

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO**

FERNANDO EUGÊNIO VAZ RIBEIRO DE PAULA

**DA REMOÇÃO VEICULAR POR INADIMPLÊNCIA DO IPVA NO ESTADO DO
MARANHÃO E O CARÁTER INCONSTITUCIONAL DE SEU CUMPRIMENTO**

**São Luís
2017**

FERNANDO EUGÊNIO VAZ RIBEIRO DE PAULA

**DA REMOÇÃO VEICULAR POR INADIMPLÊNCIA DO IPVA NO ESTADO DO
MARANHÃO E O CARÁTER INCONSTITUCIONAL DE SEU CUMPRIMENTO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, como
requisito para obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Eliud José Pinto da Costa.

**São Luís
2017**

FERNANDO EUGÊNIO VAZ RIBEIRO DE PAULA

**DA REMOÇÃO VEICULAR POR INADIMPLÊNCIA DO IPVA NO ESTADO DO
MARANHÃO E O CARÁTER INCONSTITUCIONAL DE SEU CUMPRIMENTO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão, como
requisito para obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Aprovada em _____ / _____ / _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Eliud José Pinto da Costa (orientador)

Examinador 1

Examinador 2

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por sempre se fazer presente em minha vida.

À minha filha, Maria Fernanda, amor incondicional, por me fazer o pai mais feliz do mundo.

À minha mãe, fonte inesgotável de amor e carinho, pela sua fé.

Ao meu pai, pelo seu contagiante amor ao direito.

À minha esposa, Maria Zélia, pelo seu companheirismo e inebriante amor.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para a elaboração desta pesquisa.

RESUMO

O presente estudo versa sobre a inconstitucionalidade da remoção veicular quando aplicada em face da inadimplência do IPVA no Estado do Maranhão. A finalidade desta pesquisa consiste em demonstrar que o fisco estadual, a pretexto de arrecadar receita aos cofres públicos, ultrapassa limites constitucionais violando direitos fundamentais como o devido processo legal e a propriedade. Para atingir o objetivo proposto, tratou-se do tributo e da receita pública, perscrutando a definição do imposto enquanto espécie tributária, para só então ingressar nos aspectos atinentes ao IPVA. Sobre este imposto, além do breve histórico sobre sua instituição, efetuou-se sua análise com base no Código do Tributário do Estado do Maranhão, sempre o relacionando com o Código Tributário Nacional. A utilização do Código de Trânsito Brasileiro também se fez necessária por conter institutos que tratam do registro e licenciamento veicular, bem como outras disposições pertinentes. Não por acaso, dedicou-se um capítulo sobre o processo administrativo tributário conjugado com as ações de iniciativa do fisco por serem assuntos intrinsecamente relacionados ao tema desta pesquisa, demonstrando-se relevantes na elaboração da defesa deste trabalho. Todas as informações constantes no desenvolvimento da pesquisa encontram-se de alguma forma articuladas, para que no derradeiro capítulo o leitor possa compreender e refletir sobre a tônica do estudo proposto.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade. Fisco estadual. Direitos fundamentais. Licenciamento. Processo administrativo tributário.

ABSTRACT

The present study deals with the unconstitutionality of vehicle applied in the face of delinquency of the IPVA in the State of Maranhão. The purpose of this research is to demonstrate that the state treasury, on the pretext of collecting revenue from public coffers, goes beyond constitutional limits violating fundamental rights as due process and ownership. In order to achieve the proposed objective, it was tribute and public revenue, looking at the definition of the tax as a kind of taxation, only to enter into the aspects related to IPVA. On this tax, In addition to the brief history of his institution, his analysis was based on the Code of the State of Maranhão, always relating it to the Code National Tax. The use of the Brazilian Traffic Code was also made necessary to have institutes that deal with vehicle registration and licensing, as well as other relevant provisions. It was not by chance that a chapter on administrative tax proceedings in conjunction with the actions of the Treasury's related to the theme of this research, demonstrating the defense of this work. All information in the development of the research are in some way articulated, so that in the last chapter the reader can understand and reflect on the keynote of the study proposed.

Keywords: Unconstitutionality. State treasury. Fundamental rights. Licensing.
Tax administrative process.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	O TRIBUTO NA ARRECADAÇÃO DA RECEITA DERIVADA E SUA ESPÉCIE IMPOSTO.....	9
2.1	Receita derivada e tributo.....	9
2.2	Imposto.....	17
3	IPVA E LICENCIAMENTO ANUAL.....	20
3.1	Histórico.....	20
3.2	Aspectos constitucionais.....	23
3.3	Análise do IPVA com fulcro na Lei Estadual N° 7.799/2002.....	26
3.4	Do registro e licenciamento anual de veículos.....	32
4	NOÇÕES DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E AÇÕES DE INICIATIVA DO FISCO.....	35
4.1	Fase não contenciosa.....	38
4.2	Fase contenciosa.....	39
4.3	Da inscrição do crédito tributário em dívida ativa.....	41
4.4	Das ações de iniciativa do fisco.....	44
4.4.1	Execução fiscal.....	44
4.4.2	Cautelar fiscal.....	47
5	DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO VEICULAR NO ESTADO DO MARANHÃO QUANDO ESTA É APLICADA EM FACE DO INADIMPLEMENTO DO IPVA.....	49
5.1	Da violação do devido processo legal e a inadequada aplicação da remoção veicular por débito do IPVA.....	49
5.2	Restrição ao direito de propriedade pelo confisco indireto tributário.....	58
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
	REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O simples ato da compra de um produto ou aquisição de um serviço é suficiente para gerar a incidência de tributo. Nessa lógica, as pessoas passam boa parte da vida trabalhando e gerando riquezas, possibilitando ao Estado o cumprimento de suas funções e a concreção de valores e objetivos pautados em nossa Constituição Federal de 1988.

Não obstante, tem-se observado com muita frequência que aquele mesmo ente, ao qual foi concedido parcela do poder de cada cidadão para que regulamentasse suas vidas e construísse uma sociedade organizada em um Estado de Direito, atua com excessos na arrecadação tributária, utilizando-se de meios de fiscalização de outros órgãos de competência não exacional para comprimir o contribuinte inadimplente a pagar pelo tributo devido.

Em linhas mais específicas, verifica-se que tal prática abusiva de fiscalização é recorrente no Estado do Maranhão, pois anualmente há a cobrança pela Fazenda Estadual do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). E quando um condutor, que não tenha se desobrigado do indigitado imposto, é abordado em uma blitz de trânsito, tem imediatamente seu veículo removido para um dos pátios do órgão estadual com circunscrição sobre a via, sem que seja dada ao proprietário qualquer oportunidade de defesa.

Nessa sintonia, o problema refulge quando a aplicação da medida administrativa de remoção veicular se dá pela inadimplência tributária em total desatenção a direitos fundamentais e outros princípios exarados em nossa Carta Maior de 1988.

Desse modo, foi com base nesses acontecimentos que nos propomos a elaborar esta pesquisa, demonstrando, com arrimo na legislação, doutrina e construção jurisprudencial de nossos tribunais superiores, que tais medidas estatais não se coadunam com os preceitos constitucionalmente estabelecidos.

Cientes de que tal discussão temática é de grande relevância por atingir parcela considerável da sociedade e sem nos olvidarmos de seu teor polêmico, por colocar em confronto o contribuinte e o fisco, procuramos delimitar ao máximo o tema em quatro capítulos, de modo que o leitor perceba sem dificuldades, qual a tônica principal mesmo não sendo avezado aos ramos do direito aqui abordados.

Para tanto tivemos o cuidado de inaugurar logo no primeiro capítulo noções sobre receita derivada e tributo, dando considerável importância a seus aspectos conceituais de modo a tonar mais didática a leitura e compreensão do assunto. Destacamos ainda algumas das funções tributárias no sentido de demonstrar que o tributo pode ser utilizado para várias

finalidades, não sendo exclusivamente fiscal. De modo semelhante cuidamos de sua espécie o imposto, trabalhando sua questão conceitual na intenção de criar as bases para a abordagem do IPVA.

Não poderíamos deixar de discorrer sobre os aspectos históricos do aludido imposto, vez que sua instituição por meio de emenda constitucional, sem edição de lei complementar, também é objeto de muitas críticas doutrinárias.

Como a discussão se dá no âmbito do Estado do Maranhão, tratamos do IPVA com base na lei que regulamenta o sistema tributário do estado, sem desconsiderar, é claro, o emprego do Código Tributário Nacional. Demos, também, a devida atenção aos institutos do registro e licenciamento veicular presentes no Código de Trânsito Brasileiro (CTB), bem como outras disposições nele pertinentes.

Longe de esgotarmos o estudo sobre o processo administrativo tributário, optamos por trazer algumas noções a respeito. Oportunidade em que ponderamos sobre as fases não contenciosa e contenciosa, para em seguida versarmos sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, externando ao leitor a existência de outros meios legais e com base constitucional para que o Estado, sem precisar aviltar direitos fundamentais, obtenha o referido crédito constituído e não pago.

Não por acaso, toda essa abordagem se tornou muito importante para fundamentarmos o derradeiro capítulo desta exploração teórica, pois nele concentramos toda discussão a respeito do caráter inconstitucional da medida administrativa de remoção veicular, quando aplicada em face da inadimplência do IPVA, assim como abrimos espaço para discussão da violação do princípio constitucional que veda a instituição de tributo com efeito de confisco.

Sem a pretensão de incutirmos no leitor uma interpretação uníssona e similar ao que foi defendido nesta articulação de ideias, nosso objetivo real é oferecer bases teóricas para que possa refletir sobre o tema, associando-o com outras situações semelhantes e, por meio disso, fortalecer de alguma forma as bases de nosso Estado de Direito inibindo práticas abusivas do Poder Público contra seus contribuintes.

2 O TRIBUTO NA ARRECADAÇÃO DA RECEITA DERIVADA E SUA ESPÉCIE IMPOSTO

Nesta parte inicial da pesquisa serão abordados os aspectos conceituais da receita derivada e do tributo, bem como a relação existente entre eles. Em seguida, daremos a mesma atenção ao imposto, este considerado uma das espécies do tributo.

2.1 Receita derivada e tributo

No âmbito privado, quando se resolve criar uma empresa é fundamental que se tenha capital para investir nela. Sua manutenção, estrutura e execução de serviços ou venda de produtos dependem de recursos para que sua dinâmica seja constante, caso contrário, as possibilidades do negócio prosperar e obter vantagens lucrativas serão reduzidas.

O Estado, embora não tenha como finalidade a obtenção de lucros como as empresas privadas, é responsável pela garantia do pleno funcionamento da máquina pública, assim como por contribuir com a satisfação dos interesses coletivos. Contudo, a fim de que seus objetivos sejam uma realidade, é necessário que tenha recursos suficientes para serem gastos nas suas variadas despesas e necessidades. Esses recursos, por constituírem o patrimônio estatal, recebem denominação própria de receita pública, esta definida por Sergio Pinto Martins (2015, p.79) como “[...] toda a entrada de numerário nos cofres do Estado.”

Além do uso dessa receita com encargos e outras despesas públicas¹, parte dela será também direcionada às atividades e políticas voltadas ao âmbito social. É que embora haja despesas específicas e previstas em lei, a sociedade será sempre o destinatário final, haja vista que, além de regular as relações humanas, é tarefa do Estado promover o bem estar social garantindo que as pessoas possam viver com dignidade.

Para a composição desse numerário, é primordial que existam normas que regulamentem seu ingresso ao patrimônio da *res publica*. Se o Estado não fosse regido por leis e atuasse sem limites, regressaríamos a um modelo político semelhante ao absolutista, em que o soberano detinha total poder sobre seus súditos e estes não possuíam proteções contra as ações daquele, simplesmente tinham de obedecer sem questionar.

¹ A lei 4.320/1964 estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Seu conteúdo traz a classificação das receitas em Correntes e de Capital. Assim como prevê também que as despesas são classificadas nas categorias econômicas de despesas Correntes e de Capital.

Contudo, diante de todo o processo histórico de mudanças de regime e de conquista da democracia, ainda assim, há verdadeiras situações de abusos provenientes do Poder Público de nosso país, sobretudo, no que se refere a forma de como se dá a cobrança de tributos, fato este que será posteriormente discutido.

Para se compreender como ocorre a aquisição da receita pública é relevante destacar que ela é dividida em receita originária e receita derivada.

Conforme os ensinamentos de Martins (2015, p. 79), “receita originária é a proveniente do patrimônio do Estado, como financeira comercial, industrial de aluguel de um bem do Estado etc. Receita derivada é a decorrente da imposição do tributo. É a que não provém do patrimônio do Estado, mas do contribuinte”. O referido doutrinador, em sua obra *Manual de Direito Tributário*, ainda faz alusão a outros tipos de receita como a facultativa, a compulsória, as receitas correntes e de capital. Embora o estudo das mesmas seja importante numa visão mais ampla do direito tributário, *in casu*, elas não serão abordadas, tendo em vista que é a receita derivada que possui relação direta com o tributo, este considerado de grande relevância para o desenvolvimento desta pesquisa. Mas o que vem a ser tributo?

Antes de responder a esse questionamento, vale ressaltar que o sentido das palavras é atribuído a quem as ouve e lê, isso ocorre quando o homem tem contato com situações anteriores nas quais elas foram utilizadas, assim como em relação ao contexto em que foram empregadas, é o que em regra acaba por gerar muitas imprecisões ligadas a ambiguidade e vaguidade, Machado Segundo (2017).

Para Jardim (2011), tanto na linguagem científica quanto na linguagem coloquial, existe grande número de palavras que possuem mais de um significado.

De acordo com Carvalho (2012), com o termo tributo não é diferente, pois existem seis acepções² atribuídas a ele quando utilizado em textos doutrinários, jurisprudenciais e no direito positivo.

Em que pese a variedade semântica que o vocábulo tributo possa ter, aquela em que ele é considerado como uma imposição do Estado sobre o contribuinte será a mais utilizada pela doutrina e pela própria lei para dar-lhe um sentido mais completo. Nestes termos, o tributo é definido como:

Ônus compulsório, criado e gerido pelo Estado, visando ao custeio de serviços públicos. O tributo é gênero, de que são espécies o imposto, a taxa e a contribuição

² As mencionadas acepções são tributo como quantia em dinheiro; como prestação do dever jurídico do sujeito passivo; como direito subjetivo do sujeito ativo; como sinônimo da relação jurídica tributária; como a própria norma jurídica do direito tributário e como norma, fato e relação jurídica.

de melhoria. O fundamento jurídico do tributo é o poder fiscal do Estado, e seu elemento essencial é a coercibilidade, vale dizer, prerrogativa legal de o Estado compelir o contribuinte ao pagamento da prestação. (ACQUAVIVA, 1993, p. 1236).

O tributo também pode ser considerado como uma prestação de dar e de pagar o que se deve ao Estado, o que, por sua vez, rechaça a possibilidade de ser considerado uma obrigação de fazer ou não fazer. Pode-se dizer ainda que ele é o objeto da relação tributária e tem como finalidade direcionar aos cofres públicos os montantes financeiros para que as necessidades coletivas possam ser satisfeitas (MARTINS, 2015).

O Código Tributário Nacional (CTN) traz a seguinte redação em seu Art. 3º: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Essa definição de tributo, embora esteja positivada, ainda não está completa. Machado Segundo (2017, p. 34) aduz que “o problema está na incompletude da própria definição, que deve ser vista em conjunto com aquela veiculada no Art. 9º da Lei 4.320/64 [...]”, segundo a qual:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

O conceito acima corrobora com a ideia de que o tributo constitui receita proveniente de fonte diversa do Estado, por isso derivada. Isso significa que o numerário oriundo das atividades de exploração econômica sobre um bem público não poderão ser considerados como produtos da tributação. É o que ocorre com os royalties, pois são decorrentes da exploração do patrimônio público, e por isso, reputados como receita originária (MACHADO SEGUNDO, 2017).

Uma vez combinado os conceitos que as legislações tributária e financeira estabeleceram em seu conteúdo, de modo a se obter uma mais completa compreensão do que seja tributo cabe explicar as características que lhes são próprias e que estão presentes no citado Art. 3º do CTN.

Desse modo, a respeito de “prestação pecuniária”, entende-se que o escote devido pelo contribuinte deve ser direcionado ao agente ativo sob a forma de dinheiro. Como já dito alhures, a tributação é uma atividade centrada em uma obrigação de dar e não de fazer.

Alexandre (2008) expõe que em alguns Municípios seria permitido ao contribuinte devedor do IPTU³ quitar suas dívidas em favor da Fazenda Municipal, pintando prédios públicos ou realizando a poda de algumas árvores da cidade. Contudo, situações como essas são exceções, pois a regra é a prestação em dinheiro.

Por “compulsória” deve-se entender aquela prestação que não dependa da vontade das partes para ocorrer, mas sim do que está previsto em lei. Embora o termo compulsório seja comumente utilizado como sinônimo de obrigatório, quando se trata da legislação tributária o sentido é outro. Vale lembrar que as relações contratuais são obrigatórias assim como as tributárias, contudo, naquelas, sua existência esta relacionada com a vontade das partes que podem alterar ou não os termos de um contrato, nas tributárias é a lei que estabelece quando incidirá o tributo sobre determinado fato e o contribuinte não poderá se opor a tal obrigação, salvo se esta for indevida.

Nesse sentido, Martins (2015, p. 80) explica que “compulsório não quer dizer obrigatório, mas significa que independe da vontade da pessoa de contribuir. A pessoa não paga o tributo porque quer ou gosta. Se isso ocorresse, não pagaria o tributo.”

É compreensível essa resistência da sociedade em relação às suas obrigações tributárias. Sofrer uma diminuição patrimonial sem haver posteriormente um retorno sob a forma de políticas públicas de qualidade não agrada muito. Não bastasse isso, ainda existem os excessos e abusos de poder do Estado quando realiza a cobrança de certas categorias de tributos, representando verdadeiro desprezo as proteções constitucionais, como será oportunamente discutido.

Por sua vez, “não constituir sanção de ato ilícito” significa que o tributo não é uma sanção pelo descumprimento da lei. Se assim fosse estaríamos diante de uma penalidade e não de uma obrigação tributária.

Essa compreensão é relevante, pois permite entender porque em algumas atividades consideradas ilegais e até mesmo de repercussão criminal, ocorre a incidência tributária. É que nesses casos a lei que institui o tributo não o faz com base na ilicitude de um determinado fato, mas sim no que se enquadra na hipótese de incidência prevista nessa lei.

Podemos considerar, por exemplo, alguém que tenha como atividade econômica uma casa de prostituição, nesse caso, embora a exploração dessa atividade seja considerada ilegal, no âmbito tributário será totalmente legal a cobrança do tributo, desde que haja correspondência com o que está previsto na lei tributária.

³ IPTU é o imposto incidente sobre a propriedade territorial e predial urbana.

É equivocada a pretensão em dizer que o Estado enriquece às custas de atividades ilegais. Não é isso. A tributação se dá de maneira objetiva e previamente estabelecida. Não há lei tributária que tenha como hipótese de incidência principal situações antijurídicas. Estas podem até ocorrer de modo adicional na ocorrência do fato gerador, sendo, assim, irrelevantes por não possuírem amparo normativo.

Desse modo, “a ilicitude não pode ser elemento da *hipótese de incidência* da norma jurídica tributária, ou seja, um elemento suficiente e necessário à incidência da norma e ao surgimento da obrigação, pois nesse caso estar-se-á diante de uma multa” (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 38).

Dizer que a prestação tributária deve ser “instituída em lei” significa que a atividade exacional do Estado deve estar adstrita ao que está prévia e positivamente estabelecido. É o exercício do princípio da legalidade.

De modo positivo, o Art. 97 do CTN regulamenta que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, a sua extinção, majoração e redução com ressalva em relação a outras disposições.

O próprio texto constitucional (1988), mais precisamente o Art. 150, I, recepcionando o referido Art. 97 do CTN, determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça, dando um caráter mais específico ao princípio da legalidade, uma vez estar voltado diretamente à matéria tributária.

Para que nasça a obrigação de pagar tributo, é necessário que tenha sido vaticinada em ato editado pelo poder com competência constitucional para criação de lei, ou seja, poder que não seja o Executivo, tampouco o Judiciário. É uma forma de se evitar que em um mesmo poder se concentre tanto a autoridade de instituir como exigir o pagamento de determinado crédito tributário de forma livre e sem critérios de proteção ao contribuinte.

No entanto, há exceções a essa legalidade tributária, conforme se observa abaixo:

Os casos mais relevantes são **a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo** (expressamente ressalvada pelo § 2º do mesmo art. 97) e **a fixação do prazo para recolhimento** (jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – RE 172.394/SP, RE 195.218/MG). (RICARDO ALEXANDRE, 2008, p. 100, grifo do autor).

O autor supra, ao fazer menção a essas duas situações tributárias, demonstra que algumas matérias podem ser reguladas por ato infralegal, como os decretos.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 também estabeleceu em seu texto, exceções no que tange a instituição de tributos. É o caso das medidas provisórias. Uma vez que estas não são criadas pelo poder constitucionalmente responsável pela elaboração das leis, assim como não seguem as mesmas regras de edição normativa.

Outro fato que merece a devida atenção sobre a medida provisória, é que ela somente poderá ser editada pelo Poder Executivo nos casos de relevância e urgência, assim como não pode tratar de matéria atribuída a lei complementar. Excetuando-se os tributos previstos nos incisos I, II, IV e V, do Art. 153; e II, do Art. 154, todos da Carta Maior (1988), para que uma determinada medida provisória produza efeitos instituindo ou majorando um imposto, é mister que ela seja convertida em lei até o último dia do exercício financeiro o qual ela foi criada.

Vale lembrar que, embora a medida provisória não seja considerada lei no sentido estrito do termo, ela gera efeitos como se lei fosse.

Finalizando a análise das expressões constantes no conceito de tributo insculpido no CTN, por “atividade administrativa plenamente vinculada”, deve-se compreender que o legislador, ao editar o referido código, procurou impedir que a autoridade administrativa tivesse plena liberdade em decidir sobre a cobrança de tributo. É que não cabe a ela criar hipóteses, o fato gerador⁴ e o tipo de alíquota que será utilizada, mas sim vincular-se ao que está rigorosamente descrito na lei tributária.

Para que o tributo se considere “criado” pela lei, é preciso que, partindo apenas do texto legal, seja possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual ente tributante (sujeito ativo). **Não basta que a lei lhe anuncie o nome e transfira para o decreto, ou para outro ato normativo inferior, a definição de tais elementos essenciais.** Apenas o prazo para o recolhimento do tributo, caso já não esteja fixado na lei, pode ser estabelecido e alterado por norma infralegal. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 58, grifo nosso).

Se não houvesse essa previsão quanto ao vínculo da atividade administrativa ao texto de lei que institui o tributo, não poderíamos pensar em estabilidade jurídica tributária, tampouco haveria segurança quanto a cobrança de créditos a contribuintes. Na verdade, ficaríamos diante de uma total incerteza ao que devemos em relação ao fisco, pois, a todo o momento a autoridade competente pela cobrança de um tributo poderia ao seu talante, afastar-se, por exemplo, do que está descrito como hipóteses de incidência, montante devido ou a quem a cobrança deverá ser direcionada.

⁴ O fato gerador, termo essencialmente presente no direito tributário, significa a ocorrência do que está previsto na norma tributária.

Feitas as devidas considerações sobre o que vem a ser o tributo sob a ótica do que está descrito no Art. 3º do CTN, também merece relevo conhecer quais as funções que lhes são atribuídas no exercício da atividade tributária.

Sabe-se que os tributos poderiam ser classificados das mais variadas formas, levando-se em conta, por exemplo, o tipo de riqueza, a competência para instituí-lo, o tipo de arrecadação etc.

Alguns autores têm preferência pela classificação que aborda o tipo de regime jurídico⁵ de cada espécie de tributo, ou seja, agrupando-os em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

Martins (2015), diferentemente, adotou a competência impositiva, a vinculação, a função e o modo como ocorre a arrecadação (direto ou indireto) – esta última apontada pelo autor como a mais criticada pelos doutrinadores por não possuir precisão científica –, como os critérios pelos quais os tributos são agrupados.

O certo é que, do mesmo modo que há inúmeras outras discussões doutrinárias no mundo jurídico, não existe também nesta questão um posicionamento unânime quanto a classificação mais adequada dos tributos.

Não é difícil compreender que a principal finalidade do tributo é arrecadar numerário aos cofres públicos, isso até já foi ligeiramente explanado no início deste capítulo. Contudo, é importante entender que, além dessa finalidade existem outras não menos importantes que são responsáveis por influenciar a economia do país ou contribuem para que as atividades inerentes a entidades não propriamente estatais sejam executadas com êxito. Nesse sentido, resolvemos abordar a classificação que trata da função do tributo. Esta, dividida em função *fiscal*, *extrafiscal* e *parafiscal*.

Um tributo com **função fiscal** tem como finalidade contribuir para que o Estado possa realizar suas atividades, satisfazendo as necessidades públicas, ou seja, permitindo que a sociedade tenha acesso a justiça, a saúde, a educação, a segurança, assim como a outros direitos que o poder público tem obrigação de garantir (OLIVEIRA, 2001).

O IPVA, que será analisado mais a frente, é exemplo de tributo que possui natureza eminentemente fiscal.

Nos casos em que determinado tributo não tenha por finalidade principal a obtenção de receita, mas influa no âmbito da economia, dificultando a entrada de produtos do

⁵ Hugo de Brito Machado Segundo (2017), em sua obra Manual de Direito Tributário, considera este tipo de classificação como a mais comumente utilizada e também a mais útil quando se trata das finalidades de um livro sobre direito tributário.

exterior no país por meio do aumento de alíquotas para proteger as relações comerciais internas, ou ainda, quando o Estado concede incentivos fiscais para que determinada empresa possa crescer gerando emprego e atuando em atividades que se enquadram em outros fatos passíveis de tributação, estamos diante da **função extrafiscal**.

Vale ressaltar que são inúmeras as razões pelas quais se utiliza um tributo com função extrafiscal, contudo, deve-se ter em mente que, para que ela seja identificada é necessário que o Estado tenha utilizado critérios e traçado um propósito a ser alcançado, pois, caso contrário, ela poderá ser confundida com outra função. Em outros termos, deve haver uma intencionalidade estatal.

Por sua vez, tributos com **função parafiscal** são aqueles cuja finalidade é voltada a obtenção de recursos para entidades que estão em posição paralela ao Estado, ou seja, não estão diretamente ligadas a ele. Têm relação com a satisfação de certas situações que não são características propriamente estatais (MARTINS, 2015). A título de exemplo, temos as contribuições pagas aos Conselhos Profissionais.

A função parafiscal se diferencia das funções anteriores exatamente porque não será a União que ocupará a posição de sujeito ativo na cobrança das contribuições. Na verdade, aquela quando instituir o tributo indicará no texto legal qual a entidade autárquica ficará responsável pela titularidade da fiscalização e cobrança.

Embora haja uma finalidade específica para cada uma dessas funções, todas elas possuem, em maior ou menor grau, a qualidade de serem arrecadatórias.

Conforme já fora salientado sobre existência de variadas formas de classificação dos tributos, aquela que os discrimina em impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições e empréstimos compulsórios também se torna pertinente, sobretudo, porque a espécie imposto é a que mais nos interessará no decurso desta pesquisa, até chegarmos ao IPVA.

É que o indigitado imposto, diante da inadimplência tributária, acaba sendo utilizado pelo Estado como uma justificativa para aplicar meios coercitivos e inconstitucionais de confisco de bens (veículos) dos contribuintes.

Por meio de fiscalização, muita das vezes vexatória, e uma vez se deparando com a situação de que o contribuinte não tenha cumprido a obrigação de pagar o imposto incidente sobre propriedade de seu veículo, o Estado, mediante entidades, como a Polícia Militar, remove o bem para uma das dependências do órgão competente, o que em outros termos significa uma total violação de nossa Constituição Federal de 1988, tendo em vista que

consagrou como princípios de proteção do cidadão o direito de propriedade, o devido processo legal e a não instituição de tributo com efeito confiscatório.

Desse modo, no tópico seguinte serão abordadas algumas questões relevantes referentes ao imposto, analisando essa espécie de tributo em seu aspecto mais genérico para assim, de maneira mais centrada e delimitada, dar prosseguimento a discussão anteriormente proposta no que tange a atuação inconstitucional do Estado Maranhão na cobrança do IPVA.

2.2 Imposto

Do que foi suso mencionado, depreende-se que dentre as várias espécies de tributos tem-se a figura do imposto.

Conforme aduz Martins (2015), em um primeiro momento essa espécie de tributo possuía características diferentes das atuais, principalmente se considerarmos a sua denominação. É que o imposto tinha a peculiaridade de ser voluntário e só depois adquiriu o caráter compulsório que possui hodiernamente. Possuía como traço marcante o pressuposto de ser uma prestação direcionada a grupos específicos de pessoas. Passou a incidir de forma genérica só tempos depois, além de que existiam diferentes alternativas para à sua quitação, como, por exemplo, a execução de algum trabalho ao Estado. Hoje sabemos que ele é pago em dinheiro.

Em que pese o conceito de muitos institutos de nosso ordenamento jurídico ser elaborado pela doutrina, o CTN, de maneira clara e precisa, tem fixado em seu Art. 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

O legislador, ao elaborar tal definição de imposto, buscou separar da hipótese de incidência da norma tributária qualquer atividade relacionada ao Estado.

Essa é a principal característica do imposto, pois para que sua incidência seja devida é necessário que a lei preveja hipótese relacionada ao contribuinte e não ao ente estatal, se não fosse assim, estaríamos diante de outro tipo de tributo, como as taxas, visto que estas possuem como fato gerador a utilização de alguns tipos de serviços públicos específicos ou exercício regular do poder de polícia, ao passo que aquele ocorre em função de fato gerador que revele capacidade de contribuir, aumento de riqueza etc.

Essa particularidade do imposto o torna um tributo *não vinculado*, isso quer dizer que embora o senso comum acredite que, ao pagar um determinado imposto, por exemplo, o IPTU – imposto municipal incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana – o Poder

Público tenha como contraprestação a execução de obras entre outras atividades com a receita proveniente daquele imposto, para a lei tributária não é assim que deve ocorrer, embora com outros tributos como as contribuições de melhoria, contribuições sociais e as já citadas taxas, exista vinculação com órgão, fundo ou despesa.

Da leitura do Art. 16 do CTN percebemos que da criação de um imposto e da sua respectiva exigência, não há atuação do poder público que esteja voltada diretamente ao sujeito passivo no sentido de trazer-lhe benefícios específicos em função de que, preteritamente, houvesse arcado com ônus da relação tributária.

Contudo, essa não vinculação não deve ser entendida de forma absoluta, é o que nos ensina Machado Segundo:

[...] não se deve afirmar que a “não vinculação” que caracteriza o imposto significa que o “produto de sua arrecadação” não pode ser vinculado a uma finalidade ou a uma despesa específica. É correto que o produto arrecadado com impostos realmente não pode ser legalmente vinculado a fundos ou despesas específicos, mas isso se deve a uma vedação constitucional expressa (CF/88, art. 167, IV), uma norma de Direito Financeiro, e não a natureza do imposto em si mesma. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 43).

Esse também é o nosso posicionamento, pois como foi exposto alhures, todo produto da arrecadação proveniente da tributação, de uma forma ou de outra retorna como benefício a sociedade. Seja quando o numerário arrecadado é investido na manutenção da máquina pública, seja quando o objetivo é a realização de políticas públicas. Isso não quer dizer que não somos cientes das mazelas sociais ainda existentes, fruto de males como a corrupção em nossas instituições políticas. O que estamos afirmando é que, a depender de como é feita a distribuição da receita, a sociedade, ainda que de forma precária, acaba por usufruir parte dessa arrecadação.

Ainda sobre o conceito de imposto, de maneira simples, mas objetiva, Martins (2015, p. 88) aduz que: “imposto é o que não é facultativo. Como o próprio nome diz é imposto. Independe da vontade da pessoa de pagar.”

O mesmo autor entende ter essa espécie tributária a característica de ser indivisível, ou seja, uma vez arrecadado, não há que se falar em discriminação de seu produto, já que seu objetivo é atender aquilo que é almejado pela coletividade, suprimindo suas carências e promovendo o bem estar social.

Além dessas especificidades atribuídas ao imposto, destaca-se que, no que tange a sua instituição, têm competência para criá-lo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (Art. 145 da CF/1988).

Tão importante quanto a competência para instituí-lo é o que a Carta Maior de 1988 estabelece no decurso do mesmo Art. 145, *in verbis*:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esse parágrafo constitucional prevê que, em regra, os impostos serão direcionados de forma personalíssima ao sujeito passivo da relação tributária, obedecendo ao critério da capacidade econômica do contribuinte.

Sobre tal redação constitucional, Alexandre (2008) faz enfática crítica a expressão “capacidade econômica”, por entender que o legislador constituinte deveria, sim, ter se referido à capacidade contributiva em vez de econômica. O motivo, ele mesmo explica:

Isto porque quem manifesta riqueza demonstra capacidade **econômica**, mas às vezes tal riqueza não pode ser atingida pelo poder de tributar do Estado. São casos em que a capacidade **econômica** não coincide com a capacidade **contributiva**. A título de exemplo, o milionário turista americano que passa férias no Brasil possui capacidade **econômica**, mas não pode ter seus rendimentos tributados no país, não possuindo, por conseguinte, capacidade **contributiva**. (ALEXANDRE, 2008, p. 48, grifo do autor).

Embora a Constituição Federal (1988) faculte ao Estado certas liberdades em relação ao contribuinte como vimos acima, ela faz a ressalva de que sejam respeitados os direitos individuais, entre os quais está o direito a propriedade.

A relevância de tal previsão está na limitação que a Carta Maior (1988) impõe ao poder público no exercício de sua competência tributária, protegendo o contribuinte de futuros abusos em decorrência da tributação.

3 IPVA E LICENCIAMENTO ANUAL

Uma vez discorrido sobre os aspectos relativos ao tributo e à sua espécie o imposto seguiremos com o estudo proposto com ênfase na análise do IPVA.

Preliminarmente, será abordado o seu conteúdo histórico e logo após trataremos de sua análise propriamente. Finalizaremos este capítulo com a abordagem sobre o registro e licenciamento anual.

3.1 Histórico

A incidência tributária sobre a propriedade de veículos em nosso país, diferentemente do que se possa imaginar, não teve como marco inicial a instituição do IPVA. É que antes desse imposto foi criada por meio de decreto-lei a Taxa Rodoviária Federal (TRF) incidente sobre todo veículo que fosse motorizado e que transitasse no país.

Essa taxa tinha como base uma alíquota correspondente a 0,5%, que era refletida no valor do veículo, este estabelecido anualmente em tabela publicada pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER), conforme previsto no revogado Decreto-lei nº 397/68.

Há de se ressaltar que o produto proveniente de sua arrecadação tinha como finalidade o investimento em projetos e execução de obras para conservar e restaurar as estradas de rodagem federais.

Contudo, não obstante esse tributo ser nominado como “taxa”, apresentava em sua essência características de imposto. Isto porque, conforme já foi abordado, o imposto ocorre em função de fato gerador que revele capacidade de contribuir, ou seja, indique um aumento de riqueza. Tal circunstância era exatamente o que estabelecia o decreto que instituiu a TRF, haja vista seu fato gerador existir em razão de um bem particular, no caso um veículo, e não de um serviço estatal ou exercício do poder de polícia que caracterizaria a cobrança de taxa.

Nesses moldes, a respeito do exposto acima, é o pensamento de Paulo Roberto Coimbra Silva, *in verbis*:

De se notar que o fato gerador do aludido tributo, indisfarçavelmente não vinculado, e a indivisibilidade do serviço financiado induzem à inequívoca conclusão de já se tratar, à época, de um autêntico imposto finalístico (que após a égide da Constituição de 1988 se enquadraria à espécie de contribuição especial). (SILVA, 2011, p. 30).

A despeito da existência desse tributo sobre a propriedade de veículos, as unidades federativas e os Municípios, sob a égide da competência concorrente estabelecida por emenda constitucional⁶, passaram a instituir taxas variadas e sem critérios padronizados, gerando grande ônus e transtornos aos contribuintes, haja vista que estes tinham agora de pagar em dobro pela propriedade de seu veículo.

Conforme aduz Silva (2011), essa multiplicidade de taxas só chegou ao fim com o advento de outro decreto-lei⁷ que instituiu a Taxa Rodoviária Única (TRU).

Tal decreto previa que esse novo tributo era devido por todos os proprietários de veículos automotores registrados e licenciados no território nacional.

Nessa sintonia, eliminou-se aquela tributação em duplicidade e a TRU ganhou o *status* de ser o único tributo a ser cobrado do contribuinte que estivesse enquadrado na situação legal que fizesse surgir a obrigação tributária.

De acordo com o Decreto-lei nº 999/69, do montante arrecadado, 40% estavam destinados ao DNER e o restante, com base em lei estadual, deveria ser dividido entre os Estados e Municípios tendo como base a arrecadação integral e a quantidade de veículos licenciados.

Essa unificação promovida pela instituição da TRU teve grande importância no cenário nacional, sobretudo, porque desonerava o contribuinte de pagar o mesmo tributo duas vezes.

Contudo, isso não foi suficiente para mantê-la até os dias atuais, pois a Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985 criou o IPVA sob a vigência da Constituição Federal de 1967 que viria a ser substituída pela nossa atual Constituição Cidadã.

Por conseguinte, nossa Carta Maior de 1988 dispôs em seu texto original o seguinte sobre o IPVA:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
I - Imposto sobre:
[...];
c) propriedade de veículos automotores.

Em 17 de março de 1993, com a Emenda Constitucional nº 3 modificou-se o Art. 155, sem, contudo, haver modificações no que tange a competência para instituição do imposto em tela.

⁶ Alusão a Emenda Constitucional nº 01/1969, que editou o texto da Constituição Federal de 1967.

⁷ Decreto-lei nº 999/1969 que instituiu a Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos, além de versar sobre outras providências.

Atualmente, após a EC nº 3/1993, a previsão do IPVA está insculpida no Art. 155, III, da CF/1988, segundo o qual é de competência dos Estados e Distrito Federal a sua instituição. Ademais, assim como a TRU, mas em percentual equânime, do produto arrecadado pelos Estados, 50% tem de ser destinado aos Municípios (Art. 158, III) demonstrando-se com isso a preocupação do legislador constituinte em garantir menos desigualdades no que tange a repartição das receitas tributárias.

Dentro desse contexto de alterações normativas, destaca-se que embora haja previsão constitucional ao estabelecimento de norma complementar definidora do fato gerador, base de cálculo⁸ e contribuintes em relação aos tributos e suas espécies, até hoje não há notícias de que a mesma tenha sido elaborada pelo legislador nacional em relação ao IPVA, mesmo este não sendo previsto na CF de 1967 que inicialmente recepcionou o Código Tributário Nacional⁹.

O que ocorreu, segundo Martins (2015), é que desde a EC nº 27/1985 cada Estado e o Distrito Federal definiram em suas próprias leis estaduais a instituição do IPVA, mesmo na ausência de lei complementar que fosse recepcionada pela Constituição.

Aproveitando a criação de um novo imposto por aquela emenda constitucional, o Estado do Maranhão ávido por aumentar seu patrimônio, em detrimento do contribuinte inseriu o IPVA no rol dos impostos já previstos no conteúdo da Lei 3.875¹⁰/1977, mais precisamente no inciso III, do Art. 3º da indigitada lei.

Contudo, diferentemente do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria – ICM, e do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI, não havia naquela lei nada que o regulamenta-se ou que previsse seus elementos como o fato gerador, alíquota etc.

No ano de 2002 foi publicada a Lei nº 7.799, que é hoje o atual Código Tributário do Estado do Maranhão (CTEMA). Nesse estatuto, além do IPVA estar no quadro dos impostos de competência do Estado, ganhou no Capítulo II, do Título I a sua regulamentação onde pode ser observado seu fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuinte, enfim o que se exige para fins de instituição de imposto.

⁸ Embora já tenha sido anteriormente mencionada, sem, contudo discorrer sobre seu significado, é relevante para tornar mais simples o entendimento desta pesquisa dizer que ela corresponde em linhas gerais, a grandeza econômica sobre a qual será calculado o tributo devido.

⁹ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

¹⁰ A Lei nº 3.875/1977 institui o novo Código Tributário do Estado do Maranhão.

O certo é que, embora já exista em nosso Estado lei que regulamente a exigência do imposto, esta deveria ter sua inconstitucionalidade declarada, haja vista ainda não existir lei complementar que estabeleça normas gerais sobre o IPVA, como veremos mais à frente.

3.2 Aspectos constitucionais

Em que pese já termos observado algumas características do IPVA, no que tange, *e.g.*, quem tem a qualidade para instituí-lo, importa falarmos um pouco mais sobre as disposições constitucionais a seu respeito, para só assim ingressarmos em sua análise no âmbito do Estado do Maranhão.

Conforme já foi algures exposto, a competência para instituir o IPVA está prevista no texto constitucional (1988). Em sua redação atual, a Carta Maior estabelece no Título VI “Da Tributação e do Orçamento”, que é da competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do imposto concernente a propriedade de veículos automotores.

Tal disposição normativa gerou grandes debates doutrinários a respeito da criação de norma geral que regulamentasse o referido tributo. Isto porque a Constituição Federal (1988) faz menção apenas ao seu campo de incidência deixando a cargo de lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária (Art. 146, III, “a”) e tal regulamentação nunca foi feita até hoje.

Não fosse por uma questão temporal, a elaboração do CTN poderia ter resolvido tal impasse. Não o fez, obviamente, porque a sua criação foi anterior ao advento da EC nº 27/1985, que criou o indigitado imposto, abrangendo apenas os tributos que já haviam sido instituídos anteriormente.

O Supremo Tribunal Federal entendeu como constitucional a criação do IPVA pelos Estados, mesmo diante da inexistência de lei complementar que o regulamentasse, conforme se observa no inteiro teor da ementa:

RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. **Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local.** Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das

Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (AI 167777 AgR, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 09-05-1997 PP-18134 EMENT VOL-01868-04 PP-00796). (grifo nosso).

O acórdão foi julgado com fulcro no ADCT¹¹ e dispositivos constitucionais referentes a competência legislativa que as entidades políticas de âmbito estadual têm quando da falta de lei federal que verse sobre normas gerais.

Com a devida vênia e sem maiores pretensões, entendemos que o insigne Tribunal não decidiu de forma sistemática e finalística esta questão. Talvez a forte pressão das unidades políticas, atrelada a omissão do Poder Legislativo constituinte em elaborar lei complementar sobre a matéria, tenha influenciado o julgamento.

A fortiori, discordando do entendimento do STF sobre a aludida matéria, Martins (2015), com arrimo na estrutura sistemática da Constituição, defendeu que, para que fosse acertada a decisão do citado Tribunal, tanto o Art. 24 quanto os demais parágrafos desse dispositivo constitucional deveriam ter sido conjugados com o Art. 146 previsto no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional. Aduziu ainda, que o § 3º do Art. 34 do ADCT deveria ser analisado como se existisse lei complementar sobre os elementos do imposto em exame, caso contrário não seria cabível que os Estados-membro instituíssem o imposto, haja vista que a previsão para convênio, prevista no § 8º, que tratava da regulamentação provisória e não permanente, diferentemente do que ocorreu com o ICMS, não foi excepcionada ao IPVA. E finalizou aduzindo que a disposição sobre a competência legislativa plena, no caso em questão, não poderia ser aplicada, uma vez estar inserida no âmbito das competências concorrentes da União, Estados e Distrito Federal e não como ocorre com o IPVA, em que aos Estados e Distrito Federal é atribuída competência privativa para instituí-lo.

O fato é que mesmo sem lei complementar que regulamente o IPVA em âmbito nacional, os Estados o instituíram para aumentar ainda mais suas receitas.

A finalidade da lei complementar nesta questão seria inibir que cada Estado legislasse conforme sua conveniência criando seu próprio fato gerador, o tipo de contribuinte e a base de cálculo. O problema que isso representa é que, no afã da instituição do imposto, seriam elaboradas várias definições a seu respeito sem que houvesse unidade, que, diga-se, é o propósito de toda lei complementar.

Ainda sobre o assunto, avalia Ives Gandra da Silva Martins (1989, p. 90), que “nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar.”

¹¹ Referência ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Demonstrando a relevância da edição de lei complementar sobre o IPVA, Martins (2011, p. 25, grifo do autor) aduz que “sem dúvida alguma, a edição de uma lei complementar estabelecendo as normas gerais do imposto *sub examine* contribuiria enormemente para a sua uniformização e prevenção dos conflitos de competência.”

Registrado a relevância a respeito da necessidade de lei complementar à instituição do imposto em discussão, ainda sobre as disposições constitucionais acerca deste, acentuamos que segundo o Art. 155, § 6º, I da CF/1988, o Senado Federal terá como incumbência a fixação de alíquotas mínimas para sua cobrança. A ideia é dificultar que cada Estado fixe alíquotas desordenadamente, evitando-se, com isso, a instauração de guerras fiscais representadas pela diminuição exagerada de alíquotas por alguns Estados como um atrativo para contribuintes de outras unidades federativas, forçando estas a fazerem o mesmo como se a tributação fosse uma disputa empresarial na qual sairia vencedora aquela empresa que atraísse o maior número de clientes em razão da oferta do melhor desconto por um produto ou serviço.

Outra previsão constitucional concernente ao imposto aqui discutido, é que ele poderá ter alíquotas diferenciadas de acordo com o tipo e utilização do veículo (Art. 155, § 6º, II da CF/1988). Sobre essa questão, Machado Segundo adverte que, *in verbis*:

[...] a diferenciação na fixação das alíquotas deve tomar como parâmetro o tipo de veículo ou sua finalidade (alíquotas mais baixas para ambulâncias, táxis, ônibus escolares etc. e alíquotas mais elevadas para carros esportivos, ou luxuosos, por exemplo), e não a sua origem e procedência (nacionais ou importados). (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 295).

Sendo assim, nesse contexto, quando se fala em fixação de alíquotas não se está abrindo margem ao legislador estadual para que possa discriminar, por exemplo, veículos nacionais de importados, essa tarefa é do imposto de importação, consoante conclui Machado Segundo (2017). Ademais, se um Estado resolvesse fazer tal discriminação violaria o princípio da não discriminação em razão de sua procedência ou destino, que está exarado no Art. 152 da Carta Maior de 1988.

O STF já se manifestou a respeito, quando considerou inconstitucional a incidência do imposto sobre veículos que não fossem terrestres¹².

¹² Recurso Extraordinário nº134509, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364.

Feitas essas considerações a respeito do IPVA no plano constitucional, urge, neste momento, iniciarmos sua abordagem com base na legislação do Estado do Maranhão. É o que será tratado a seguir.

3.3 Análise do IPVA com fulcro na Lei Estadual nº 7.799¹³/2002

Não obstante nosso posicionamento contrário a instituição do IPVA sem a existência anterior de lei complementar para sua regulamentação, analisaremos a principal lei tributária do Estado do Maranhão para entendermos a dinâmica da instituição do mencionado imposto, assim como os seus elementos constituidores.

O CTEMA, com base no Título I, do Capítulo VI da Constituição Federal, prevê preliminarmente em seu Art. 3º, II a sua competência para instituir o IPVA.

Dessa competência nasce a edição dos elementos que obrigatoriamente devem estar previstos para que a cobrança do imposto esteja conforme os princípios da legalidade. Afinal, consoante o Art. 97 do CTN, a lei tem de definir o fato gerador, a base de cálculo e contribuinte do tributo. “O objetivo primordial do direito é regular condutas, evitando o arbítrio. A lei deve descrever o fato jurídico e a relação obrigacional, caracterizando a tipicidade tributária”, tal é o entendimento de Martins (2015, p. 63).

Desse modo, por fato gerador, o CTEMA em seu Art. 85 traz a seguinte redação: “O imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, devido anualmente, **tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, aquático e aéreo**”. (grifo nosso).

Antes de examinar o dispositivo em tela, é interessante distinguir fato gerador de hipótese de incidência. Ressalte-se que, não obstante a inexistência desta última expressão em nosso regramento tributário estadual, a significação de termos relacionados ao direito tributário é sempre bem vinda, haja vista as inúmeras expressões existentes neste ramo do direito que o especificam e são tão necessárias ao seu entendimento.

Desse modo, abstraindo tal distinção do magistério de Silva (2011), a hipótese de incidência significa a previsão descrita na lei, de forma circunscrita e acabada de uma determinada situação que seja necessária e suficiente para que exsurja na relação tributária, a obrigação de pagar pelo tributo. De outra banda, o fato gerador é a concreta ocorrência da situação fática intencionalmente descrita na lei, esta podendo estar sob a forma de antecedente

¹³A Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002 é o Código Tributário do Estado do Maranhão que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado

normativo ou propriamente de hipótese de incidência. Em outros termos podemos dizer que é a adequação da atividade humana ao que está previsto em uma norma anteriormente instituída.

No caso em tela, o fato gerador é a propriedade do veículo automotor terrestre, aquático e aéreo. O legislador estadual não cuidou de registrar no CTEMA o conceito de propriedade para fins de tributação. Sendo assim, o termo “propriedade” como elemento essencial ao surgimento da obrigação tributária, leva o mesmo conceito daquele existente no Direito Civil.

O Estatuto Civilista prevê como proprietário aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, assim como o direito de retomá-la a seu poder quando estiver no poder de outro que injustamente a possua ou detenha (Art. 1.228, *caput*).

Vale ressaltar que não estamos falando da propriedade de qualquer veículo. No caso em apreço a incidência tributária recairá sobre aqueles veículos adquiridos para serem utilizados como um bem de consumo durável e destinado ao transporte de outras pessoas e outros bens.

Nesse contexto, não poderia deixar de ser observado que o dispositivo que estabelece o fato gerador do IPVA no Estado inclui também “veículos automotores aquáticos e aéreos”. É que esta previsão subsiste em legislações de outros Estados, e tem sido objeto de vários embates judiciais. O Excelso Supremo Tribunal Federal já se manifestou nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. **IPVA. AERONAVES E EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA.** JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA HIPÓTESE AUTORIZADORA DO RECURSO. SUPERAÇÃO DO VÍCIO, QUANDO DA LEITURA DAS RAZÕES FOR POSSÍVEL INFERI-LA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
(RE 525382 AgR, Relator(a): Min. Teori Zavascki Segunda Turma, julgado em 26/02/2013, Acórdão Eletrônico, DJe-047, divulgado 11-03-2013 Publicado 12-03-2013). (grifo nosso).

O entendimento do STF baseou-se em acórdãos, tais como o REs 322.779, da relatoria do ministro Maurício Corrêa; 134.509, redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence; bem como os AIs 527.054, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence; 621.722, da relatoria do ministro Gilmar Mendes¹⁴.

¹⁴ Informações extraídas do teor do RE 525382 AgR / SP - São Paulo, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, publicado em 12-03-2013, no DJe-047.

É importante destacar que tramita naquele excelso tribunal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.654, promovida pela Procuradoria Geral da República contra normas do Estado do Ceará que dispõe sobre a cobrança do IPVA em relação aeronaves e embarcações.

A procuradoria argumenta com base no conceito de veículo automotor presente no CTB; no histórico do IPVA que, como já abordado, veio a substituir a TRU; e arrimo nas previsões constitucionais; que é inconstitucional a incidência tributária naquelas circunstâncias. Além de destacar a falta de Lei Complementar sobre o referido imposto¹⁵.

Sobre outras questões também inseridas no fato gerador do IPVA, Martins (2011) esclarece que durante todo o tempo em que o veículo for mantido como mercadoria associada ao estoque, integrando o ativo de circulação de uma determinada empresa, não haverá a incidência do imposto. Isso porque para que haja a exação, o produto deverá ser adquirido por um consumidor final, ou incorporado ao ativo imobilizado de uma pessoa jurídica com escopo de ser utilizado como meio de locomoção.

Assim, quando alguém vai a uma loja e adquire um veículo dará início a todo um processo administrativo em que os dados desse bem e do seu proprietário constarão no Órgão Máximo Executivo de Trânsito da União, (DENATRAN¹⁶), que os distribuirá para os DETRANS¹⁷ de cada Estado.

A partir daí, a entidade administrativa tributante do Estado ao consultar o RENAVAL¹⁸ do veículo, terá a qualificação do contribuinte assim como informações a respeito do bem adquirido para fazer o lançamento do imposto.

Por outro lado, em se tratando de veículo usado o Art. 85 do CTEMA estabelece que o fato gerador deverá ser apurado no 1º dia do mês de janeiro de cada exercício.

Caso a procedência do bem não seja nacional, a primeira tributação levará em consideração a data do desembarço aduaneiro, quando o veículo for importado por consumidor final; a data da aquisição pelo consumidor final, em se tratando de importação feita por empresa revendedora; ou ainda, no momento da incorporação do bem ao ativo imobilizado da empresa que realizou a importação.

Nos casos em que o contribuinte seja isento, tenha imunidade ou não tenha contra o seu veículo a incidência do IPVA, em razão de possuir alguma condição que lhe exima dessa exação, e depois venha a se adequar novamente ao fato gerador previsto na lei, terá de

¹⁵ Informações retiradas do informativo do STF sobre o ajuizamento de ADI contra normas do Estado do Ceará.

¹⁶ As competências do DENATRAN estão previstas no Art. 19, da Lei nº 9.503/1997, que é o CTB.

¹⁷ Esse órgão é o Departamento Estadual de Trânsito.

¹⁸ De acordo com o Anexo I do CTB, RENAVAL significa Registro Nacional de Veículos Automotores.

arcar com o ônus tributário no momento em que se deu a perda daquela condição que lhe dispensava da obrigação.

O referido dispositivo ainda traz outras situações como a aquisição de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal, em que a tributação deverá ocorrer da data em que o proprietário ou responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição do cadastro de contribuintes do IPVA.

Assim como na hipótese do veículo ser de propriedade de empresa locadora. Situação esta em que a cobrança ocorrerá no 1º dia de janeiro, caso o veículo seja usado; na data em que vier ser locado ou posto a disposição, quando também for usado e registrado em outro Estado; e ao tempo em que for adquirido para compor a frota destinada a locação, quando for veículo novo.

Quanto ao local da obrigação tributária, o CTEMA estabelece que o imposto será devido no lugar onde seja o domicílio ou residência do proprietário do veículo (Art. 86, *caput*), todavia, caso não seja encontrado tanto a pessoa física quanto a jurídica para que seja feito o recolhimento do imposto, o mesmo estatuto resolve do seguinte modo:

§ 3º Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 4º No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Assinalou também quais os locais seriam considerados domicílios para efeito da lei¹⁹, e, quanto a pessoa do contribuinte, tem insculpido em seu § 5º, que “presume-se domiciliado no Estado do Maranhão o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado”. Em outros termos, o que vai determinar o domicílio é o local onde o veículo foi registrado.

No que tange a base de cálculo, esta já foi ligeiramente conceituada em item anterior que tratava do aspecto histórico do IPVA. Contudo, neste momento, além de reforçar seu conceito, traremos algumas informações a ela pertinentes, e em seguida faremos a sua correlação à luz do Art. 87 do CTEMA.

¹⁹ As localidades genericamente mencionadas encontram-se no conteúdo do Art. 89 do CTEMA.

Desse modo, por base de cálculo entende-se o valor que será considerado como referência para fins de cálculo do que será devido ao Estado a título de tributo.

Em correspondência ao princípio da capacidade contributiva, esse valor estipulado não poderá ser superior à riqueza que o contribuinte demonstra ao desencadear o fato jurígeno tributário. Sobre o assunto, Silva leciona que:

A base de cálculo estipulada no critério quantitativo do comando normativo, não poderá ultrapassar a expressão monetária inerente à riqueza manifesta com a realização do fato gerador. De se ver a existência de uma necessária correlação lógica indissociável entre as duas partes integrantes da norma tributária, hipótese de incidência ('A') e comando ('B'), não podendo a base de cálculo fixada no consequente ('B') superar a expressão monetária imanente ao aspecto material do fato jurígeno tributário descrito no antecedente ('A'), sob pena de distorção da tributação e maior propensão a abusos e inconstitucionalidades. (SILVA, 2011, p. 95).

Desse modo, o Poder Legislativo Estadual não poderá estabelecer norma que comprima o contribuinte a pagar além do devido. Por outro lado, poderá reduzir os valores do tributo, *e.g.*, para instaurar uma política fiscal que incremente a economia do Estado.

O Art. 87 do CTEMA estabelece que a base de cálculo se dá em duas modalidades, quando o veículo for novo e quando ele for usado. Quando ocorrer a primeira hipótese, o cálculo incidirá sobre o valor venal observado na nota fiscal ou do documento que represente a transmissão da propriedade, não podendo o valor ser inferior ao preço de mercado.

Em relação a segunda hipótese será considerado para fins de formação do crédito tributário, o valor venal praticado no mercado, ou seja, o preço que o veículo está custando naquele ano expresso em tabela aprovada pelo titular da Receita Estadual.

Mais especificamente, o § 4º, do Art. 87 prevê pagamento proporcional aos meses restantes, calculado a partir do mês em que ocorreu o fato imponible. Esse desconto ocorrerá quando da perda da condição que fundamentava a isenção, não incidência ou imunidade de pagar pelo imposto; no caso de veículo adquirido em outro Estado ou no Distrito Federal e nas situações em que o veículo é adquirido por empresa locadora.

O mesmo vale para as situações de roubo, furto, perda total do veículo ou outra situação que desnature a ocorrência do fato gerador do imposto. Nessa circunstância ele será calculado por duodécimo ou fração considerada à data da comunicação pelo contribuinte ao órgão da Receita Estadual, ou outro que seja competência para tal.

Para que seja conhecido o valor do tributo, há a previsão de uma alíquota correspondente ao percentual ou parcela que irá incidir sobre a base de cálculo e revelar o que será devido pelo contribuinte.

O CTEMA estabelece quatro modalidades de alíquotas que estão condicionadas a espécie e valor de mercado do veículo automotor, para que assim ocorra a incidência do IPVA. Neste *lamiré*:

Art. 88. As alíquotas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA são:

I - de 1% (um por cento) para:

- a) ônibus, micro-ônibus, caminhões, cavalo mecânico e tratores;
- b) veículos automotores de duas rodas com valor venal de até R\$ 10 mil (dez mil reais);

II - de 2,0% (dois por cento) para motocicletas, com valor venal acima de R\$ 10 mil (dez mil reais), triciclos, quadriciclos e similares;

III - de 2,5% (dois e meio por cento) para qualquer outro veículo automotor não incluído nos incisos anteriores com valor venal de até R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais).

IV - de 3% (três por cento) para:

- a) qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I e II com valor venal acima de R\$ 150 mil (cento e cinquenta mil reais);
- b) aeronaves e embarcações.

Podemos observar que o legislador Estadual inseriu, para fins de instituição de alíquota tributária, aeronaves e embarcações, mesmo estes meios de locomoção estarem fora do conceito de veículo automotor²⁰ presente no CTB. Tais situações sempre apontam para a necessidade de lei complementar que regulamente o assunto.

Algures já foi sinalizado que o CTEMA não definiu o que seja propriedade, tampouco o que se deve entender por proprietário. No entanto, estabeleceu de forma taxativa em seu Art. 89, que o “contribuinte do imposto é o proprietário do veículo”, ou seja, a obrigação de pagar o IPVA recairá na pessoa de quem o veículo está licenciado junto ao órgão competente de trânsito. Igualmente, tanto os estabelecimentos como o conjunto de estabelecimentos serão considerados contribuintes quando o polo passivo da relação tributária estiver ocupado por uma pessoa jurídica.

Além da previsão de tais sujeitos nessa relação obrigacional, para obter a qualquer custo a receita derivada oriunda do IPVA, foi instituído dispositivo legal que versa

²⁰ A Lei nº 9.503/1997, que é o nosso Código de Trânsito Brasileiro, estabeleceu em seu Anexo I, que trata dos conceitos e definições de termos presentes em seu conteúdo, a significação de veículo automotor, segundo a qual “é todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).”

sobre a responsabilidade solidária quando o referido tributo não for pago pelo seu contribuinte originário.

O problema disso é que no rol de responsáveis²¹ solidários, o legislador estadual inseriu convenientemente quem não possui nenhuma relação econômica com o fato imponible do IPVA. Neste caso, ficariam obrigados a pagar o tributo de forma solidária aquele servidor que autorizar ou efetuar procedimento administrativo referente a licenciamento, registro etc. por não ter exigido a prova de pagamento ou reconhecimento de isenção, não-incidência ou imunidade do imposto; bem como o leiloeiro quando este não verificar a quitação do débito relativo ao veículo leiloado e entregue ao seu adquirente ou arrematante.

Nesse sentido, Martins advoga que:

Tais pessoas não tem qualquer vínculo econômico com o fato gerador do IPVA, Sequer indiretamente. [...] a escolha do responsável tributário não pode ser feita ao alvedrio do legislador. O funcionário acabaria por arcar com o ônus do imposto sem os meios de se reembolsar perante o proprietário (titular da capacidade econômica alvejada pela tributação, porquanto protagonista do signo presuntivo de riqueza do imposto, tal como definido em seu arquétipo constitucional. (MARTINS, 2011, p. 90).

A lei estadual estabelece ainda a não aplicação do benefício de ordem para fins do cumprimento da obrigação. Por esta razão, não interessa de onde virá a quitação do débito tributário, se do contribuinte ou do responsável, mas sim que seja realizada.

3.4 Do registro e licenciamento anual de veículos

O Sistema Nacional de Trânsito composto por órgãos consultivos, normativos, executivos e de coordenação, possui dentre outras finalidades os procedimentos de registro e licenciamento dos veículos que transitam pelas vias nacionais.

Segundo o Art. 5º do CTB esse sistema é constituído pelo:

[...] 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.

²¹ O responsável, embora não seja o proprietário do veículo automotor, tem obrigação de pagar o tributo, desde que haja previsão legal para isso.

O procedimento administrativo de expedição do certificado de registro e licenciamento anual dos veículos automotores é de competência do DENATRAN realizado por meio de delegação aos órgãos executivos estaduais de trânsito.

Nesses termos, estabelece o 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;

[...].

Desse modo, cada Estado e o Distrito Federal deverá, por meio de seu respectivo órgão executivo de trânsito, expedir aos interessados os documentos de registro e licenciamento anual de veículos. A atribuição desses órgãos executivos também está presente no Art. 22 do referido estatuto, *in verbis*:

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 força do *caput* do Art. 120 do CTB, “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”, excetuando-se os veículos de uso bélico.

No procedimento administrativo de registro veicular, o órgão executivo de trânsito deverá consultar o cadastro do RENAVAM e exigir nota fiscal cedida pelo fabricante ou revendedor, ou outro documento equivalente fornecido por autoridade competente.

Após ser registrado, será expedido o Certificado de Registro de Veículo – CRV, em total atenção aos modelos e especificações estabelecidas pelo CONTRAN²² contra possíveis tentativas de falsificação e adulteração do documento.

²² Conselho Nacional de Trânsito, coordenador do Sistema Nacional de Trânsito e órgão máximo normativo e consultivo.

Nos casos em que o proprietário resolver transferir a propriedade de seu veículo; fazer neste, alterações nas características e categoria; ou ainda, mudar o Município de sua residência; será exigida a expedição de novo CRV.

Para a expedição do novo CRV é necessário, que o proprietário quite todos os débitos fiscais, multas de trânsito e ambientais vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas.

Depois de efetivado o registro do veículo, ocorrerá de forma simultânea o seu licenciamento.

Esse procedimento irá permitir que o proprietário faça uso de seu veículo, desde que sobre este não haja pendências tributárias ou multas de trânsito e ambientais, bem como atenda as especificações de segurança veicular e de controle de emissão de gases poluentes e ruídos, conforme §§ 2º e 3º, do Art. 131, do CTB.

Destaca-se que “os veículos novos não estão sujeitos ao licenciamento e terão sua circulação regulada pelo CONTRAN durante o trajeto entre a fábrica e o Município de destino” (Art. 132, do CTB).

Uma vez licenciado, será expedido pelo órgão competente o Certificado de Licenciamento Anual – CLA, que estará vinculado ao CRV.

O porte do CLA é obrigatório, exceto quando, no momento da fiscalização de trânsito, for possível ter acesso ao sistema informatizado de modo a constatar se o veículo está realmente licenciado, caso contrário, o proprietário estará sujeito às penalidades e medidas administrativas previstas no CTB.

O DETRAN/MA será no Estado do Maranhão, o órgão responsável pelo registro e licenciamento, bem como pela expedição do certificado desses procedimentos administrativos.

Ressalta-se que muitos proprietários e condutores de veículos não conseguem discernir aqueles certificados administrativos expedidos pelos DETRANS do IPVA.

Contudo, esclarecemos que tanto o registro quanto o licenciamento anual não se confundem com o IPVA. Pois aqueles são procedimentos administrativos relacionados a identificação e observância de normas estabelecidas no CTB pertinentes aos veículos automotores, enquanto o IPVA é o imposto que vinculará o exercício do direito de propriedade do veículo ao seu pagamento, como será oportunamente discutido.

4 NOÇÕES DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E AÇÕES DE INICIATIVA DO FISCO

A Administração Pública realiza suas atividades de forma organizada e calcada nos ditames legais previamente estabelecidos. Essa organização permite que seus atos sejam revistos quando eivados de erro, bem como dá a ela maior amplitude no controle da conduta de seus agentes. Tanto o registro de seus próprios atos, quanto o dever de fornecer uma resposta às demandas de seus administrados, *e.g.*, devem estar sempre em conformidade com a lei.

Do mesmo modo se dá com as relações administrativas existentes entre o fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), quando a ocorrência dos fatos previstos na hipótese de incidência tributária inaugura a relação obrigacional tributária dando início a uma série de etapas até que seja conhecido e exigido o que se deve.

Para Kiyoshi Harada (2003), essas relações constituem o procedimento administrativo tributário considerado como uma sequência alinhada de atos administrativos convergentes a obtenção de uma solução final, ou seja, um pronunciamento derradeiro da autoridade administrativa competente.

O prestigiado tributarista aproveita para acentuar que esse procedimento não se confunde com o processo administrativo tributário. Este seria em seu entendimento, “o meio de composição de litígio ou de declaração de direito, com fundamento em uma relação jurídica de natureza tributária. O procedimento administrativo é a parte dinâmica do processo administrativo”, (HARADA, 2003, p. 489).

Corroborando com esse entendimento, Hugo de Brito Machado afirma que há duas formas de aplicação da expressão processo administrativo fiscal. Segundo ele:

[...] 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 exigência do crédito tributário. (MACHADO, 2009, p. 451, grifo do autor).

Essa distinção doutrinária em relação a processo e procedimento administrativo tributário é de grande valia, pois oferece as primeiras informações para entendermos o funcionamento da transição da obrigação tributária até a constituição do crédito tributário.

Este entendido por Harada (2003) a própria obrigação tributária principal com uma nova roupagem, pois agora revestida de formalidade, acertamento e liquidez pelo lançamento.

Ab initio, a obrigação tributária não dá azo a uma instantânea determinação e exigibilidade do crédito em favor do ente tributante. Isso porque ela ainda está ilíquida e sem acertamento. Há uma indefinição do sujeito passivo sobre o qual incide o ônus da tributação.

Diferentemente da relação contratual existente na esfera privada, em que as partes podem ajustar os termos do contrato, na relação obrigacional tributária não há acordo entre as partes, tudo já está prévia e legalmente estabelecido, deve-se cumprir o que a lei determina, por isso é considerada uma obrigação *ex lege*.

Nas palavras de Dejalma de Campos (2007, p. 13), “obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito, nas condições definidas pela norma tributária”.

Como não há ainda a formação da liquidez, certeza e exigibilidade pela obrigação tributária, exsurge a figura do lançamento tributário, sobre o qual existe algumas controvérsias a saber se trata de um *ato* ou de um *procedimento*.

Martins defende a ideia de que o lançamento é:

[...] um ato administrativo vinculado, pelo qual o agente fiscal vai verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, verificar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, propondo, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível. (MARTINS, 2015, p.176).

De modo contrário é o posicionamento de Harada, pois segundo ele, “o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador) [...]”.

O próprio CTN estabelece em seu Art. 142 que:

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.

Machado Segundo (2017) resolve essa questão ao defender que o termo lançamento pode ser usado em ambos os sentidos, não existindo erro nessas aplicações.

Deslindada essa questão, é mediante o lançamento que haverá a declaração da obrigação tributária, assim como a constituição do crédito tributário que dará direito a entidade tributante cobrar pelo que agora está acertado.

No Estado do Maranhão, o lançamento do IPVA ocorre por meio de notificação fiscal. Nesses termos é o teor do Art. 94, do CTEMA:

Art. 94 O lançamento do imposto será efetuado mediante notificação fiscal emitida pelo órgão da Receita Estadual, podendo o documento que a represente ser expedido conjuntamente com o do licenciamento, registro, inscrição ou matrícula nos órgãos competentes.

Sublinhe-se que o lançamento só será arrematado quando o sujeito passivo for notificado de que existe agora uma obrigação líquida e certa contra sua pessoa.

De acordo com o Art. 173 do CTN, a Fazenda Pública deve realizar a constituição do crédito tributário em cinco anos. Ultrapassado esse período, perderá o direito de exigí-lo em face do sujeito passivo. Para fins de contagem, será iniciado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, bem como da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Por conseguinte, a notificação expedida deverá constar um prazo para que seja realizado o pagamento do valor lançado, ou para que o lançamento seja impugnado.

Sobre o prazo para manifestação do sujeito passivo, o CTEMA prevê no § 1º, do Art. 178 que:

Art. 178 O sujeito passivo terá prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência por aviso de recebimento da notificação de lançamento, para efetuar o pagamento do imposto e acréscimos legais ou apresentar defesa que, não ocorrendo, implicará na inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa.

Toda essa dinâmica existente entre a obrigação tributária e o lançamento, e deste com a constituição do crédito tributário, fazem parte do processo administrativo tributário.

Nessa ordem de ideias o renomado professor Hugo de Brito Machado (2009) definiu essa sucessão de atos como determinação e exigência do crédito tributário, dividindo-a em duas fases – uma unilateral ou não contenciosa e uma bilateral ou contenciosa.

A seguir, trataremos de cada uma dessas fases para posteriormente discorrermos sobre a dívida ativa e ações de iniciativa do fisco no propósito de demonstrar a maneira correta de como o Estado deve agir nos casos em que há inadimplência do IPVA, em vez de

tomar medidas abusivas e vexatórias contra o contribuinte, como veremos em momento oportuno.

4.1 Fase não contenciosa

Essa primeira fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário é fundamental para o acertamento oficioso dos tributos em geral.

Com base na Lei nº 70.235²³, o CTEMA prevê que o lançamento fiscal terá início com o primeiro ato de ofício realizado por um funcionário com competência para tal. Nessa linha, o ato em questão deverá ser feito por escrito e o sujeito passivo da obrigação tributária, ou o seu preposto terá de ser cientificado para que o feito seja considerado válido nos termos da lei, conforme já foi visto alhures.

Destaca-se que uma vez iniciado o procedimento administrativo ocorrerá a elisão da espontaneidade²⁴ do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas (Art. 175, §1º, do CTEMA). Esse dispositivo tem correspondência *ipsis litteris* com o §1º, do Art. 7º da já referida Lei nº 70.235/1972.

O mesmo estatuto tributário expressa também, que a exigibilidade do crédito em favor do sujeito ativo da obrigação tributária há de ser formalizada em *notificação de lançamento, ou auto de infração*, este lavrado pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Como a discussão aqui içada gira em torno do IPVA, cujo lançamento é feito de ofício pela autoridade administrativa tributária, é coerente que nossa atenção esteja voltada apenas para a notificação de lançamento.

Nesse diapasão, o Art. 178 do CTEMA estabelece que:

Art. 178. A notificação de lançamento será expedida, quando o crédito tributário for relativo a:
I - inadimplência de:
[...];
b) imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA;

²³ A Lei 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal.

²⁴ O principal efeito decorrente do início do procedimento é a exclusão da espontaneidade. O *caput* do Art. 138 do CTN regulamenta que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Por sua vez, o parágrafo único do mesmo dispositivo desconsidera como espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, que no caso e em conformidade com o CTEMA poderia ser uma fraude, dolo ou simulação no preenchimento de documento de arrecadação e de requerimento de imunidade ou isenção do IPVA.

[...].

Não poderíamos deixar de observar a atecnia presente no dispositivo acima. Isso porque como o referido imposto é lançado de ofício pelo fisco, ou seja, não se trata de lançamento por homologação²⁵, não há que se falar ainda em inadimplência. Tendo em vista que esta só ocorrerá depois de o IPVA, uma vez ter sido acertado e exigido, não ser pago pelo sujeito passivo no prazo estabelecido em lei.

Frise-se que, diferentemente do que ocorre com notificações relativas a outros impostos, a notificação concernente ao lançamento do IPVA prescinde de assinatura para que gere seus efeitos, isso porque ela é emitida por processo eletrônico (Art. 178, §5º, do CTEMA).

Devidamente notificado, o sujeito passivo terá trinta dias, a partir da notificação, para fazer o pagamento, caso reconheça o acerto tributário; ou se manifestar por meio de defesa administrativa quando identificar que no lançamento houve *e.g.*, erro de cálculo, duplicidade de lançamento; ou quaisquer das demais situações previstas no §3º do Art. 178 do CTEMA.

É neste momento que se inicia a fase contenciosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário, conforme veremos a seguir.

4.2 Fase contenciosa

Esta segunda fase é caracterizada pela discussão administrativa a respeito da constituição do crédito pelo lançamento. Vimos que este só estará consolidado com a notificação do sujeito passivo dando-lhe ciência da formação de um crédito tributário contra sua pessoa e em favor do Estado.

Caso o sujeito passivo pague, o crédito será extinto, conforme dispõe o Art. 156 do CTN. Porém, poderá optar pela impugnação, onde manifestará sua total oposição ao conteúdo do lançamento. Caso não realize nenhuma dessas ações, e esgotando-se o prazo de trinta dias contados da notificação do lançamento, o crédito será inscrito em Dívida Ativa, situação que dará azo ao Estado de buscar a quitação do crédito pelas vias judiciais.

O CTEMA dispõe em seu Art. 180 que “a fase litigiosa do processo inicia-se com a apresentação tempestiva da impugnação ao auto de infração”. Contudo, entendemos que

²⁵ Modalidade de lançamento que, segundo Martins (2015, p.178) “é a hipótese em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo devido independentemente da manifestação da autoridade administrativa”.

nesse dispositivo o legislador estadual descurou-se quanto a forma de impugnação do lançamento do IPVA ao considerar explicitamente somente aquela feita sobre o auto de infração. Isto porque o lançamento desse imposto, no Estado do Maranhão, é feito de forma direta por meio de notificação fiscal emitida pelo órgão da Receita Estadual, a teor do Art. 94 daquele mesmo Código, e não por auto de infração, exceto no que concerne ao disposto em seu Capítulo II, Seção VII, que trata das infrações e das penalidades pelo descumprimento das normas atinentes ao IPVA.

De outra banda, seria incompleto considerar a existência de litígio somente nos casos em que haja acusações pelo cometimento de infrações. Segundo Acquaviva (1993) o termo litígio tem origem do latim *litigiu* e significa contestação, querela, disputa, o que nos permite visualizar o sentido amplo do termo.

A despeito dessas considerações terminológicas, a doutrina considera que é com a impugnação do lançamento do imposto que se dá início a segunda fase do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário (MACHADO, 2009).

Desse modo, sendo notificado do lançamento e inconformado com o teor do mesmo por entender que não está correta a inserção de sua pessoa no polo passivo da obrigação tributária, agora certa e líquida, o sujeito passivo exercerá o seu direito de resposta nos moldes do inciso LV, do Art. 5º da Constituição Federal (1988), o qual assegura tanto no processo administrativo quanto no judicial o contraditório e a ampla defesa, assim como os meios e recursos a ela atrelados.

Ressalte-se que o sujeito passivo poderá, sem a exigibilidade de defesa técnica, efetivar sua defesa. Isso porque de acordo com o parágrafo único do Art. 180 do CTEMA, ele tem capacidade postulatória, em causa própria, para estar no Processo Administrativo Tributário.

A impugnação será formalizada por escrito, mencionando a autoridade julgadora a quem será dirigida, a qualificação do impugnante, os motivos de fato e de direito a que se fundamenta, bem como as possíveis diligências requeridas e justificadas. Em seguida, deverá ser peticionada, dentro do prazo legal de trinta dias, em qualquer agência da Secretaria de Estado da Fazenda responsável pelo atendimento dos contribuintes.

Juntamente a ela, deverá ser apresentada a cópia da respectiva notificação de lançamento, quando for o caso, para posteriormente ser remetida para o órgão julgador competente (Art. 178, §2º, do CTEMA).

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

O ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem alega, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. (MACHADO, 2009, p. 455, grifo do autor).

Em que pese o referido autor ter se manifestado com base na Lei nº 5.869/1973, já revogada, seu entendimento está em consonância com o atual Código de Processo Civil, no que tange a teoria geral das provas.

Assim, o impugnante poderá contar com todos os meios de prova em direito admitidos na sustentação de sua defesa.

Na apreciação da prova, a autoridade competente para realizar o julgamento formará livremente sua convicção, sendo a ela facultado determinar as diligências que entender necessárias para a solução do litígio.

O julgamento solucionará todas as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência, improcedência total ou parcial e tempestividade do ato impugnado, sempre estabelecendo a intimação do sujeito passivo (Art. 193, do CTEMA).

A conclusão desse julgamento deverá ocorrer no prazo de trinta dias contados a partir da data em que o processo foi distribuído.

Destaca-se que a autoridade responsável pelo julgamento de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo ou multa, de valor superior a cem vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado na data em que proferida a decisão, conforme estabelece o Art. 202 do CTEMA.

Tanto as decisões de primeira ou segunda instância serão consideradas como definitivas no momento em que se esgotar o prazo para interpor recurso voluntário; ou quando tratar-se de decisão que não admita recurso. Mas, caso essa decisão de segundo grau admita o recurso, também será definitiva se ocorrer exaurimento do prazo sem que haja interposição recursal.

4.3 Da inscrição do crédito tributário em dívida ativa

Encerrando-se a fase contenciosa ou litigiosa, se a decisão definitiva proferida pela Autoridade Julgadora for vantajosa ao impugnante, este será oficiosamente exonerado pela autoridade preparadora²⁶ dos gravames decorrentes do litígio, (Art. 214 do CTEMA).

²⁶ Nos moldes do Art. 227 do CTEMA, consideram-se Autoridade Preparadora a Agência Central, Especial e Local de Atendimento da Receita Estadual.

Por outro lado, caso seja mantido o crédito tributário, este será considerado nos termos do CTN, como definitivamente constituído, momento em que será feita a cobrança amigável, e na hipótese de não ocorrer a sua quitação, a quantia constituída e devida deverá ser inscrita em dívida ativa para posteriormente ser executada pelas vias judiciais, Machado Segundo (2017).

O prazo previsto para ingresso de ação de cobrança do crédito tributário é de cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (Art. 174, do CTN).

Será do mesmo modo inserido em dívida ativa o importe lançado, mas não impugnado ou pago pelo sujeito passivo quando este teve oportunidade para fazê-lo.

De acordo com o Art. 201 do CTN, “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”.

No magistério de Paulo de Barros Carvalho, a dívida ativa:

É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados. Não pode modifica-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha. (CARVALHO, 2012, p. 675).

O termo de inscrição da dívida ativa deverá ser autenticado pela autoridade competente e indicar obrigatoriamente, além dos elementos constantes nos incisos do Art. 202 do CTN, a indicação do livro e da folha da inscrição. O dispositivo em questão aduz sobre a constância do número do processo de que se originou o crédito. Nesse sentido, Machado Segundo (2017) explica que essa formalidade é relevante, pois possibilita que seja identificada a origem da dívida que esta consolidada na Certidão de Dívida Ativa – CDA.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou a respeito, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CDA. NÚMERO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA. NULIDADE. PRECEDENTES. AUTO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTO DISTINTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES. 1. Em regra, a verificação do preenchimento dos requisitos da CDA demanda incursão no acervo fático-probatório dos autos, o que atrai a incidência da Súmula 7/STJ ao ponto e obsta a atuação do STJ sobre o tema. Precedentes. 2. **Contudo, no caso dos autos, o Tribunal de origem deixa expressamente delineado que a CDA é nula porquanto ausente o número do processo administrativo.** 3. **O STJ já teve oportunidade de frisar a**

indispensabilidade da menção do número do processo administrativo na CDA, mormente no caso em que tal omissão puder obstar a defesa do executado. [...]. "O auto de lançamento se presta para comunicar ao contribuinte a existência de crédito em aberto, sendo anterior à emissão da CDA e com esta não se confunde. Dessarte, a juntada desse auto não pode suprir falha da referida certidão" (REsp 920.640/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/6/2007, DJ 27/6/2007, p. 234). Agravo regimental improvido. (STJ-AgRg no AREsp: 458385 RS 2014/0000943-2, Relator: Ministro Humberto Martins, data de julgamento: 18/03/2014, T2 – Segunda Turma, data de publicação : DJe24/03/2014). (grifo nosso).

Portanto, o erro ou omissão sobre quaisquer daqueles requisitos serão suficientes para anular a inscrição e o processo de cobrança dela decorrente. No entanto, até que haja a decisão de primeira instância a nulidade poderá ser sanada pela substituição da certidão nula por uma corrigida. Ao sujeito passivo, acusado ou interessado será devolvido o prazo para defesa, contudo, esta somente poderá versar sobre a parte que foi modificada (Art. 203, do CTN).

O CTN estabelece que, uma vez regularmente inscrita, a dívida goza da presunção de certeza e liquidez do *quantum* devido. Dispõe também de efeito de prova pré-constituída ao fundamento de uma ação de execução judicial em desfavor do sujeito passivo inadimplente.

Contudo, o mesmo Estatuto Tributário destaca que não se trata de presunção *iuris et de iure*, mas sim *iuris tantum*, isso quer dizer que ela pode ser ilidida por prova inequívoca fornecida pelo sujeito passivo ou o terceiro a quem aproveite (CTN, Art. 204, Parágrafo Único).

Ressalte-se ainda, a presunção referenciada acima, nada tem que ver com aquela existente sobre a validade dos atos administrativos. Nesse sentido:

A presunção de liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita não resulta – como pode parecer – de haver o art. 204 do Código Tributário Nacional adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade. Ela decorre da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. (MACHADO, 2009, p. 260).

Finalmente, depois de atendida todas as exigências previstas no CTN, a autoridade competente expedirá a CDA, que constitui título executivo extrajudicial em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme preceitua o Art. 784, inc. IX, do CPC/2015, e que, por meio de ação judicial própria, executará a dívida em face do sujeito passivo inadimplente.

4.4 Das ações de iniciativa do fisco

Vimos anteriormente que a cobrança do IPVA só pode ocorrer quando este for líquido e certo, ou seja, quando estiver estabelecido o montante devido e haja legalidade na formação do crédito tributário que será formado em favor do Estado.

Uma vez constituído o crédito pelo lançamento, a entidade tributante estará habilitada para exigí-lo. Caso este não seja quitado em tempo hábil, será inscrito em Dívida Ativa, dando razão ao Estado para acionar a justiça, pois a Fazenda não pode compelir, por si só, o devedor a cumprir o que restou averiguado administrativamente. Contudo, não precisará percorrer todas as etapas do processo judicial para isso, terá como elemento instrutório do processo a CDA, que, por ser um título executivo extrajudicial, servirá como fundamento a execução da dívida.

O inciso XXXV da Constituição Federal (1988) prevê que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito. Isso significa no âmbito do direito tributário, que ao contribuinte é assegurado o direito de obter da justiça um provimento, sem que isso esteja condicionado ao esgotamento das vias administrativas sobre determinada contenda.

À Fazenda também é assegurado esse direito, com a condição de que só será admitido nos casos em que ela seja vencedora na fase administrativa. Não faria sentido que a mesma Administração que reconhece o direito de um contribuinte em processo administrativo, ingressasse com ação judicial no intento de desconstruir aquele mesmo direito já reconhecido. Isso porque a Administração Pública deve obediência aos princípios insculpidos no Art. 37 da Constituição Federal (1988), entre os quais está a legalidade.

Desse modo, a abordagem que será feita nos sub tópicos abaixo será na perspectiva do sujeito ativo da relação tributária, quando dispõe de ações judiciais específicas para compelir o sujeito inadimplente a pagar pelo que foi apurado em processo administrativo.

4.4.1 Execução fiscal

É mediante a ação de execução fiscal que a Fazenda Pública, exequente, cobra seus créditos em face de seus devedores.

Como sabemos a Administração, por si só, não tem legitimidade para compelir o cidadão a cumprir o que foi determinado administrativamente. Desse modo, quando a

entidade tributante adquire determinado crédito, mas este não é pago, inscreve-o em Dívida Ativa, para só assim poder buscar o seu adimplemento sob a tutela do Poder Judiciário.

Uma vez iniciado o processo de execução, não mais haverá discussão sobre a constituição do crédito, pois isso já foi feito no âmbito administrativo. O pedido da exequente será no sentido de que o Juiz adote as medidas necessárias para que o executado pague a sua dívida.

Nesse diapasão, o objeto da execução fiscal não é a constituição nem a declaração do direito, mas a efetivação deste, que está presumido pela lei como líquido e certo, conforme ensina Machado (2009).

A matéria é regulada tanto pela Lei nº 6.830²⁷, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF), a qual disciplina a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias; como, subsidiariamente, pelo CPC (Art. 1º, da LEF).

À luz do que dispõe o Art. 6º da LEF, na petição inicial deverá constar apenas o Juiz a quem será dirigida, o pedido de execução e o requerimento para a citação do executado. Deverá ser instruída com a CDA, sendo esta parte integrante daquela como se estivesse transcrita. Não há necessidade de que a Fazenda Pública faça na inicial o requerimento quanto a produção de provas.

O STJ por meio da Súmula 392 manifestou-se no sentido de que “a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

Após o recebimento do pedido de execução, o Juiz entendendo pelo seu deferimento ordenará a citação do executado (Art. 7º, I), que será realizada pelo correio, com aviso de recepção, caso a Fazenda não requeira de outro modo (Art. 8º, I).

O executado terá cinco dias para pagar a dívida com juros e multa de mora, bem como de encargos constantes na CDA (Art. 8, *caput*), ou garantir a execução com depósito em dinheiro, fiança bancária, indicação de bens a penhora, entre outros presentes no Art. 9º da LEF.

É evidente que a LEF foi amplamente benéfica a Fazenda Pública, possibilitando de várias formas a satisfação de seu crédito em face do executado, conforme podemos observar abaixo:

²⁷ A 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.

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, **responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza**, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis. (BRASIL, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, grifo nosso).

Não obstante o dispositivo em tela fazer ressalvas quanto aos “privilégios especiais sobre determinados bens”, dá ao Estado inúmeras possibilidades para que obtenha pelas vias judiciais o montante devido. O próprio Art. 16, § 1º da LEF estabelece que somente será admitida a propositura de embargos do executado depois de garantida a execução, isto é, há de certo modo uma limitação ao direito de defesa daquele que ocupa o polo passivo nesse processo.

O executado poderá interpor embargos à execução, e no prazo destes deverá alegar toda matéria útil a sua defesa, requerendo provas, indicando testemunhas e juntar aos autos os documentos que achar necessários, conforme Art. 16º, § 2º da LEF.

Em que pese não haver na LEF nada explícito sobre a suspensão da execução em razão dos embargos, a doutrina tem defendido a sua ocorrência automática. Nesse sentido Hugo de Brito Machado tem defendido que:

[...] a atribuição de efeito suspensivo automático aos embargos no regime da Lei de Execuções Fiscais justifica-se especialmente em razão do modo pelo qual se forma o título executivo do crédito tributário. Não se pode esquecer que nas execuções para cobrança de dívida consubstanciada em título executivo extrajudicial [...], o título executivo do crédito tributário é constituído unilateralmente pelo credor. Aliás, por isto mesmo, nos parece que em face dos princípios constitucionais garantidores dos direitos do cidadão em face da Fazenda Pública, a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal subsistiria mesmo em face de lei específica em sentido contrário, que seria inconstitucional. Seria contrária aos princípios constitucionais da garantia da jurisdição, da razoabilidade e da justiça, e, por isto mesmo, desprovida de validade jurídica. (MACHADO, 2009, p. 471).

Após o recebimento dos embargos, a Fazenda Pública contará com o prazo de trinta dias para apresentar impugnação sendo designada, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Caso não seja localizado o devedor ou encontrados os bens sobre os quais possa incidir a penhora, o Juiz suspenderá o curso da execução, não ocorrendo, nessa situação, decurso do prazo prescricional. No entanto, haverá arquivamento dos autos caso o devedor ou os bens não sejam encontrados dentro do período de um ano.

Desse modo, assim como é aduzido por Machado (2009) podemos concluir que a ação de execução fiscal é um instrumento que a lei oferece à Fazenda Pública para forçar seus devedores ao pagamento de suas dívidas, sejam elas tributárias ou não, considerando é claro que estas estejam regularmente apuradas e inscritas como Dívida Ativa.

4.4.2 Cautelar fiscal

A proteção ao adimplemento do crédito tributário não está somente representado pela ação de execução fiscal. É que a Fazenda Pública poderá por meio de ação cautelar iniciar processo para assegurar o pagamento desse crédito lançado e não pago, bem como facilitar sua execução requerendo ao Poder Judiciário que os bens do devedor fiquem indisponíveis para que ele não possa usar de artifícios ilícitos para paliá-los e atrapalhar a quitação do crédito devido.

O procedimento é regido pela Lei nº 8.397²⁸/1992, lei cautelar fiscal (LCF). Ela inaugura o seu conteúdo estabelecendo que o procedimento da medida cautelar poderá ser instaurado após a constituição do crédito tributário ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa existente (Art. 1º).

Machado Segundo (2017) explica que a finalidade da tutela cautelar em sentido genérico é assegurar a eficácia ou a utilidade, da tutela de conhecimento, ou da executiva. Em que seus pressupostos elementares estão presentes na existência de uma situação de perigo que comprometa a efetividade de uma prestação jurisdicional.

O mesmo autor ainda destaca que, para que tal medida seja possível é necessário que, além do fisco ter realizado o procedimento de constituição do crédito, contra este deverá ocorrer situação produzida pelo sujeito passivo com o objetivo do não adimplemento do crédito tributário existente.

Excepcionalmente, a Fazenda Pública poderá requerer a medida cautelar antes mesmo da constituição do crédito, isto é, quando o sujeito passivo põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; ou realiza a alienação de bens ou direitos sem comunicar ao órgão competente daquela, quando exigido por lei.

Por conseguinte, o Art. 11 da LCF, c/c o seu Art. 17, estabelece, *ipsis litteris*, que:

²⁸ A Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992, é responsável por instituir a medida cautelar fiscal além de regular outras providências.

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

Art. 17. Da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se o requerido oferecer garantia na forma do art. 10 desta lei.

As garantias a que se refere o dispositivo acima são as constantes no Art. 9º da LEF, já externadas anteriormente.

Em síntese, podemos considerar que a finalidade da cautelar fiscal é tornar indisponíveis, de imediato, os bens do requerido, até o limite em que a obrigação possa ser satisfeita.

Com efeito, mais uma vez podemos perceber o empenho do legislador em elaborar dispositivo ampliando ainda mais as possibilidades do Estado em ter seu crédito adimplido. Não obstante seja recorrente a constrição de bens do devedor sem o pálio do devido processo legal e proteção de direitos fundamentais como veremos no capítulo seguinte.

5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA REMOÇÃO VEICULAR NO ESTADO DO MARANHÃO QUANDO ESTA É APLICADA EM FACE DO INADIMPLEMENTO DO IPVA

Não por acaso, vimos nos capítulos anteriores informações gerais a respeito do tributo e a sua relação com a receita derivada na composição do patrimônio público. Tratamos também sobre o imposto, que é uma espécie do gênero tributo para em seguida afinar o estudo, dando total atenção aos aspectos alusivos ao IPVA.

Em linhas gerais, abordamos como é realizada a constituição do crédito tributário, bem como a sua inscrição em dívida ativa, considerada como forma condicionante a propositura de ações para compelir no âmbito judicial o adimplemento de determinada dívida em favor do Estado-Fiscal.

Com efeito, todas essas informações serão relevantes para que o leitor compreenda as razões pelas quais consideramos como inconstitucional a remoção veicular no Estado do Maranhão, quando relacionada a inadimplência do IPVA.

5.1 Da violação do devido processo legal e a inadequada aplicação da remoção veicular por débito do IPVA

Preliminarmente, é relevante informar que com o advento da Lei nº 13.281²⁹/2016, a apreensão veicular deixou de ter previsão entre as penalidades constantes no Art. 256, da Lei nº 9.503, que instituiu o CTB. Nesse sentido, o referido dispositivo da lei que regulamenta as normas de trânsito passou a ter a seguinte redação:

Art. 256. A autoridade de trânsito, na esfera das competências estabelecidas neste Código e dentro de sua circunscrição, deverá aplicar, às infrações nele previstas, as seguintes penalidades:

I - advertência por escrito;

II - multa;

III - suspensão do direito de dirigir;

IV - (Revogado pela Lei nº 13.281, de 2016) (Vigência)

V - cassação da Carteira Nacional de Habilitação;

VI - cassação da Permissão para Dirigir;

VII - frequência obrigatória em curso de reciclagem.

[...].

²⁹ A Lei 13.281, de 04 de maio de 2016, além de revogar o instituto da apreensão veicular, alterou significativamente outros dispositivos do CTB, assim como da Lei. 13.146/2015 também conhecida como o Estatuto da Pessoa com Deficiência no que tange a utilização indevida de vagas destinadas a deficientes.

Entre os enquadramentos do CTB que previam a apreensão de veículo como penalidade aplicada pela autoridade de trânsito estava a correspondente à falta de registro e licenciamento de veículo, *in verbis*:

Art. 230. Conduzir o veículo:
 [...]

V - que não esteja registrado e devidamente licenciado;
 Infração - gravíssima;
 Penalidade - multa e apreensão do veículo;
 Medida administrativa - remoção do veículo;
 [...].

Curiosamente, verifica-se que embora a apreensão veicular tenha sido revogada como penalidade a sua previsão ainda consta em alguns enquadramentos do CTB, como o citado acima.

Contudo, segundo o Art. 18 da Lei nº 95³⁰/1998, “eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento”, o que nos leva a crer que tal constância da penalidade de apreensão de veículo referente a algumas infrações, trata-se de erro formal, incapaz de gerar efeitos no mundo jurídico.

Muito embora essa penalidade tenha sido revogada no CTB, a medida administrativa de remoção ainda subsiste no referido Código. Diferentemente daquela, esta última é realizada em total desatenção a preceitos constitucionais, uma vez que é aplicada instantaneamente sem observância do devido processo legal. Outro ponto distintivo entre elas, é que a apreensão só era aplicada pela autoridade de trânsito como acima foi exposto, enquanto a remoção pode ser executada tanto pela autoridade quanto pelos agentes da autoridade de trânsito, é o que se extrai do *caput* Art. 269 do CTB:

Art. 269. A autoridade de trânsito ou seus agentes, na esfera das competências estabelecidas neste Código e dentro de sua circunscrição, deverá adotar as seguintes medidas administrativas:
 I - retenção do veículo;
 II - remoção do veículo;
 [...].

³⁰ A Lei complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, dispõe sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, de acordo com o previsto no parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal de 1988.

Desse modo, a revogação da penalidade de apreensão veicular não foi suficiente para impedir que o Estado continue a retirar do proprietário inadimplente o seu veículo para compeli-lo³¹ a realizar o pagamento do IPVA.

A medida administrativa de remoção é perpetrada no momento em que os agentes da autoridade de trânsito ou policiais rodoviários, observam que o veículo não está devidamente registrado ou licenciado.

Alguém poderia afirmar que tal ato ocorre com total amparo legal; que os agentes ou policiais devem cumprir o que estava previsto na lei. Não temos dúvida disso, pois há previsão no CTB.

Contudo, o primeiro ponto crítico da questão reside na maneira como se dá a aplicação da medida administrativa e a finalidade pela qual ela é realizada. É que, primeiramente sobre o proprietário do veículo não licenciado, incide uma privação de uso, gozo ou fruição de seu bem em total desprezo ao princípio constitucional do devido processo legal.

O segundo ponto é que, embora o CTB preveja as situações em que a medida de remoção é aplicada não coloca a inadimplência do IPVA como motivo direto e específico à sua aplicação, o que é compreensível, uma vez que o referido estatuto não é lei de conteúdo tributário, mas regulamentador de aspectos relacionados ao trânsito com vistas a segurança, proteção ambiental, educação entre outros objetivos pertinentes a circulação de veículos e pedestres. Mesmo assim, o Legislador Federal deu margem a algumas arbitrariedades do Estado quando condicionou³² a expedição do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo – CRLV, ao pagamento de tributo.

Realçamos, desde logo, que a crítica ora aventada sobre aplicação da medida administrativa de remoção, não se dá em seu aspecto genérico, mas tão somente quando esta é utilizada como um meio inconstitucional e inadequado para aviltar o contribuinte a pagar o crédito constituído em favor do Estado-Fisco.

A Constituição Federal de 1988 determina expressamente nos incisos LIV e LV de seu Art. 5º que:

³¹ Relevante destacar que, embora não especificamente em relação ao IPVA, o Poder Judiciário tem repellido as obstinadas práticas de coação para pagamento de tributos, conforme teor das súmulas 70, 323 e 547 do STF: Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

³² Em tais situações é perfeitamente cabível a impetração de mandado de segurança, nos moldes do inciso LXIX, do Art. 5º da Constituição Federal de 1988.

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
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;
[...].

Fazendo alusão ao já mencionado *inc. LIV* acima, José Afonso da Silva (1996, p. 411) aduz que “o princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Magna Carta inglesa”.

Isso porque o princípio em tela não tem origem em nosso ordenamento jurídico pátrio, remonta ao direito anglo-saxão com a *Magna Charta Libertatum* de 1215. Pela importância que possuía na defesa de direitos dos indivíduos, foi incorporado pela nossa Constituição Federal de 1988 (MORAES, 2001).

Com efeito, para assegurar a proteção a direitos como a liberdade e a disposição livre e desimpedida de bens pelos indivíduos, o constituinte cuidou de positivizar o princípio do devido processo legal em nosso texto constitucional.

A ampla defesa, o contraditório, bem como inúmeros outros princípios enunciados na Constituição, que também possuem relação com a noção de processo, estão compreendidos na ideia de devido processo legal, (PAMPLONA, apud TAVARES, 2010).

A doutrina encontrou dois âmbitos de compreensão do princípio ora discutido, isto é, um na seara material (substancial) e o outro na processual. Nesse sentido, André Ramos Tavares (2010) explica que, o devido processo legal em seu aspecto processual significa a garantia atribuída à parte no uso de todos os meios jurídicos existentes; já sob o aspecto material o princípio em tela diz respeito à necessidade de se observar o critério da proporcionalidade na proteção da vida, da liberdade e propriedade dos cidadãos.

Percebe-se com isso que sob o aspecto processual o cidadão teria condições mais equânimes de se defender diante do Estado, enquanto no sentido material teria a seu favor critérios ponderados, delimitadores das atribuições estatais, na defesa de direitos fundamentais.

Nessa ordem de ideias, chamamos a atenção para o disposto no *inc. LIV*, do Art. 5º da CF (1988), onde se encontra vedada a privação da liberdade e de bens, sem o pálio do devido processo legal. Isso porque como já foi aqui anunciado, nem sempre essa disposição constitucional é obedecida, sobretudo, quando estamos no cenário da tributação e mais especificamente, quando se trata da inadimplência do imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores.

Somos cientes de que a instituição de tributos pelo Estado é fundamental tanto para a sua manutenção, quanto para a realização de políticas públicas na efetivação dos objetivos³³ colimados constitucionalmente.

Contudo, tal relevância dos tributos não pode servir de arrimo para que o Estado, por meio de sua atividade exacional, atue de forma desproporcional e sem nenhum limite, ofendendo direitos consagrados na CF/1988 tais como a liberdade, a propriedade³⁴ e o devido processo legal.

No Maranhão é constante a prática excessiva e desproporcional de cobrança aos devedores do IPVA.

Amparada pelo Art. 102 do CTEMA, o qual consigna que “a fiscalização e arrecadação do IPVA compete ao órgão da Receita Estadual, em articulação com o Departamento Estadual de Trânsito e Polícia Militar do Estado”, a Fazenda Estadual promove todos os anos uma verdadeira caçada aos contribuintes inadimplentes do mencionado imposto.

Para circular como o veículo é necessário que ele esteja devidamente registrado e licenciado, caso contrário ocorrerá a inadequada aplicação da medida administrativa de remoção pelo descumprimento da norma prevista no Art. 203, inc. V, do CTB. É que este estatuto, que nada tem a ver com tributação, possui dispositivos dessa natureza e que vinculam a expedição do registro e licenciamento ao pagamento de tributos, no caso o IPVA.

Nesse sentido, dispõe o Art. 124, inciso VIII c/c Art. 131, § 2º, todos do CTB:

Art. 124. Para a expedição do novo Certificado de Registro de Veículo serão exigidos os seguintes documentos:

VIII - comprovante de quitação de débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito vinculados ao veículo, independentemente da responsabilidade pelas infrações cometidas;

Art. 131. O Certificado de Licenciamento Anual será expedido ao veículo licenciado, vinculado ao Certificado de Registro, no modelo e especificações estabelecidos pelo CONTRAN.

§ 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.

De modo semelhante é o teor do Art. 97, do CTEMA, quando estabelece que “nenhum veículo será registrado, inscrito ou matriculado perante as repartições competentes sem a prova do pagamento do imposto ou de que é imune ou isento”.

³³ Alusão aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no Art. 3º, inc. I ao IV, da Constituição Federal de 1988.

³⁴ Falaremos sobre este direito fundamental na parte reservada ao princípio de vedação ao confisco.

Desse modo, se o contribuinte deixou de pagar o imposto estará impedido de obter o licenciamento anual, bem como estará sujeito a ter seu veículo removido para um depósito fixado pelo DETRAN/MA caso seja alvo de uma fiscalização aparentemente de trânsito, mas de interesses fiscais.

Podemos afirmar que o fisco estadual dá preferência à utilização da medida de remoção veicular, em vez de executar o crédito inscrito em dívida ativa, por uma questão de conveniência. Isso porque os efeitos causados por ela são imediatos, ao passo que pelas vias judiciais a execução fiscal demandaria mais tempo para ser efetivada.

Por conseguinte, uma vez aquela medida administrativa sendo aplicada, imediatamente o contribuinte se sentirá em situação aviltante e vexatória, sem nada poder fazer, diferentemente do Estado que ganha como garantia de pagamento o veículo que foi removido.

Embora haja previsão legal, tanto da remoção quanto do condicionamento da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA, tudo não passa de uma completa inconstitucionalidade.

Não há como considerar que a remoção de um veículo (bem), sem o devido processo legal, não viole princípios constitucionais como a propriedade, o não confisco, o contraditório e a ampla defesa, entre outros não menos importantes.

O contribuinte fica totalmente desprotegido diante do Estado. Não é dada a ele naquele momento da aplicação da medida administrativa de remoção qualquer chance de defesa para que pudesse manter o seu bem em seu poder.

Tudo isso só é possível, pois na edição do CTB e na elaboração do CTEMA, utilizou-se astuciosamente uma norma de trânsito como mecanismo coercitivo a cobrança do IPVA.

Conforme já foi abordado anteriormente, tanto o registro quanto o licenciamento anual de veículos são considerados obrigatórios. A razão disso é que o legislador federal ao editar o CTB teve a preocupação em criar institutos que contribuíssem para tornar efetiva a promoção da segurança e proteção do meio ambiente, bem como fosse possível ser verificado por meio de inspeção o cumprimento das exigências e obrigações necessárias à circulação de veículos.

A verdade é que os atos de registro e licenciamento representam o exercício do poder de polícia conferido aos Estados e ao DF. No magistério de Hely Lopes Meirelles (2002), este poder encontra razão e fundamento, respectivamente, no interesse social e na supremacia geral que o Estado possui em seu território sobre as pessoas.

O mencionado administrativista, sobre o conceito de poder de polícia, aduz que:

[...] é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda Administração, **o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional.** (MEIRELLES, 2001, p. 127, grifo nosso).

Concordamos com o mencionado doutrinador, pois não é em qualquer situação que o Estado deverá intervir na esfera particular das pessoas limitando seus direitos, mas somente quando isto se tornar necessário ao alcance de uma finalidade que beneficie a coletividade, o que não se configura quando estamos diante da coerção sofrida pelo contribuinte inadimplente do IPVA.

Nesse sentido, os interesses arrecadatários do Estado precisam de limitadores para que não sejam efetivados desvirtuando as razões e fundamentos do exercício do seu poder de polícia.

Corroborando com nosso entendimento, bem como defendendo que o licenciamento deve ocorrer independente do pagamento de tributo, Silva (2011) demonstrou de maneira didática e escorreita a forma de como o Estado deve se portar no exercício de seu poder de polícia, quando explicou que:

[...] uma vez superada a inspeção veicular prevista nos artigos 103, 104 e seguintes do CTB, **sem ressalvas, deve o agente responsável deferir o licenciamento anual, que deve ser consignado e atestado pelo respectivo certificado (CRLV), independente da comprovação de quitação dos tributos atinentes à propriedade e utilização de veículo, ou mesmo que estes constem em aberto dos arquivos da fazenda pública.** Assim deve ser exercido o poder de polícia da Administração Pública, tal qual definido no art. 178 do CTN, criado para a tutela do interesse da coletividade, sem desvirtuar-se de seus elevados fins para atender a propósitos ou necessidades arrecadatárias, mormente ao se considerar serem o registro e o licenciamento anual indispensáveis à regular circulação do veículo pelas vias públicas, sob pena de remoção. **E igualmente abusiva se revela a recusa em se restituir o veículo pelo não pagamento do IPVA, ou condicioná-la à quitação do crédito tributário exigido.** (SILVA, 2011, p. 182, grifo nosso).

Quando o Estado age de forma excessiva e semelhante ao que foi combatido acima, acaba sancionando de forma anômala o contribuinte, vez que existem outros meios de se obter o pagamento do crédito devido.

Digno de nota é que não há nada registrado no plano da legalidade, que a remoção de veículo se dará pela inadimplência do IPVA. Contudo já demonstramos que isso é uma realidade no Maranhão e ocorre pela astúcia estatal em relacionar normas de trânsito com as de conteúdo tributário, condicionando a fruição de um direito a adimplência de um tributo.

Sobre o assunto, Paulo Roberto Coimbra Silva considerou essa forma coercitiva de obrigar o contribuinte a pagar o imposto como uma sanção anômala, *in verbis*:

De se ver que a não emissão do CRLV pelo não pagamento do IPVA, que pode ensejar a [...] remoção do veículo, enquanto consequência indesejável e desfavorável ao contribuinte inadimplente, apesar de não estar prescrita na legislação tributária nem reconhecida pelo legislador como uma genuína penalidade (o que acaba por suprimir o processo que deve anteceder qualquer punição), consiste em inequívoca sanção anômala. (SILVA, 2011, p. 186).

Arrematando o seu posicionamento inicial, o mencionado doutrinador ainda assevera que:

[...] 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 por promover uma coação ao pagamento forçado com atropelo ao devido processo legal. (SILVA, 2011, p. 186).

Essa escorreta dedução só vem a ratificar o que estamos defendendo neste estudo. Pois além do contribuinte maranhense estar sujeito a violações constitucionais, ainda é punido por sanções sem nenhuma tipicidade legal, o que configura, ainda, uma total colisão com a razoabilidade e a proporcionalidade, muito importantes na contenção dos abusos estatais.

Luís Roberto Barroso (2011) defende que, a despeito de suas origens, tanto ideia de razoabilidade como a noção de proporcionalidade abrigam os mesmos valores, tais como racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos. E que por esta razão possuem conceitos permutáveis e fungíveis. Desse modo considerou ambos os termos como definidores do “princípio razoabilidade-proporcionalidade”, esclarecendo que embora não esteja expresso na Constituição, possuem fundamento nas ideias de devido processo legal substantivo e na de justiça.

O renomado constitucionalista ainda aproveita para aduzir, e com razão, que o princípio em comento é:

Um valioso instrumento de proteção dos direitos fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como a medida com que a norma deve ser interpretada no caso concreto para melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema. (BARROSO, 2011, p. 329).

Enriquecendo o assunto em questão, Silva (2011), com base na melhor doutrina alemã, explica que o princípio em tela é dividido em três juízos de sopesamento – adequação

(*Geeignetheit*); necessidade (*Erforderlichkeit*) e pertinência ou proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*).

Em síntese, podemos considerar que o juízo de adequação consiste na compatibilidade entre os fins colimados e os meios empregados à sua consecução; o juízo de necessidade é representado pela necessária aplicação de uma conduta, ou seja, dentre os meios disponíveis ao Estado para o alcance de uma finalidade, deve ser escolhido o que provoque menor restrição aos direitos dos indivíduos; e pelo juízo de pertinência ou proporcionalidade em sentido estrito, traduz-se na verificação de que na realização dos objetivos do Estado se obteve mais vantagens que desvantagens.

Comparando esses juízos com a aplicação da medida administrativa de remoção nos casos em que ocorre inadimplência do IPVA podemos facilmente perceber que ela não se adequa a nenhum deles.

Não são raros os casos em que o contribuinte utiliza o veículo como meio de auferir renda. Dessa atividade, além de se sustentar poderá contribuir em relação a outros tributos. No entanto quando dele é retirado inadequadamente o veículo por não ter recolhido o IPVA, se já era inadimplente em relação a este, será em relação a tantos outros por não mais possuir fonte de renda.

Ademais, a aplicação de sanções pecuniárias revela-se mais adequada, reservando-se as penas restritivas de direitos à instância jurisdicional (SILVA, 2011). Sendo totalmente inadequada a aplicação da medida administrativa de remoção.

Também não se vislumbra como necessária a oposição do órgão competente, no caso o DETRAN/MA, à expedição CRLV quando não houve quitação de tributo. É que, como já salientamos, tal condicionamento constitui verdadeira sanção anômala aplicada impropriamente quando existem penalidades fiscais típicas como as previstas no Art. 99 do CTEMA.

Nessa mesma linha, não há como reconhecer a pertinência nas situações em que o Estado utiliza meios mais severos na consecução de seus objetivos fiscais, vez que isso representa uma concreta lesão a direitos constitucionalmente tutelados.

Nesse sentido, a jurisprudência pátria tem demonstrado total atenção ao princípio em tela, *in verbis*:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que,

encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado. (ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 Ement. Vol.-02229-01 PP-00025)

Não faz sentido o Estado utilizar meios que laceram direitos fundamentais quando se tem mecanismos próprios e capazes de serem efetivados em observância ao devido processo legal. Desse modo, o fisco poderá mediante ação cautelar iniciar processo para assegurar o pagamento de crédito lançado e não pago, requerendo ao Poder Judiciário que os bens do devedor fiquem indisponíveis para que não sejam paliados mediante artifícios ilícitos. De outra banda, inscrevendo-se o crédito em dívida ativa poderá buscar, por meio da ação de execução, o seu adimplemento sob a tutela do Poder Judiciário.

Inferimos que a medida administrativa de remoção veicular quando utilizada em função da inadimplência do IPVA não se sustenta no plano da constitucionalidade, por retirar do contribuinte inadimplente o seu veículo em total ofensa ao devido processo legal e outros princípios correlatos como a proporcionalidade, consagrados em nossa Constituição Federal de 1988.

5.2 Restrição ao direito de propriedade pelo confisco indireto tributário

Vimos no item anterior que frequentemente se adota a medida administrativa de remoção veicular, para forçar o contribuinte inadimplente a pagar a qualquer custo o IPVA devido, ultrajando direitos assegurados constitucionalmente.

A propriedade está entre os direitos reduzidos pela atuação exacional do Estado, quando este força o contribuinte inadimplente a pagar determinado crédito tributário.

Tal situação é facilmente observada no Estado do Maranhão em relação a contribuintes que devem o IPVA. Pois são com muita frequência forçados a pagar suas dívidas tributárias mediante práticas abusivas perpetradas pelo poder público.

Já se externou nesta pesquisa que o CTEMA possui dispositivo que associado com norma do CTB permite a aplicação da inadequada medida administrativa de remoção contra quem não quitou o mencionado imposto.

Desse modo, uma vez constatada a irregularidade decorrente da inadimplência tributária, o veículo será removido para um depósito fixado pelo órgão ou entidade competente que tenha circunscrição sobre a via.

O proprietário terá sessenta dias contados da data do recolhimento³⁵ para reclamar o bem removido, momento em que terá de efetivar o pagamento de multas, taxas e despesas com remoção e estada, além de outros encargos, como tributos.

Ultrapassado esse prazo sem que o proprietário se manifeste, o veículo será avaliado e levado a leilão e os valores arrecadados além de serem utilizados para subvencionar sua realização, serão empregados para custear, na seguinte ordem, as despesas com remoção e estada, os tributos vinculados ao veículo, entre outros dispêndios previstos no § 6º, do Art. 328 do CTB, ainda pendentes, configurando-se assim, verdadeiro confisco indireto.

Observar-se que o contribuinte inadimplente, além de possuir em seu desfavor um crédito tributário relativo ao IPVA que ensejou a remoção de seu veículo, contrairá contra sua vontade outras despesas decorrentes dessa medida administrativa. Podemos abstrair de tal contexto que a situação é totalmente abusiva ao contribuinte e plenamente favorável ao Estado, pois ao mesmo tempo em que se dificulta a restituição do bem removido ao seu respectivo dono, amplia-se os valores de uma dívida que surgiu inicialmente com a inadimplência de um tributo.

A Constituição Federal (1988) estabelece expressamente em seu Art. 5º, XXII que “é garantido o direito de propriedade”. Em seguida, no subsequente inciso XXIII, prevê que “a propriedade atenderá a sua função social”. Isso quer dizer que embora tal direito seja assegurado pela Constituição, ele não é mais absoluto como inicialmente era considerado. Devendo-se dar ao bem uma destinação coadunável ao interesse público. Nesse sentido é a lição de Bernardo Gonçalves Fernandes quanto ao direito ora discutido:

[...] dada a inexistência de força absoluta de tal direito, o artigo 5º, XXIII, da nossa Constituição retira a noção individualista de propriedade típica do século XVIII. Compreendemos a propriedade, agora, como socializada, o que não

³⁵“Recolhimento: ato de encaminhamento do veículo ao pátio de custódia a qualquer título, decorrente de remoção, retenção, abandono ou acidente, realizado por órgão público ou por particular contratado por licitação pública, inclusive por meio de pregão”, conforme orienta o Art. 2º, da Portaria nº 623, de 06 de setembro de 2016, do Contran.

significa a negação ou abolição de tal direito, mas antes a afirmação do mesmo como algo maior que a esfera privada do seu sujeito titular. (FERNANDES, 2012, p. 404).

Contudo, devemos ter em mente que nem sempre as ações do Estado são justificadas pela inobservância do cidadão à função social da propriedade. É que no caso em testilha não há como vislumbrar que a remoção de um veículo, em razão do inadimplemento do IPVA, tenha relação com a falta de função social emanada desse bem. Primeiro porque ele será removido para forçar o contribuinte a quitar o imposto devido; em segundo lugar, o veículo só seria inadequado aos propósitos da coletividade se não estivesse atendendo as normas de segurança e de proteção ambiental previstas no CTB.

A verdade, é que nesse caso a remoção ocorre pura e simplesmente em razão da inadimplência do contribuinte por não ter recolhido aos cofres públicos os valores correspondentes ao IPVA, dando margem a elaboração de leilão oportunidade em que o contribuinte inadimplente perderá definitivamente a propriedade de seu veículo.

Em razão disso, é inegável que a atividade tributária deve ser efetivada com base em certos limites direcionados tanto ao legislador responsável pela edição de leis em matéria tributária, quanto aos órgãos responsáveis pela arrecadação de tributos. Pois é dever do Estado servir ao povo, garantindo-lhe direitos e meios para que possa viver com dignidade, e não o contrário. Até porque “o poder de tributar não é incondicionado e seu exercício não repousa exclusivamente no livre-arbítrio do soberano. Em verdade sua legitimidade decorre precisamente da observância dos direitos fundamentais e, em especial [...] a propriedade”, conforme defende Ricardo Castilho (2012, p.22).

É nesse contexto de limites que se fundamenta a existência do princípio do não confisco. Este responsável por proibir que o Estado utilize tributos com efeitos confiscatórios. Sua previsão legal encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...];
 IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
 [...].

Ex positis, resta evidente a preocupação do legislador constitucional em garantir ao contribuinte proteção contra o possível excesso do Estado na instituição, cobrança e arrecadação de tributos.

Segundo Velloso (2012), a razão pela qual o princípio do não confisco está inserido de modo expresso entre as principais limitações constitucionais ao poder de tributar é exatamente porque o constituinte quis reprimir qualquer possibilidade de gravame promovido pelo Estado à esfera jurídica do contribuinte.

Para Humberto Ávila (2011, p. 19, apud MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 72), confiscar é “aniquilar a eficácia mínima dos princípios da proteção da propriedade e da liberdade em favor da tributação.”³⁶

Tal entendimento é plenamente correto, principalmente se imaginarmos um Estado livre para governar ao seu alvedrio sem mecanismos legais de contenção. O povo não teria segurança jurídica para manter seus bens adquiridos, pois poderia perder sua propriedade a qualquer tempo se assim fosse do interesse estatal. Seria viver em um estado de frustração e instabilidade constante.

Conquanto a existência do princípio da vedação ao confisco tributário seja taxativa e tenha previsão constitucional, como se viu, não são poucos os casos no Estado do Maranhão em que o contribuinte perde, indevidamente, a propriedade de seus bens em função da cobrança de tributos, ocorrendo assim, um verdadeiro confisco indireto.

A doutrina tem considerado o confisco como “espécie de penalidade aplicável em decorrência de um ilícito, administrativo ou penal, mediante o devido processo legal, por meio do qual se apreende um determinado bem em prol do Fisco”, consoante define Pawlowsky (2012, p. 52).

Embora a referida doutrinadora tenha inserido corretamente o direito ao devido processo legal na definição de confisco, ele não é observado, como já foi exaustivamente demonstrado, nos casos da aplicação da medida administrativa de remoção pela inadimplência do IPVA no Estado do Maranhão.

Para Machado Segundo (2017) há certa dificuldade em se determinar quando um tributo é confiscatório e quando não é. Contudo explica que isso não é razão para que o Poder Judiciário, uma vez verificando a existência de confisco, deixe de considerar o tributo como inconstitucional por ofensa ao princípio do não confisco.

Martins (2015) afirma, que “haverá confisco se o Estado exigir por meio de seu poder fiscal mais do que o indivíduo tem, absorvendo parcela considerável de sua propriedade, ou praticamente sua totalidade, sem justa indenização [...]”.

Empiricamente, Luiz Felipe Silveira Difini explica que:

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

[...] a expressão “tributo com efeito de confisco” refere-se ao aspecto quantitativo da exigência. O imposto de renda à alíquota de 10% certamente não é confiscatório, e a de 80% é; o STF decidiu que a contribuição previdenciária de 11% não é confiscatória, e a de 25% é. (DIFINI, 2007, p. 27, grifo do autor).

De forma semelhante Marilene Talarico M. Rodrigues citada por Pawlowsky (2012), esclarece que: “O tributo tem efeito de confisco quando é de tal forma oneroso ao contribuinte que importa violação do seu direito de propriedade”.

Nesse aspecto tem-se observado que, ao tratar do tema em questão, a doutrina costuma fazer menção ao elevado ônus decorrente de uma determinada tributação, bem como do aumento de alíquotas a ponto de reduzir a capacidade contributiva, como se estas fossem as únicas formas de expressão do efeito confiscatório do tributo.

Em que pese as relevantes contribuições doutrinárias sobre o assunto, consideramos que o constituinte ao instituir o princípio da vedação a criação de tributo com efeito de confisco teve a intenção de lhe dar projeção mais ampla que a retro mencionada. Isso porque “[...] a noção de ‘efeito de confisco’, destina-se a atacar não somente o confisco disfarçado de tributação, mas também toda imposição que, mediata ou indiretamente, redunde na supressão de parte substancial da propriedade”, (GOLDSCHMIDT apud PAWLOWSKY, 2012, p. 57).

É neste sentido que consideramos que a medida administrativa de remoção veicular representa, ainda que indiretamente, o início de um verdadeiro confisco de bens dos contribuintes inadimplentes ao IPVA, e que a consolidação deste se dará com a venda em leilão do veículo, oportunidade em que será eliminado, definitivamente, qualquer resquício do direito de propriedade do contribuinte sobre o bem leiloadado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo permitiu, no âmbito do Estado do Maranhão, uma análise de como o Poder Público pode atuar com excessos, ferindo direitos e princípios constitucionalmente estabelecidos, quando edita leis fiscais e se utiliza de meios de natureza não tributária para cobrar dos contribuintes inadimplentes do IPVA os créditos tributários pendentes de pagamento. Outrossim, também foi possível observar que tais ações nascem eivadas de desproporcionalidade, uma vez que existem outros recursos legais e com amparo constitucional, à disposição do fisco para que este adquira os valores devidos a título de tributo.

Constatou-se que a aplicação da medida administrativa de remoção veicular, quando empregada como meio de coação à cobrança de contribuintes inadimplentes, não se coaduna com o direito ao devido processo legal e seus corolários, bem como ultraja o direito fundamental da propriedade, pois é a partir daquela medida que se iniciará o processo de consolidação do confisco indireto de veículos provenientes de proprietários inadimplentes e que não reclamaram pelo bem removido em tempo oportuno.

Nesse contexto, descobriu-se que é frequente pela doutrina a associação do confisco ao elevado ônus sofrido pelo contribuinte, bem como ao aumento de alíquotas que importem na redução do direito de propriedade. Nessa oportunidade, interpretou-se de maneira mais ampla a intenção do constituinte ao inserir no texto constitucional o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório.

A abordagem conceitual acerca de alguns institutos oriundos do Direito Tributário e Constitucional, por exemplo, conseguiu dar à pesquisa um caráter mais didático e acessível a quem não está habituado a algumas questões que foram inseridas ao longo deste estudo.

As lições oferecidas pela doutrina ocuparam espaço peculiar na construção desta produção científica. As diferentes formas de pensamento dos pesquisadores do direito permitiram consolidar cada argumentação elaborada, bem como colaborar com a consecução dos objetivos propostos.

A utilização de normas estaduais, federais e constitucionais, além de representarem valiosa fonte de informações jurídicas, permitiu a demonstração do que inicialmente fora proposto como tema deste trabalho acadêmico.

De forma semelhante ocorreu com o emprego da jurisprudência de nossos tribunais superiores, considerada um relevante esteio para constituição do direito e expressivo recurso na orientação de outras decisões judiciais.

Dada a importância do tema, é fundamental que se tenha a devida atenção da sociedade às questões discutidas no decurso deste estudo, sobretudo, por tratar-se de uma discussão voltada à colisão existente entre a atuação estatal na cobrança do IPVA e a defesa de direitos fundamentais.

Nesse sentido podemos inferir que cumprimos com afincos os objetivos desta pesquisa acadêmica, tendo em vista que a linguagem empregada foi capaz de oferecer ao leitor bases teóricas suficientes à construção de uma reflexão sobre o tema. Desse modo, tanto os operadores do direito como a sociedade em geral terão esteio suficiente para exigir do Estado, que elimine do corpo de suas leis os dispositivos que colidam com o texto constitucional. E, enquanto isso não ocorrer, faça valer seus direitos por meio de remédios constitucionais, como o mandado de segurança, estimulando o judiciário a se manifestar pela inconstitucionalidade de alguns atos perpetrados pelo Estado, muito embora haja previsão legal que permita a execução desses atos.

REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira LTDA, 1993.

ADI questiona lei cearense sobre cobrança do Ipva. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, 10 de fevereiro de 2017. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=335934&tip=UN>>
Acesso em: 28 de nov. 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2008.

AMARAL, Gilberto Luiz do. et al. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017**. Disponível em:
<<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2587/ESTUDOSOBREOSDIATRABALHADOSPAPARAPAGARIMPOSTODE2017.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 maio 2017.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. Contran. Portaria nº 623, de 06 de setembro de 2016. Dispõe sobre a uniformização dos procedimentos administrativos quanto à remoção, custódia e para a realização de leilão de veículos removidos ou recolhidos a qualquer título, por órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito – SNT, nos termos dos arts. 271 e 328, da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.denatran.gov.br/images/Resolucoes/Resolucao6232016_republicada.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2017.

_____. 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/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Decreto-lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0397.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. Decreto-lei nº 999, de 21 de outubro de 1969. Institui taxa rodoviária única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0999.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. Emenda constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc27-85.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 31 ago. 2017.

_____. 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/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. Lei nº 4.320/1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 29 ago. 2017.

_____. 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/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em: 20 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no agravo em recurso especial nº 458.385 – RS (2014/0000943-2). Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Comercial de Medicamentos Mattana LTDA. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 18 de março de 2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25006095/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-458385-rs-2014-0000943-2-stj/inteiro-teor-25006096?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 392. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. . Primeira seção, julgado em 23 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>>. Acesso em: 27 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2551. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Requerido: Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 02 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091616&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em agravo de instrumento nº 167777-5. Agravante: Indústria Metalúrgica Favorita e outros. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de março de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000104356&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 21 maio 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário nº 525382. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Valdir Guarezi. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, 26 de março de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3488839>>. Acesso em: 28/07/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 134509. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 29 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000098534&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 23 jul. 2017.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTILHO, Ricardo. Liberdade e prosperidade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 19-41.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. Salvador: JusPodvm, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 9. ed. ref., amp. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MARANHÃO. Anexo I-Portaria nº432, de 30 de novembro de 2016. Tabela de valores do IPVA/valores em real-exercício 2017. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9853>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. Decreto nº 14.689, de 09 de agosto de 1995. Consolida e altera o Regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2574>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o sistema tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9590>>. Acesso em: 23 set. 2017.

_____. Lei nº 3.875, de 14 de Julho de 1977. Institui o novo código tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2304>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda. Portaria nº 432, de 30 de novembro de 2016. Fixa valores e estabelece prazos para o pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, relativo ao exercício de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=9936>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva. 1989.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito tributário: sistema tributário nacional: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **IPVA: imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. rev. e atua. São Paulo: Saraiva, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

Paula, Fernando Eugênio Vaz Ribeiro de.

Da remoção veicular por inadimplência do IPVA no Estado do Maranhão e o caráter inconstitucional de seu cumprimento / Fernando Eugênio Vaz Ribeiro de Paula. - 2017.

69 f.

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2017.

1. Direitos fundamentais. 2. Fisco estadual. 3. Inconstitucionalidade. 4. Licenciamento. 5. Processo administrativo tributário. I. Costa, Eliud José Pinto da. II. Título.