, p. 176)

O não deferimento do licenciamento, exteriorizado pela negativa de emissão do CRLV, conforme atestado pela Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, representa evidente sanção tributária anômala, ou por outros autores, sanção política tributária eivada de inconstitucionalidade, pois acaba por ser um meio indireto e impróprio para a arrecadação de tributos.

Nessa ordem de ideias, já se manifestou o STF, através do Recurso Extraordinário, conforme se observa na síntese inserta na ementa abaixo:

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO "SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW". IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - "NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR" (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE". DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (STF. Recurso Extraordinário n. 374981-RS, Relator: Ministro Celso de Melo, julgado em: 28 de Março de 2005. Disponível em: <http://www.stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 16 Mai. 2015)

No seu voto, o Ministro do STF Celso de Mello, pondera que "O Estado brasileiro, talvez em exemplo único em todo o mundo ocidental, exerce, de forma cada vez mais criativa, o seu poder de estabelecer sanções políticas (ou indiretas), objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário".

Considerando tudo o que foi exposto, a desproporcionalidade na medida de remoção de veículos, prevista no CTB, fundada no inadimplemento tributário, desacata, além do devido processo legal, o princípio dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, III, CF/88).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face de todo o exposto, nota-se que a constituição do crédito, bem como a sua cobrança, devem seguir um *iter*, ou seja, procedimentos específicos. Em resumo, a obrigação tributária nasce da subsunção tributária, consistente na materialização da hipótese de incidência pelo fato gerador.

Essa obrigação tributária consiste, pois, na relação jurídica entre o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) e o sujeito ativo (Fisco). A partir daí, através do procedimento administrativo de lançamento, com todos os desdobramentos teóricos, descritos em capítulo anterior, constitui-se o crédito tributário. Com efeito, o fisco poderá realizar a cobrança administrativa e judicial do crédito obedecendo aos primados do devido processo legal (notificação lançamento/lavratura de auto de infração, inscrição do débito na dívida ativa, inserção do devedor em cadastro de devedores e, por fim, execução fiscal).

Nesse ínterim, quando o Código de Trânsito Brasileiro condiciona o licenciamento anual de veículos automotores, formalizado pela emissão do CRLV, ao pagamento do IPVA, há a imposição de uma sanção anômala, pois o proprietário não terá como transitar com seu veículo, exercendo em plenitude o direito de propriedade. Isto porque o próprio CTB penaliza com a apreensão/remoção do veículo que não estiver licenciado.

Logo, o não pagamento do IPVA acarreta o indeferimento do licenciamento e, por sua vez, a não liberação do CRLV. Destarte, *exempli gratia*, se o veículo for parado em uma blitz policial sem estar licenciado, no respectivo ano, devido à ausência de quitação de algum tributo, será removido até o depósito. Uma vez no depósito, para que o proprietário consiga reaver a posse do seu veículo deverá pagar, além de outras taxas e encargos, o IPVA.

Infere-se, assim, que essa medida caracteriza-se em via transversa e indireta de cobrança de tributos, uma vez que o proprietário certamente se verá compelido a pagar o IPVA, configurando-se a remoção uma verdadeira pena restritiva de direitos.

Como bem assenta a doutrina e jurisprudência, o mais adequado em caso de ilícitos fiscais, v.g., não pagamento do tributo, em sede administrativa, é a aplicação de

sanções pecuniárias. Devendo se reservar a aplicação de penas restritivas de direitos à esfera jurisdicional.

Nessa ordem de ideias, a remoção do veículo, por débito tributário, com o escoro no CTB, viola o princípio do devido processo legal, vez que obstaculiza, a um só tempo, o acesso à justiça, à ampla defesa e ao contraditório, além de ser uma medida desproporcional (desnecessária, inadequada e sem justa causa).

Nessa ótica, a remoção de veículos por débito de IPVA, no CTB, disfarçada pela ausência de licenciamento, é inconstitucional, pois o texto legal vai contra o princípio do devido processo legal.

Dando maior clareza, alguns autores exemplificam que, a remoção do veículo automotor pelo débito de IPVA, seria o mesmo que retirar a força o contribuinte da sua casa, caso este inadimplisse com o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Para resolver esse problema, o licenciamento deveria ser indeferido somente nos casos em que o veículo representasse perigo à sociedade, por exemplo, os que tivessem em mau estado de conservação, constatado em inspeção veicular. Devendo ser subtraído do processo de licenciamento, a exigência de quitação de tributos.

Para tanto, dois seriam os caminhos mais efetivos para se resolver esse impasse. Por um lado, através de alteração texto do legal do atual CTB, no qual por meio uma nova lei ordinária, votada Congresso Nacional, fossem modificados e revogados os diversos dispositivos do CTB, que condicionam o licenciamento anual ao pagamento do IPVA.

Por outro vértice, através de controle do poder judiciário, seja por meio difuso ou concentrado. Indiscutivelmente, o melhor seria que a matéria chegasse ao pleno do Supremo do Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn). Isto porque decisão desse tribunal vincularia toda a Administração Pública, quem sabe até forçando o Congresso Nacional a legislar sobre o assunto.

Infelizmente o Poder Legislativo ou mesmo Executivo são ineficientes e morosos, quanto a essa situação. Aquele porque o processo legislativo, além de burocrático, leva em consideração o jogo de interesses; este porque se beneficia da medida de remoção de veículos, vez que tem satisfeito seus débitos fiscais de IPVA.

Nesse contexto, muito se crítica o ativismo judicial, no entanto, nesses casos, torna-se cada vez mais profícua uma posição atuante do poder judiciário, visando à proteção dos princípios constitucionalmente consagrados.

Enfim, o papel do operador do Direito, não só dos juízes, mas dos advogados, procuradores, defensores públicos, promotores, entre outros é o defender o direito. No entanto, se o Direito for contra a justiça, deve ser defendida a justiça. A letra fria da lei não deve ser enxergada como um fim em si mesma, mas deve servir a sociedade e, acima de tudo, estar dentro dos parâmetros e princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALEXY, R. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros 2008.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> . Acesso em: 02 Abr. 2015.

_____. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 04 Abr. 2015.

_____. **Código de Trânsito Brasileiro**, de 23 de setembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 07. Abr. 2015.

_____. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 Abr. 2015.

_____. **Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 Abr. 2015.

_____. **Lei nº 8.397, de 06 de Janeiro de 1992**. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 Mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1477734/SC, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, DF, 11 de novembro de 2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> >. Acesso em: 25 Abr. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 374981-RS, Relator: Ministro Celso de Melo, Brasília, DF, 28 de Março de 2005. Disponível em: < <http://www.stf.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 16 Mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 134509-AM, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 03 de Mai. 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. 1ª instância. 11ª Vara da Fazenda Pública, Processo n. 0548215-44.2014.8.05.0001, Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, Salvador, 12 de Setembro de 2014. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br> >. Acesso em: 05 Mai. 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Processo n. 0016671-98.2014.8.05.0000, Relator: Desembargador Eserval Rocha, Salvador, 07 de outubro de 2014. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 05 Mai. 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Reexame Necessário n. 1563455, Relator: Desembargador Dilmar Kessler, Curitiba, 15 de Setembro de 2004. Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 29 Abr. 2015.

BULOS, U. L. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE TRÂNSITO. **Frota de veículos 2015**. Disponível em: <<http://www.denatran.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

DINIZ, M. H. **Direito Civil Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. (4. Direito das Coisas).

FERREIRA, O. A. V. A. O Devido Processo Legal Substantivo e o Supremo Tribunal Federal nos 15 anos da Constituição Federal. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, vol. 6, mai. 2004. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06 Abr. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Arrecadação do IPVA é de R\$161,55 por habitante**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LUCON, P. H. S. Devido processo legal substancial. **Academia Brasileira de Direito Processual Civil**, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br>>. Acesso em: 10 de maio de 2015.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MENDES, G. F.; COELHO I. M.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PACHECO, J. S. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, L.; ÁVILA, R. B.; SLIWKA, I. S. **Direito Processual Tributário**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO; D. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, P. R. C. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

