

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

JOÃO VILSON DAMASCENO GOMES DOS ANJOS

**(In) CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA EXPEDIÇÃO DO CRLV AO
PAGAMENTO DO IPVA: meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**

São Luís

2018

JOÃO VILSON DAMASCENO GOMES DOS ANJOS

**(In) CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA EXPEDIÇÃO DO CRLV AO
PAGAMENTO DO IPVA: meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**

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

Orientador(a): Prof. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2018

dos Anjos, João Vilson Damasceno Gomes.

In Constitucionalidade da vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA : meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário / João Vilson Damasceno Gomes dos Anjos. - 2018.

84 f.

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luis - MA, 2018.

1. Inconstitucionalidade. 2. Meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário. 3. Restrição da propriedade. 4. Vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA. 5. Violação de princípios constitucionais. I. Costa, Eliud José Pinto da. II. Título.

JOÃO VILSON DAMASCENO GOMES DOS ANJOS

**(In) CONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DA EXPEDIÇÃO DO CRLV AO
PAGAMENTO DO IPVA: meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário**

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

Aprovado(a) em: ____ / ____ / ____, às ____:____ horas.

Nota: _(.....)

BANCA EXAMINADORA

Prof. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Examinador 1

Examinador 2

Dedico aos meus pais, ao meu irmão e aos meus familiares, maiores incentivadores durante minha trajetória acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, autor da vida, pelo fôlego de vida a mim dado e pelos sonhos até aqui gerados e realizados. Agradeço pela plenitude de alegria em Sua presença. Agradeço por ser Ele meu conselheiro e porção da minha herança.

Agradeço aos meus pais por todos os esforços empreendidos em minha formação de caráter e profissional, pelo olhar amoroso para um filho, bem como pelos conselhos essenciais, que sempre me direcionaram na caminhada. Agradeço pelo apoio e motivação diante dos desafios inerentes a vida, por serem a referência que sempre encontrei e que me inspiraram a continuamente prosseguir.

Agradeço a meu irmão Wilson Gomes pela verdadeira amizade e companheirismo nas coisas mais singelas e verdadeiras da vida.

Agradeço a todos os meus familiares por todo carinho e atenção sempre dado.

Agradeço a minha amada amiga Marianne Melo Sampaio pela amizade genuína, cumplicidade e apoio manifestado seja nos momentos de espontâneos sorrisos, seja nos árduos momentos da trajetória acadêmica.

Agradeço a meu amigo Roberval Segundo pela amizade e companheirismo.

Agradeço a todos os amigos que marcaram toda essa trajetória.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar a possível inconstitucionalidade da vinculação da expedição do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo ao pagamento do Imposto sobre a propriedade de veículos Automotores, prevista no art. 131, §2, do Código de Trânsito Brasileiro, enquanto mecanismo coercitivo indireto de cobrança de tributo, a denominada sanção política, portanto, incompatível com o sistema jurídico brasileiro. A forma como a mencionada vinculação está estabelecida no ordenamento possibilita restrição da propriedade de veículo automotor com finalidade evidentemente arrecadatória em favor do Fisco, funcionando como uma verdadeira e inconstitucional sanção política. Neste intuito, será utilizado o método de abordagem dedutivo, mediante revisão bibliográfica, para construir a interpretação do dispositivo legal mencionado. Inicialmente é analisada a relação jurídico tributária entre Estado e contribuinte na perspectiva da tensão entre poder e liberdade. Posteriormente é verificado o conteúdo dos princípios que limitam a atuação do Estado. Em seguida é abordado o devido processo legal tributário, mecanismo em conformidade com o sistema jurídico para a cobrança de tributos. Subsequentemente é examinado os aspectos gerais do imposto. Por fim é verificado os aspectos que aproximam a vinculação em análise da sanção política, e sua inconstitucionalidade.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade. Vinculação de pagamento de imposto a uso de propriedade. Restrição da propriedade. Meio coercitivo indireto de cobrança de tributo.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to analyze the possible unconstitutionality of binding the issuance of the Vehicle Registration and Licensing Certificate to the payment of the motor vehicle property tax, as foreseen by art. 131, §2, of the Brazilian traffic code, as an indirect coercive mechanism for tax collection, the so-called Political Sanctions, therefore, incompatible with the Brazilian legal system. The way in which the above-mentioned binding is established in the legal order makes it possible to restrict the property of a motor vehicle with evidential taxing purpose in favor of the Treasury, functioning as a true and unconstitutional Political Sanction. To that end, the deductive approach method will be used, through literature review, to construct the interpretation of the mentioned legal device. Primarily, the legal tax relationship between the State and the taxpayer is analyzed in the perspective of the tension between power and freedom. Afterwards, the content of the principles that limit the performance of the State is verified. Next, due process on tax law is broached, a mechanism in accordance with the legal tax collection system. Then, the general aspects of taxes are examined. As a final point, it is verified the traits that approximate that binding under study to the Political Sanction, and its unconstitutionality.

Keywords: Unconstitutionality. Binding of tax payment to property use. Property restriction. Indirect coercive means of tribute collecting.

LISTA DE SIGLAS

ADCT -	Ato das disposições constitucionais transitórias
CRFB/88-	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CDA -	Certidão de Dívida Ativa
NCPV -	Novo Código de Processo Civil
CC -	Código Civil
CRLV -	Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo
CRV -	Certificado de Registro do Veículo
CTB -	Código de Trânsito Brasileiro
CTN -	Código Tributário Nacional
DETRAN-	Departamento Estadual de Trânsito
DNER -	Departamento Nacional de Estradas de Rodagem
DPVAT -	Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre
EC -	Emenda Constitucional
IPVA -	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
STF -	Supremo Tribunal Federal
TRF -	Taxa Rodoviária Federal
TRU -	Taxa Rodoviária Única

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	ESTADO DE DIREITO E PODER DE TRIBUTAR NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA	12
2.1	Estado de Direito	12
2.2	Constituição e Direito tributário	15
2.2.1	Linguagem e Sistema Jurídico.....	18
2.3	Poder de tributar	25
2.3.1	Tributo	30
3	PRINCÍPIOS ORIENTADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	36
3.1	Princípio da legalidade	38
3.2	Princípio da segurança jurídica	41
3.3	Princípio do acesso à justiça	42
3.4	Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco	44
3.5	Princípio do devido processo legal	46
3.6	Princípio da proporcionalidade	47
4	DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO	50
4.1	Origem da relação jurídico tributária	50
4.2	Processo administrativo	53
4.2.1	Fase não contenciosa	54
4.2.2	Fase contenciosa	55
4.3	Fase judicial	56
5	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)	58
5.1	Histórico	58
5.2	Regra matriz de incidência e fato gerador	60
5.3	Sujeitos	62
5.4	Base de cálculo e alíquota	63
6	VINCULAÇÃO E SANÇÃO POLÍTICA INCONSTITUCIONAL	65
6.1	Vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA	65
6.2	Inconstitucionalidade da sanção política	67
6.3	Vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA enquanto mecanismo coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário	70
7	CONCLUSÃO	79

REFERÊNCIAS.....	82
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

A relação jurídico tributária entre fisco e contribuinte é marcada por uma permanente tensão que envolve uma ponderação entre poder e liberdade. Nesta relação, por vezes, o legítimo interesse da coletividade cede espaço ao interesse meramente arrecadatório a pretexto de visar aquele.

O condicionamento de pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores para a obtenção do licenciamento anual do veículo, documento necessário para que o veículo trafegue pelas vias públicas, manifesta o supramencionado desvio. Assim, é possível visualizar na referida vinculação uma violação ao direito de propriedade, bem como é perceptível a inobservância de princípios constitucionais que atuam como limitadores do poder de tributar do Estado, visando assegurar aos indivíduos o direito de liberdade e propriedade, necessários para o alcance de uma existência digna.

Em vista do exposto, a presente monografia tem por objetivo verificar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que prevê a analisada vinculação, ou seja, o art. 131, §2, do CTB.

A presente monografia utiliza o método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica, compreendendo legislação, doutrina e jurisprudência, para construir a interpretação do dispositivo que prevê o objeto analisado e sua inconstitucionalidade.

Inicialmente é abordado a relação jurídica tributária entre Estado e contribuinte em sua origem e legitimidade, transitando pela concepção de Estado de Direito e poder de tributar. Ao tratar de Estado de Direito, é especificamente apontado a necessidade de se afastar da concepção de Estado de direito restrita a ideia de exclusiva legalidade, e para tanto é apontado a função da linguagem na construção da interpretação da norma jurídica, bem como a função orientadora dos princípios.

Posteriormente é explorado os princípios orientadores do direito tributário, limitadores da atuação estatal em face do contribuinte, especificamente aqueles que possuem aplicabilidade direta no objeto de nossa análise. Assim, é averiguado o conteúdo e principais características que relacionam os postulados analisados com a vinculação apreciada.

Em seguida é apontado o desenvolvimento do processo estabelecido em lei para a cobrança do crédito tributário. Este processo obedece ao conteúdo dos postulados constitucionais que asseguram direitos aos contribuintes, assim como limitam a atuação do Fisco e estabelecem garantias para este.

Depois é apontado os principais elementos que compõe o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores, especialmente os relevantes para nossa análise.

Por fim, é averiguado a vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA, quanto a necessidade de licenciamento e as consequências da ausência de licenciamento. Ademais é analisada a sanção política, assim como os elementos presentes na vinculação em análise que a caracterizam como sanção política, e a consequente inconstitucionalidade.

Assim, objetiva-se a construção de uma interpretação sobre a inconstitucionalidade da analisada vinculação, bem como registrar a necessidade de afastar a comentada norma jurídica. Isto pois, em decorrência da violação de princípios constitucionais, a norma inconstitucional por contrariar princípios, vai de encontro a harmonia do sistema jurídico, logo, deve ser rapidamente afastada.

2 ESTADO DE DIREITO E PODER DE TRIBUTAR NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA

A relação entre o Estado e os cidadãos é uma das mais complexas existentes, o que pode ser vislumbrado quando considerado os diversos elementos presentes nesta relação, seja quanto a finalidade da entidade Estado, seja em relação as fronteiras de legitimidade da atuação deste quando exerce poder na busca de seus desígnios. A forma como se manifestou historicamente essa relação evidencia uma tensão constante e dialética quanto aos preceitos que a conduzem.

Hodiernamente, esta tensão é avistada, dentre outras, na relação jurídico-tributária que é originada da obrigação tributária derivada do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), especificamente no aspecto que vincula a expedição do licenciamento, requisito necessário para que o veículo transite em vias públicas, ao pagamento do mencionado imposto.

No intuito de construir uma interpretação sobre a possível legitimidade da supradita vinculação, passaremos a análise dos elementos que instituem a relação entre Estado de Direito e sujeitos de direito, bem como o poder de tributar, tributo, os preceitos que conduzem essa relação, por fim, a espécie de tributo IPVA e a possível caracterização da vinculação acima mencionada como sanção política e, conseqüentemente, sua incompatibilidade com o sistema jurídico. Desta forma, passemos a análise dos mencionados elementos.

2.1 Estado de Direito

O Estado tem sua origem na vontade humana delimitada no prisma social, e esta, dirigida a existência de uma entidade dotada de capacidade de resolução dos conflitos inerentes a esse convívio.

Ao tratar da gênese dessa organização coletiva, ou seja, o prisma social mencionado, se faz necessário registrar que sua constituição se dá através do abandono de uma situação de vida individual e a, conseqüente, adesão pelos indivíduos a uma forma de organização social, ainda distante da atualmente existente. O surgimento dessas primeiras comunidades, ainda que em pequenas organizações sociais, trouxe consigo o surgimento de desafios consistentes em resolver os problemas da própria comunidade, isto, porque os homens se tornaram responsáveis não só pela sobrevivência pessoal, mas também pela solução de

problemas associados a manutenção e continuidade do grupo social. Segundo lições de Bastos (2010, p. 25-26), neste contexto brota o político, com uma função voltada aos interesses da coletividade e à resolução de problemas que suplantam os interesses de âmbito individual.

Ressalta-se, ainda, que, segundo o referido autor, antes do surgimento do Estado, na concepção moderna, o homem transitou por diferentes estruturas de poder político, quando já constituídas as sociedades, ainda que de forma embrionária, marcadas pela existência de um poder determinante na condução do coletivo, contudo ainda não existia uma institucionalização do poder próxima aquela existente no mundo moderno, uma vez que neste momento o exercício do poder político se relacionava intimamente com outros aspectos da vida social, a exemplo do religioso e da liderança em questões de guerra, o que evidencia a inexistência, até então de uma autonomia política. (BASTOS, 2010, p.26)

Certo que o desenvolvimento da complexidade da vida social começou a demandar uma concentração do poder, assim como a imprescindível ausência de conflito de comandos, tendo em vista as inúmeras decisões agora necessárias. Essa necessidade de concentração de poder em uma única pessoa, em meados do século XVI, é determinada por fatores que iniciam sua manifestação no decorrer dos últimos séculos do período medieval, é estabelecido, aqui, o poder monárquico. Neste contexto surge a acepção, mais próxima da atual, do que é o Estado. Isto posto, segundo Bastos (2010, p.27), o Estado, enquanto forma específica da sociedade política, é decorrente de uma longa evolução na maneira de organização do poder.

Conforme já mencionado, as aspirações acima tratadas, quais sejam a solução de problemas relacionados a manutenção de uma ordem coletiva, conduziram a renúncia pelo homem ao exercício de sua liberdade na forma mais plena possível, conseqüentemente atribuindo ao Estado a aptidão de delinear os objetivos da sociedade e direcionar seus integrantes a consecução de tais objetivos. Esta entidade para alcançar o escopo supracitado tem legitimidade para interferir na vida e liberdade do homem para garantir a vida e liberdade de outro homem por ele tutelado.

Sobre esta relação, menciona França (2012, p. 36 apud CRETELLA JUNIOR, 1974, p. 22):

Estado e indivíduo são partes de binômio indissociável, cujos elementos, em tese, deveriam ser compatíveis no mais alto grau (...). Cabe ao Estado estabelecer (...) um sistema de limitações à liberdades de todo aquele que, ao projetar-se, além do eu, afeta o exercício de direitos por parte de outro indivíduo ou da coletividade.

Neste sentido, afirma França, que é o Estado uma “[...] entidade jurídica superior, dotada de poderes para disciplinar a convivência de seus cidadãos no alcance das finalidades públicas” (2012, p. 34)

Nesse compasso, relevante se faz o surgimento do Estado de Direito em meados da segunda metade do século XIX, fundado em concepções liberais, como forma contraposta ao Estado absolutista determinado pelo arbítrio do monarca, e sua essência de limitação a atuação do próprio Estado, assim como o posterior posicionamento do homem enquanto centro de sua legitimação e razão de ser. Desta forma, o poder anteriormente marcado pela arbitrariedade passa a ter no direito uma limitação, garantindo aos indivíduos proteção contra o arbítrio anteriormente mencionado. As concepções liberais, condutoras da mutação acima descrita, reduziram o Estado a expressões mínimas relacionadas ao desempenho de atividades indispensáveis a manutenção da ordem, tanto quanto a afirmação de condições para que a sociedade alcançasse os demais fins.

Preleciona França, (2012, p.36, apud NABAIS, 1998, p.16):

O Estado de Direito existe para a solução da relação de tensão entre o poder que tem por essência a dominação sem fronteiras nem obstáculos, e o direito, cujo papel é justamente o de manter o exercício daquele dentro de determinados limites, de modo a assegurar aos cidadãos um âmbito de liberdade e autonomia.

Conforme observado, a relação aqui tratada consiste na tensão permanente entre os valores de poder e liberdade, e é no direito público onde essa oposição mútua atinge maior destaque. Neste compasso, afirma Gordillo (1977, p.49) que, considerando que seja verossímil a existência de um equilíbrio dinâmico entre poder e liberdade, é notório que o alcance desse equilíbrio se revela uma das mais difíceis e delicadas tarefas da ciência moderna.

Os valores supramencionados, por sua vez, são tratados por Derzi (1988) como formas de contenção do poder, no estado moderno democrático, assentados na legalidade formal e material, assim como na busca da eliminação das grandes desigualdades socioeconômicas e na perseguição da justiça individual.

Prosseguindo nesta reflexão, Derzi (1988, p. 236) afirma que,

[...] acompanhar ao longo do tempo, os distintos pontos de equilíbrio entre autoridade e liberdade é, de certa forma, conhecer a história do direito público: a separação dos poderes (ou das funções estatais), a democracia e a república, o princípio federal, a legalidade e a Supremacia da Constituição, os direitos e garantias individuais [...]

Do acima assinalado é possível verificar que é no plano do Direito que é abalizado o equilíbrio entre poder e liberdade, entretanto só é possível o alcance desse equilíbrio se a concepção de Estado de Direito superar a ideia de uma limitação estrita na lei escrita.

Segundo Medauar (2018, p. 24-25), apesar de inicialmente a expressão Estado de Direito conduzir ao entendimento que a mera existência de uma Constituição e de um conjunto de normas, de conteúdo qualquer, permite qualificar um Estado como de direito foi superado pela atual concepção em que o Estado de direito está intrinsecamente relacionado a um contexto de valores e à ideia de que o direito não se resume a regra escrita.

A referida autora sustenta que, “com o Estado de Direito os governantes e autoridades públicas submetem-se ao direito e são objeto de normas jurídicas, como os indivíduos, não estando, pois, acima e fora do direito.” (2018, p. 25). Porém essa limitação não é o suficiente para a consolidação do Estado de Direito, uma vez que este somente pode ser materializado com a existência da democracia. Prosseguindo, a autora ao tratar dos elementos básicos, portanto, caracterizadores do Estado de Direito, menciona a necessária existência de, [...] sujeição do poder público à lei e ao direito (legalidade), a declaração e garantia dos direitos fundamentais, funcionamento de juízos e tribunais protetores dos direitos do indivíduos, criação e execução do direito como ordenamento destinado à justiça e a paz social. (MEDAUAR, 2018, p. 25).

Portanto, conforme o supramencionado a concepção de Estado de Direito não deve considerar como derradeira fronteira a ideia de, pura e simples, limitação achada no Direito positivo, ao contrário, aquele só se consolida na existência da democracia e seus componentes como a igualdade, liberdade e dignidade da pessoa, além do reconhecimento e respeito às instituições democráticas e aos elementos supramencionados que marcam a existência de um autêntico Estado de Direito. Ademais, o espaço onde parte a construção do conteúdo dos postulado e direitos supracitados é a Constituição.

2.2 Constituição e Direito tributário

Partindo da ideia anteriormente posta em tela, considerando Estado de direito para além da concepção de legalidade inicialmente tida, se faz relevante mencionar o papel central que deve ter a Constituição e seus preceitos na relação entre Estado e indivíduos. Certamente a forma como se dá a relação entre o Estado e a sociedade, à luz da Constituição, reverbera no direito tributário, cenário que claramente manifesta a tensão supracitada, e aqui chamamos

atenção para a forma como a Carta Magna é interpretada quando se trata da relação entre fisco e contribuinte, uma vez que, enquanto norma fundante, deve ser considerada sempre no ponto de partida da interpretação do direito tributário.

Nesse sentido é relevante as lições de Daudt (2004, p. 9), para quem “o manuseio das normas constitucionais é uma necessidade constante na interpretação do direito tributário, ainda que em uma concepção tradicional, pouco afeita à utilização da Constituição como instrumento de interpretação. ”

Aqui, conforme indica o aludido autor reside um paradoxo no direito tributário, pois mesmo possuindo status constitucional e sendo encontrado grande parte de sua disciplina no texto constitucional, não há uma tradição de interpretação constitucional deste ramo do direito, o que conduz a uma ausência de fundamentos norteadores e conseqüentemente a uma atividade de interpretação resumida a uma postura subjetiva pró-fisco ou pró-contribuinte.

Nesse sentido afirma Daudt,

[...]a Constituição tende a alcançar o direito tributário apenas no plano formal, na hierarquia das normas. No entanto, os fundamentos da ordem constitucional, os objetivos, os princípios do ordenamento jurídico, os direitos e garantias individuais e a disciplina de ordem econômica costumam passar ao largo da interpretação do direito tributário. (2004, p. 9).

Este é um dos grandes desafios no plano do direito tributário, já que o centro deste ramo do direito se constitui, basicamente, em uma discussão de enquadramento, ou seja, se uma situação se encaixa em determinado conceito o que, conseqüentemente, não dá margem a possibilidades de reflexões de ordem axiológica.

Essa perspectiva baseada na subsunção, em um primeiro momento objetivando na interpretação literal uma clara tentativa de eliminação de subjetivismos e consolidação de certeza ao direito, conjectura esse ramo do direito em uma interpretação restrita, com quase exclusiva centralização em conceitos, a exemplo de fato gerador, incidência, tributo, base de cálculo, entre outros.

Em verdade, a perspectiva fundada na ideia que o uso exclusivo da subsunção é meio de alcançar a segurança jurídica é algo controverso, pois os conceitos são fechados e se caracterizam por indicar objeto por meio de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, conforme ensina Derzi (1988, p. 213- 260).

Sobre essa segurança alcançada nos conceitos, a aludida autora afirma que “[...] significa um reforço a segurança jurídica, à primazia de lei, à uniformidade no tratamento dos

casos isolados, em prejuízo da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações socioeconômicas.” (DERZI, 1988, p. 235).

A consequência da concepção supradita, conforme aponta Daudt (2004, p. 11-12), foi que ao interprete do direito caberia somente a tentativa de tentar encaixar o fato aos conceitos preliminarmente definidos pela dogmática jurídica, em uma típica relação sujeito-objeto. Prosseguindo, afirma que essa abstração do fenômeno jurídico não contribui para a praticidade e utilidade do direito, uma vez que elimina do debate jurídico as tensões originadas desses embates, assim como a ocultação dos embates sociais não implicou no termino destes, ao contrário continuaram presentes e influenciando decisões, contudo de modo subjetivo em decorrência do seu banimento do discurso jurídico. Assim, esta limitação na interpretação fundada exclusivamente em conceitos direcionou o direito tributário a questões insolúveis, uma vez que cada parte moldava o conceito conforme melhor este se adequava ao alcance de determinado objetivo perseguido.¹ Em decorrência disto as decisões judiciais passaram a se manifestar de forma pró-fisco ou pró-contribuinte.

O rompimento com essa interpretação, segundo o supracitado autor, deve ter início com o rompimento do paradigma do sujeito-objeto, realizado mediante o reconhecimento do papel da linguagem na compreensão, portanto, com distanciamento da ideia de centralidade do conceito. Afirma que, “[...]da mesma forma como não se consegue imaginar um Direito sem conceitos, não pode esse mesmo Direito ser justo e útil se atrelado aos conceitos, pois estes conceitos limitam o conteúdo das normas” (DAUDT, 2004, p 18). Assim, a ruptura em tela trafega pelo necessário acolhimento da ideia de que as expectativas e perspectivas do fenômeno jurídico são mutáveis, conseqüentemente as possibilidades de interpretação do futuro serão diversas das existentes hoje, assim como as de hoje se diferem das pretéritas. Posteriormente é necessário que o direito tributário seja alcançado pela Constituição.² Isto porque, a interpretação das normas do âmbito tributário passa ao largo dos princípios constitucionais, objetivos fundamentais, direitos e garantias individuais, princípios da ordem econômica,

¹ Não é proposto um abandono aos conceitos, pois, segundo o autor, “[...] os conceitos possuem, ao menos, o mérito de situar o intérprete, dando a ele um horizonte de sentido.” (DAUDT, p. 24)

² Segundo Daudt, “a tensão existente entre o fisco e contribuinte possui caráter ético, político e, fundamentalmente, econômico... A partir do momento que a Constituição abre as portas para tais temas, surge a possibilidade de o direito tributário se firmar em um horizonte de sentido em que tal debate se torna viável. Além disto, amplia-se a participação da sociedade neste debate. Também há uma ampliação do rol dos juridicamente interessados em temas como imunidades, isenções e incentivos fiscais. Tais questões não interessam apenas ao fisco ou ao contribuinte, mas também aos concorrentes, à população pretensamente beneficiada e aos grupos não beneficiados. (p. 22-23) Os elementos acima mencionados não podem ser distanciados da atividade de interpretação do direito tributário.

princípios da administração pública, solidariedade dentre outros.³ Essa interpretação restrita do subsistema constitucional tributário determina um afastamento automático dos demais aspectos da Constituição relacionados ao direito tributário, e conseqüentemente a uma interpretação infraconstitucional fundada em conceitos. Portanto, é necessário um diálogo entre os princípios para uma sólida interpretação do direito tributário.

Do mencionado, temos que a interpretação do direito tributário, para afastar a centralidade dos conceitos e o paradigma sujeito-objeto, deve ser realizada a partir da Constituição, considerando o conjunto de direitos e princípios nela contidos, e aqui se fala do conteúdo destes. Apesar de parecer óbvio a afirmação, não raro se verifica a construção de uma interpretação sem ter o conteúdo constitucional como ponto de origem. Aqui se revela a importância da linguagem, pois é esta que constrói o conteúdo das normas, como adiante se apontará.

Dito isto, é necessário analisar a função da linguagem na construção do conteúdo das normas, bem como a interação entre a Constituição e as demais normas que compõe o todo, o denominado sistema jurídico.

2.2.1 Linguagem e Sistema Jurídico

A concepção de sistema jurídico e do próprio Direito é formada por intermédio da linguagem.

Sobre esta, afirma Tomé (2011, p.37) que “aquilo que nos vem por meio dos sentidos e que chamamos realidade é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única criadora da realidade.” Assim, algo somente toca a realidade quando, através do processo linguístico, é compreendido pelos intelectos. Não é negado o conhecimento, a verdade ou a realidade, mas, sim, o caráter absoluto e objetivo destes, visto que, estes ocorrem no contexto da linguagem. Prosseguindo, a citada autora, assevera que, “[...] a sociedade é o sistema mais abrangente em que a comunicação pode desenvolver-se, sendo impossível a existência social sem linguagem e, portanto, sem comunicação.” (2011, p. 38). É justamente a comunicação que diferencia o sistema social dos demais. Ela consiste em uma atuação de um sistema em outro.

³ Adverte Daudt, que o horizonte hermenêutico da constituição não se limita aos princípios que possuem conteúdo em defesa do cidadão contra a arbitrariedade do Poder Público, pois isto implicaria em uma concepção de Constituição liberal incompatível com a ordem constitucional brasileira, que é social. (p. 20-21)

Sendo sistema um conjunto de elementos coordenados entre si, que orbitam diante de uma referência determinada, o direito, então, figura enquanto subsistema com comunicação particularizada inserido no macrossistema que é a sociedade, e enquanto modalidade de linguagem é responsável pela criação de uma realidade jurídica.

Ao tratar do supracitado, partindo da referência encontrada na filosofia da linguagem⁴, Carneiro (2016, p.11) afirma que “[...] o Direito é um sistema comunicacional, o que significa reconhecer que o meio exclusivo de sua manifestação é a linguagem. ” Isto, pois, a essência finalística do Direito é a alteração e orientação da conduta humana no prisma intersubjetivo e a proteção de valores elementares para sociedade, visando resolução de eventuais problemas que impliquem negativamente, de alguma forma, na manutenção da ordem social estabelecida, o que é concretizado mediante comunicação.

Portanto, a comunicação estabelecida na linguagem é substância do direito. Consequentemente, considerando o supramencionado, a linguagem do direito positivo é prescritiva, ou seja, atua prescrevendo condutas nas relações intersubjetivas da comunidade social. Entretanto, o discurso jurídico-prescritivo possui autonomia em relação a linguagem da realidade, porquanto aquele não toca materialmente seu objeto.

Ademais, cumpre destacar que a singular comunicação visando as relações intersubjetivas de ordem social de que trata o direito estão estabelecidas em normas jurídicas, posto que direito é linguagem, e é esta que concebe as normas jurídicas.⁵

Nesse sentido, Carneiro (2016, p. 12) aponta a necessidade da investigação da linguagem jurídica com os recursos da semiótica como mecanismo para o aprofundamento pela Ciência do Direito dos níveis de observação sobre seu objeto de estudo, proporcionando a garantia de uniformidade e coerência na construção do discurso jurídico.⁶ Nesse intuito é

⁴ Acentua-se que a filosofia da linguagem é contraposta a Filosofia da consciência. Esta tinha o conhecimento como fruto da relação entre sujeito e objeto, restando a linguagem o caráter instrumental para indicar a ordem objetiva das coisas. Aquela, por sua vez, desenvolvida a partir do século XX, abandona a concepção instrumental da linguagem, reconhecendo a linguagem como constitutiva da realidade, logo, pressuposto do próprio conhecimento, de modo que o conhecimento apenas existe a partir do momento em que é construído linguisticamente pelo homem em seu intelecto através de um processo interpretativo considerando um sistema de referencial quanto ao tempo e espaço.

⁵ Percebendo o direito como sistema comunicacional, seriam as normas mensagens transmitidas por emittentes, agentes que o sistema atribui competência para emitir normas jurídicas, aos destinatários, que são os sujeitos da comunidade social em que incidem essas normas.

⁶ Aponta Luísa Cristina Carneiro, que a investigação da linguagem com recursos da semiótica possibilita maior profundidade sobre o objeto de estudo da Ciência do Direito. Essa concepção origina a escola epistemológica do Constructivismo lógico-semântico, que se propõe, por intermédio da filosofia da linguagem, estruturar as proposições jurídicas analisando de modo estratificado os elementos sintático, semântico e pragmático, para conceber o objeto das proposições jurídicas, atribuindo-lhe unicidade, coesão e coerência. (2018, p. 12-13)

necessário, a partir da filosofia da linguagem, considerar as dimensões apresentadas pela semiótica, ou seja, os aspectos que estruturam a significação, qual seja o campo sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (prático).

Assim, enquanto manifestação de linguagem o discurso prescritivo do Direito, para ser interpretado, precisa atentar para os três planos fundamentais da semiótica, portanto, é necessário que a elaboração da significação se realize em uma atividade interpretativa traçada sob os aspectos da sintaxe, semântica e pragmática.

O posicionamento supratranscrito é compartilhado por Carvalho (2012, p.132), para quem:

Se fixamos o pressuposto de que o direito positivo é uma camada linguística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação como um sistema de linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

O plano sintático corresponde a articulação das normas entre si, ou seja, o relacionamento que estes símbolos linguísticos mantêm sem tocar o mundo exterior. O plano semântico trata do liame existente entre os símbolos e os objetos significados, é o modo de alusão a realidade. Sendo este o campo de significação do direito, é aqui que reside o vínculo entre a linguagem normativa e a conduta social por ela regulada. Neste plano de interpretação que se encontram os sentidos dos vocábulos, sua denotação e conotação, e é também, neste plano por onde percorre a exegese, que reside considerável desafio tendo em vista que os vocábulos jurídicos por vezes são imprecisos, multissignificativos, quando não se apresentam vagos, conforme aponta o autor acima referenciado. Já o plano pragmático se refere a ingerência do discurso prescritivo na conduta, a forma como os sujeitos o utiliza no âmbito social.

Os planos de investigação da linguagem ora apresentados se relacionam com os métodos de interpretação apontados pela doutrina, seja quanto ao método literal e lógicos percebidos no plano sintático, seja quanto aos métodos histórico e teleológico presentes no aspecto semântico e pragmático.⁷

⁷ Tendo por certo que interpretar é criar um sentido, e sendo esta atividade essencial para a compreensão da ordem jurídica como um todo, a doutrina aponta alguns métodos para o desenvolvimento da interpretação. São eles: método literal ou gramatical, em que é considerado a literalidade do texto que trata de um comando jurídico; método histórico, em que é considerada as circunstâncias ou as condições de ordem objetiva e subjetiva que determinaram a produção do norma; método lógico que utiliza o conjunto de regras da lógica formal; teleológico, que analisa a norma a partir de sua razão finalística; sistemático, método que a norma jurídica é ponderada em relação a multiplicidade de comandos normativos que compõe o direito positivo. Indica Carvalho que “o método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta. (2012, p. 131)

Tomé (2011, p. 46), vislumbrando direito enquanto fenômeno de comunicação, ou seja, composto por linguagem que cria sua própria realidade, afirma que direito é texto, porém não em sentido estrito relacionado ao aspecto físico de marcas expressas em papel, ao contrário, deve ser considerado o sentido lato, em que é identificada a triádica inerente aos signos: suporte físico, significado e significação.

Neste momento cumpre destacar alguns apontamentos sobre a norma jurídica, visto que o entendimento desta é importante para a compreensão do sistema jurídico.

Partindo da concepção do constructivismo lógico-semântico, enquanto escola que se propõe à análise das proposições jurídicas considerando a semiótica, as normas jurídicas são manifestações linguísticas dirigidas ao comportamento social. Desta forma, a norma é proposição e não enunciado. Aquela é o conteúdo do enunciado, ou seja, é objeto conceitual, um sentido atribuído pelo interprete ao estabelecer um juízo construído por uma atividade interpretativa baseada na leitura dos textos do direito positivo.

Assinala Carneiro (2016, p.19) que, “assim, como as proposições, a norma jurídica encontra-se no plano das significações, correspondendo aos juízos que o interprete constrói em sua mente a partir da leitura dos textos de direito positivo.”

Em sentido próximo, Tomé (2011, p.47) fundamentada na teoria comunicacional do direito, afirma que as normas jurídicas “[...] nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação.”

Por seu turno, Carvalho (2012) ao tratar da norma jurídica, afirma que esta é algo produzido no intelecto do sujeito a partir de uma percepção sensorial do mundo exterior. Esta apreensão sensorial permite um ato de associação das ideias que formam um juízo, consequentemente evidenciado como proposição. Segundo o aludido autor, “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.” (CARVALHO, 2012, p. 40). É, por conseguinte, a norma, uma significação obtida a partir das leituras dos textos de direito positivo.

Na substância da norma é encontrado o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado), de onde se extrai um conceito ou juízo, que é a significação. Na estrutura trilateral supramencionada é no direito posto que é achado o suporte físico, este é repertório das significações que constrói o jurista quando da constituição de juízos lógicos que se referem ao comportamento humano relacionado as relações intersubjetivas.

Adverte Carvalho (2012, p.41) que, ao considerar a norma como juízo hipotético-condicional formado por várias noções, é possível notar que nem sempre um só texto terá a capacidade de transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Isto, pois, um único texto pode suscitar diversas significações, haja vista as diversas noções que o sujeito cognoscente possui dos termos empregados pelo legislador. Afirma o autor:

Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enuncia-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.

A interpretação normativa transcende os termos constantes nos enunciados isolados, longe disso, a atividade interpretativa realizada no âmbito da ciência do direito deve cuidar também da análise simultânea dos relevantes princípios que despontam da totalidade do sistema, pois a significação deve ser obtida da consonância dos termos do juízo e os princípios que norteiam a ordem jurídica. Está certo, portanto, que direito positivo e norma jurídica não se confundem, dado que esta se encontra na implicitude do direito positivado.

Destaca-se brevemente, ainda, que não constituem a mesma realidade o direito positivo e a Ciência do Direito. Eles possuem discursos linguísticos diversos, assim como diversos tipos de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas.

Ao tratar dessa distinção, Carvalho (2012, p. 34-35) estabelece que o direito positivo é o um complexo de normas jurídicas com validade em determinado país, revelando-se como um encadeamento de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas nas relações intersubjetivas, o que exterioriza sua linguagem prescritiva. Já a Ciência do Direito se ocupa da descrição do conjunto de normas jurídicas, exibindo suas formas lógicas que determinam o entrelaçamento das inúmeras unidades do sistema jurídico, tal como dispendo de seus conteúdos de significação. Isto é, a Ciência do Direito possui como objeto o conjunto de proposições do direito positivo, é descritiva, haja vista que utiliza de linguagem apropriada para transmitir conhecimento e tocar as normas jurídicas quanto a sua estruturação e quanto ao modo que se relacionam. A Ciência do Direito, segundo o referido autor, é uma linguagem de sobrenível, estando acima da linguagem do direito positivo, pois discursa sobre esta, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico.⁸ Por sua vez, o direito positivo é linguagem prescritiva de comportamentos intersubjetivos.

⁸ Ao tratar da Ciência do Direito enquanto sistema, Paulo de Barros Carvalho, afirma que esta constitui um sistema proposicional, pois, é constituída de proposições, pressupondo, portanto a linguagem, e, conseqüentemente, é sistema nomempírico, já que trata de proposições descritivas (enunciados científicos) ou prescritivas (sistema das regras morais, jurídicas, etc.). (2012, p. 172).

De posse do já tratado, resta claro uma preliminar noção do que é sistema jurídico. Sistema é um conjunto composto por elementos que interagem entre si diante de determinada referência.

Afirma Carneiro que sistema é uma “[...] composição de partes orientadas por um vetor comum, o conjunto de elementos que inter-relacionam-se e unem-se por um princípio uniformizador” (2016, p. 31).

Sentido próximo é registrado por Ataliba (1968, p.20), segundo o qual, a concepção de sistema não reside em um mero arranjo de elementos que integram um todo, mas sim pela soma de elementos, componentes de um todo, em conjugação harmônica.

Os sistemas se originam na linguagem, já que sistema é estrutura e organização efetivada pela linguagem. Quanto ao sistema jurídico, este é sistema em que os elementos componentes do todo são normas jurídicas, enquanto juízos desprendidos dos enunciados jurídicos, que guardam relações entre si por meio de encadeamentos de coordenação e subordinação-hierárquica. O sistema jurídico apresenta dois prismas, o sistema do direito positivo e o sistema da Ciência do Direito, pois, como observado anteriormente, ambos não se confundem.

Tendo em vista a linguagem prescritiva que é substância destas partes do sistema, as normas jurídicas, o direito positivo é sistema empírico, pois está direcionado especificamente para certa sociedade, historicamente determinada no espaço e no tempo. Este se apresenta enquanto sistema linguístico, o que pressupõe um mínimo de racionalidade, de mais a mais, as normas jurídicas se relacionam consoante um princípio unificador e estão arranjadas em uma estrutura hierarquizada orientada por fundamentação ou derivação. Assim, todas as normas convergem para uma norma fundamental que confere validade à constituição positiva. É esta que atribui ao sistema de normas um caráter unitário.

Tem-se aqui, a noção de ordenamento jurídico, enquanto conjunto de normas ajustadas em relação hierárquica, formando uma estrutura de pirâmide jurídica, a qual pertencem desde normas inferiores elaboradas por particulares até as normas constitucionais, e que as normas inferiores encontram validade nas normas superiores. Portanto, por ser a Constituição um conjunto de normas supremas que devem ser absolutamente observadas, as normas inferiores devem apresentar harmonia com as normas superiores sob pena de terem dissolvida a sua validade, já que são as normas constitucionais que legitimam toda a ordem jurídica.

Sobre o ordenamento jurídico, assevera Carrazza (2007, p.34) que a Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão de direito positivo mais elevado. Sobre mais, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou.

Por seu lado, o sistema da Ciência do Direito é onde está arranjada a camada linguística descritiva, isto é, as proposições descritivas correlacionadas por um princípio unitário. Este é sistema nomoempírico descritivo que examina o direito posto, na estrutura Kelseniana, em que a norma fundamental legitima a Lei Constitucional.

Portanto, sistema jurídico é conjunto de normas criadas pelo homem visando a conduta dos sujeitos nas relações intersubjetivas. Este possui em sua composição normas que, por sua vez, compõe diversos subsistemas que convergem para a Constituição, fundamento último de validade semântica.

Carvalho (2012, p.189) afirma que a Constituição:

[...] constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

O sistema constitucional é verdadeiro sistema aberto, posto que é sistema de regras e normas, estas com natureza objetiva, o que conduz normalmente a um juízo de subsunção, já aquela com essência abstrata que se amolda a um maior número de situações.

A afinação entre regra e princípio é necessária à subsistência do sistema jurídico, pois, um sistema fundado preponderantemente em regras produz ilusória convicção de segurança jurídica e de um sistema completo, dado que quando considerada a dinamicidade da sociedade, é impossível a existência de completude de um sistema prescritivo de regras que se propõe a regular, exaustivamente, as condutas humanas que eventualmente podem gerar conflitos. Em outro, um sistema firmado unicamente em princípio se apresenta contrário a existência de segurança jurídica, visto que o exagero de valor atribuído aos princípios, carregados de natureza abstrata, torna o sistema impreciso e carente de especificidade necessária a regulação das condutas intersubjetivas.

Essa composição, de regras e princípios, quando harmonizada, permite que o sistema absorva a evolução dinâmica inerente a sociedade.⁹

⁹ Dedicando-se a concepção de Constituição enquanto sistema aberto de normas, composto conseqüentemente por regras e princípios, Rodrigo Aiache Cordeiro indica que a Constituição, enquanto um elemento sistêmico harmônico, não traduz uma completude, em razão de ser sistema aberto de princípios e regras. Ademais, essa abertura é primordial para que o sistema jurídico seja capaz de alcançar a dinamicidade própria da evolução social. (2006, p. 39-41).

No sistema constitucional, o direito tributário aparece como subsistema matizado por normas que versam sobre matéria tributária em nível constitucional. Tais normas se correlacionam em uma estrutura unificada determinada pela fonte que as legitima, ou seja, a norma hipotética, bem como pela matéria comum que versam.

Assevera-se que é no subsistema constitucional tributário, parte integrante do sistema constitucional, que estão assentadas as diretrizes que regem a relação entre o Estado e o sujeito em matéria tributária, o poder daquele em face das garantias essenciais a concretização da liberdade deste.

Na visão de Ataliba (1968, p. 8), sistema constitucional tributário é “[...] o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em um determinado país”

Assim sendo, é necessário que a construção desse sistema se dê de forma harmoniosa, visando o alcance da segurança jurídica na relação Estado e indivíduo, o que não implica em uma asserção do caráter absoluto do juízo de subsunção no âmbito tributário, mas, como já assinalado, em uma construção de uma interpretação harmoniosa dos elementos enquanto partes de um todo que é o subsistema constitucional tributário. A sedimentação dessa harmonia transita necessariamente pelos princípios constitucionais, pois são estes postulados que se irradiam por toda a ordem jurídica esboçando a forma como deve ser a relação entre Estado e contribuinte.

Tecidas essas considerações sobre esse primeiro aspecto relevante para compreensão da relação Estado e indivíduos, passemos ao outro elemento da mencionada relação, já em seara tributária, o poder de tributar.

2.3 Poder de tributar

Conforme já mencionado, o Estado surge como entidade capaz de tracejar os objetivos da sociedade e direcionar seus integrantes a consecução de tais objetivos. Para tanto, aquele depende, quanto a seu funcionamento, do fornecimento de recursos que, por sua vez, constituem obrigações compartilhadas pelas pessoas que possuem o dever de manutenção do aparelho estatal para o exercício da sua competência institucional, já que estes recursos são essenciais para ao atendimento das necessidades públicas. A obtenção destes recursos se dá pela tributação.

Lembra Machado (2010, p. 29-30) que, “qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos.”

Inicialmente a tributação era realizada de modo que o déspota criava os impostos e os súditos deviam suportá-los. Neste contexto o tributo é tido como dano ao contribuinte e um privilégio ao soberano, ou seja, o financiamento do setor da economia se confundia com o financiamento do próprio monarca.

Posteriormente com o surgimento dos Estados de Direito, e das constituições escritas, começou efetivamente a ser garantido os direitos dos contribuintes. Neste período marcado veemente pelo liberalismo, fundado na ideia de que tudo era do indivíduo e na defesa do livre comércio em que não era admitida a intervenção do Estado no domínio econômico, as obrigações tributárias eram divididas igualmente entre os contribuintes, ademais a tributação pretendia simplesmente a cobertura das despesas. Isto, pois, a atuação estatal no decorrer dos séculos XVIII e XIX se dava de forma bastante reduzida, o que originava despesas menores.

A partir do século XIX o Estado passou a condição de interventor na ordem econômica e social, de diversas formas, incluindo a tributação, que deixou de sobrecarregar de forma igual os contribuintes.

Esta evolução ocasionou uma ampliação da atividade financeira do Estado, que não mais se limita a atos de natureza tributária, mas também compreende outros alheios a tributação, logo, a atividade estatal não mais se limitava a instituir e arrecadar impostos. França (2012, p.44) aponta duas manifestações dessa atividade que não tem caráter tributário, quais sejam: atos que se realizam para a obtenção de meios econômicos, mediante procedimentos não impositivos; e atos que se produzem para o emprego e distribuição de recursos que, por qualquer via, são direcionados ao tesouro público.

Destaca-se que, a atual concepção de atividade financeira do Estado objetiva essencialmente oportunizar à coletividade o acesso a bens e serviços indispensáveis a uma existência digna.

Por conseguinte, o poder de tributar é manifestação da soberania estatal, independentemente do modelo de Estado que se tenha, está voltado a instrumentalizar a consecução de sua finalidade.¹⁰

Aqui, cabe mencionar que a entidade Estado possui como atributo a soberania, e uma das manifestações dessa soberania é assinalada pelo poder de exigir, de quem a ele estiver subordinado, contribuições pecuniárias necessárias a consecução de suas finalidades, que é feita mediante a instituição de tributos.

Em suas lições, Machado (2010, p. 33) afirma que “caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.”

Quanto ao poder de tributar, o supracitado autor afirma que este é um aspecto da soberania estatal, ou parcela desta, contudo, hodiernamente não é possível admitir a relação tributária como relação de poder, e por isso mesmo devem ser repelidas as teses autoritárias, uma vez que a ideia de liberdade, que ocupa centralidade na atual concepção de Estado de Direito, deve ter presença certa na relação de tributação.

Coaduna com tal entendimento Cordeiro (2006, p. 23-25), para quem, o poder de tributar se revela na aptidão para instituir tributos, contudo a relação de tributação não é uma simples relação de poder, é uma relação de soberania estatal em que o autoritarismo dos governantes não é característica integrante, pois a atuação estatal deve ser norteada pelo ordenamento jurídico sem deixar escapar a defesa das garantias dos indivíduos.

Conforme visto, o Estado desenvolve atividade financeira, e o cerne da atividade financeira estatal é econômica, porém esta não é uma atividade fim, já que existe como uma atividade de função instrumental, objetivando propiciar a satisfação das necessidades coletivas, bem como o acesso a bens e serviços públicos.

O poder de tributar confere ao Estado uma função dual quando do exercício, pois é exercida a função de legislador ao instituir e regular as obrigações de caráter tributário, ou seja, normas jurídicas tributárias de cunho obrigacional, assim como a função de administrador na fiscalização e aplicação das normas tributárias. Ademais, o poder de tributar é um aspecto da soberania, logo, irrenunciável e essencial a subsistência do próprio Estado.

Foi tratado com intensidade anteriormente sobre as limitações que devem ser atribuídas ao poder de tributar, que não é absoluto. Essa mitigação começa a figurar no cenário

¹⁰ Informa França que “independentemente do modelo de Estado que se adote – interferindo com maior ou menor intensidade na economia – é inquestionável que este realiza uma atividade financeira, arrecadando e gerindo o produto da arrecadação, não só para que possa manter sua soberania, como também para cumprir as suas finalidades institucionais em favor do interesse público. (2012, p. 45).

jurídico com o surgimento dos Estados Modernos e o decorrente aparecimento das constituições escritas. É a Constituição o fundamento do poder de tributar, assim como é a própria, que estabelece limitações a este poder. Assim, atua ora em detrimento das autoridades impositivas, ora em detrimento de interesses do contribuinte, segundo as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Na visão de Carrazza (2007, p.481-483), no Brasil não é possível se falar em poder de tributar absoluto em razão de uma série de disposições constitucionais que atuam como limitadores, pois o que há é uma competência tributária, enquanto aptidão para criar tributos, regrada e disciplinada pelo direito.

As mencionadas limitações constitucionais ao poder de tributar transitam, necessariamente, pelos princípios, entretanto não está restrita a estes. É incontestável diante da leitura do art. 150, da Constituição Federal de 1988, que os princípios e regras ali contidos não configuram um rol exaustivo, pois o próprio dispositivo prevê que as limitações nele contidas não provocam prejuízo a outras garantias asseguradas aos contribuintes. Existem limitações ao poder de tributar em sentido estrito, compostas pelas imunidades e princípios, e em sentido amplo, constituída por normas de competência e repartição das receitas tributárias.

Declara Cordeiro que, “em nosso Sistema Constitucional Tributário, as limitações ao poder de tributar são encaradas de maneira muito abrangente de forma a englobar não só os princípios, mas também as imunidades, a distribuição da competência tributária e a repartição de receitas tributárias.” (2006, p. 24)

Nesta senda, deve-se afirmar, ainda, a existência do dever fundamental de pagar tributos, pois a tributação não se funda mais em uma relação entre Estado e contribuinte determinada unicamente pelo poder, mas, sim, tem-se a tributação fundamentada no dever de solidariedade de todos os cidadãos, indispensável ao alcance de uma sociedade livre, justa e solidária. Portanto, retomamos que o cerne da atividade financeira do Estado deve visar, principalmente, possibilitar aos indivíduos o acesso a bens e serviços indispensáveis a uma existência digna, uma vez que esta constitui fundamento da República Federativa do Brasil, conforme previsão do art. 1º, III, da CRFB/88.

Este princípio possui sede constitucional no art. 3º, I, da CRFB/88, constituindo um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. De igual modo o princípio da solidariedade tem sua substância reconhecida em outros dispositivos da Carta Magna, dentre eles o art. 170, que dispõe como finalidade da ordem econômica assegurar a todos uma existência digna, assim como a dignidade humana extraída, dentre outros, do art. 1º, III, e o

direitos sociais mencionados no art. 6º, da Constituição. A forma de concretizar o acima disposto passa necessariamente pela tributação.

Assim sendo o dever de pagar tributo é consubstanciado no princípio da solidariedade. Aquele possui caráter fundamental, pois a organização econômica no Estado Democrático de Direito atua visando a materialização do princípio da dignidade da pessoa humana, segundo assinala Pellin (2010, p. 9-10). Portanto, conforme disposto pela autora, [...] a sujeição ao tributo não implica em um dever em sentido estrito, mas sim uma sujeição constitucional decorrente do dever de solidariedade e dos poderes do Estado, além de estar abrangido também pelos princípios fundamentais da constituição econômica. (2010, p. 10).

Há aqueles que, mesmo reconhecendo a relevância do princípio da solidariedade, defendem que a concretização deste se opera no âmbito do gasto público, e não mediante tributo. Isto, porque a noção de solidariedade como fundamento da tributação tem conduzido a uma equivocada visão que é a sociedade o sujeito ativo da relação jurídica tributária, quando na verdade a relação jurídica tributária é composta pelo Estado, na condição de sujeito ativo, e pelos sujeitos que integram a sociedade no polo passivo da relação. Portanto, adverte Machado (2010, p.53) que “a ideia de solidariedade social deve estar presente como fundamento da tributação, mas a relação jurídica tributária é sempre uma relação individualizada entre o Estado e o contribuinte, e nesta deve prevalecer o princípio da legalidade.” Assim, deve a noção de solidariedade ser considerada no âmbito dos gastos públicos, pois é o Estado, mediante recurso oriundo de tributos, que deve realizar os gastos públicos almejando a solidariedade social.

De igual modo se tem que a solidariedade deve ser sempre ponderada com os demais princípios constitucionais, à exemplo do princípio da legalidade, acesso à justiça, devido processo legal, ampla defesa, dentre outros que gozam de igual importância.¹¹

Os elementos relacionados ao poder de tributar acima tratados, revelam o caráter de essencialidade que lhe é inerente, seja quando considerado a afetação por ele realizada na vida econômica, assim como nos demais âmbitos relacionados aos propósitos do Estado. A relação de fisco e contribuinte deve, portanto, ser abalizada por princípio de justiça, segurança

¹¹ Entende Hugo de Brito Machado que é inegável relevância da solidariedade, contudo deve ser ela praticada especialmente nos gastos públicos. “Embora o tributo também possa ser instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, na verdade, esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público.” (2010, p. 50). Prosseguindo na análise do princípio da solidariedade em relação aos demais princípios do subsistema constitucional, especialmente o princípio da legalidade enquanto notório limitador de atuação arbitrária do Estado, o citado autor afirma que “[...] legalidade e solidariedade são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei.”(p. 51)

jurídica, legalidade, devido processo legal, demais direitos fundamentais, mas também pelo dever fundamental de pagar tributos.

Assim, passemos a análise do tributo e suas espécies.

2.3.1 Tributo

O termo tributo remete a algumas significações, dentre estas, talvez a mais utilizada é a de tributo enquanto importância pecuniária devida ao Estado, portanto, o núcleo semântico desta concepção reside no aspecto monetário. Entres outras, cita-se que, tributo também é entendido como prestações pecuniárias que o Estado, em virtude da sua soberania, exige dos sujeitos a ele submetidos, entendido assim do ponto de vista da exigibilidade.¹²

Em face de possíveis controvérsias, o tributo ganhou ampla significação no art. 3º, do Código Tributário Nacional, cingindo desde a norma instituidora, deslocando-se pelo evento concreto de que trata, até o vínculo obrigacional decorrente do fato.¹³

Versa o art. 3º, do CTN que “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.” (BRASIL, 2018.)

Restando certo o conceito de tributo, incumbe enfatizar que do texto do dispositivo é possível se depreender alguns aspectos que, quando considerados simultaneamente, remontam ao tributo.

O primeiro aspecto é que tributo é prestação pecuniária visando assegurar os meios financeiros necessários para que o Estado cumpra seus desígnios.

É compulsório o tributo, haja vista que este é caracterizado pela ausência da vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação, ou seja, este nasce independentemente da existência de um elemento volitivo. Neste aspecto, ocorrendo a materialização do fato previsto na norma reflexamente ocorrerá o surgimento da obrigação da prestação pecuniária

¹² Considerando a importância do termo tributo enquanto indispensável a construção da interpretação diante do direito positivo, Paulo de Barros Carvalho indica que o vocábulo, quando utilizado pelos enunciados do direito positivo, jurisprudência e doutrina, pode ensejar pelo menos seis significações diversas. São elas: tributo enquanto quantia em dinheiro; tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; tributo como direito subjetivo que de que é titular o sujeito ativo; tributo como sinônimo de relação jurídica tributária; tributo como norma jurídica; tributo como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, p. 51)

¹³ Chama atenção Hugo de Brito Machado que, a princípio não cabe a lei conceituar, pois esta deve se ater a uma regra de comportamento, todavia, em face de controvérsias, deve a lei estabelecer conceitos. (MACHADO, 2010, p. 61-62)

mencionada. Isto, pois, a referida obrigação tributária decorre diretamente da lei, sem que se entreponha a vontade daquele que assume a obrigação.

Por outro aspecto, tem-se que tributo, por sua natureza pecuniária, possui conteúdo expresso em moedas, ou seja, não é possível que este seja instituído contendo um conteúdo expresso em outra unidade que não o dinheiro. Assim, não é possível, no ordenamento, existência de tributos *in natura* e *in labore*. Aquele seria tributo sem qualquer referência a moeda, ou seja, outro objeto seria exigido. Por sua vez tributo *in labore* seria tributo que exige, não a moeda, mas sim exige diretamente uma atividade laboral.

Por outro aspecto, não se pode confundir o tributo com sanção resultante de ato ilícito. O que distingue o tributo das multas e penalidades é, conforme lições de Baleeiro (2010, p.62), a cláusula segundo qual o tributo não constitua sanção de ato ilícito. A hipótese de incidência do tributo será sempre decorrente de um ato lícito, logo, o nascimento de uma obrigação tributária pressupõe um fato com aparência de licitude.

Deve ser, aqui, realizado uma distinção entre relações de obrigação tributária e as relações de penalidade exigidas em face do descumprimento de deveres tributários.

Ao tratar desta distinção entre tributo e penalidades decorrentes do tributo, Machado (2010, p. 64) assevera que a penalidade tem como hipótese de incidência um ato ilícito, já a hipótese de incidência do tributo é sempre um algo lícito, por conseguinte não pode a lei incluir na hipótese de incidência o elemento ilicitude. É necessário mencionar que hipótese de incidência é a descrição normativa da situação de fato, já o fato gerador é a ocorrência, em si, que origina a exigência da obrigação tributária. Deste modo, afirma Machado (2010, p. 64) que o fato gerador de um tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, porém essas circunstâncias não alcançam a hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo, irrelevantes do ponto de vista tributário.

Outro prisma do tributo determina que este deverá ser instituído em lei. A previsão de que somente a lei poderá instituir tributo, contida no art. 3º, do CTN, guarda estreita relação com princípio da legalidade com sede constitucional no art. 5º, II. O indicado princípio determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Em âmbito do subsistema constitucional tributário, o apontado princípio está previsto no art. 150, I, da CRFB/88, segundo o qual é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Em regra, é mediante lei ordinária que os tributos são instituídos, de modo que somente em casos expressamente previsto na Constituição Federal,

pode a lei complementar instituir tributos. Além do mencionado, a instituição do tributo não alcança tão somente sua criação, pois, à luz do princípio supracitado, a instituição do tributo deve tratar dos elementos integrantes essenciais desse, entre eles, sua hipótese de incidência, sujeitos da relação jurídica tributária, prazo, base de cálculo, assim como a alíquota.

O último aspecto do tributo determina que sua cobrança se dará mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Adverte Machado (2010, p.67) que apesar de o CTN utilizar o termo atividade vinculada, esta deve ser entendida como poder vinculado.¹⁴

A atividade administrativa pode ser arbitrária, discricionária ou vinculada, classificação esta que se dá conforme o grau de liberdade conferida à autoridade no seu desempenho. A atividade arbitrária é aquela que não guarda compatibilidade com o Estado de direito, pois nesta, a liberdade absoluta é característica essencial, de modo que a atividade exercida pela autoridade não encontra limite algum na ordem jurídica. Por seu turno a atividade discricionária é definida pela liberdade, em certa medida, que dispõe a autoridade administrativa para decidir sobre a conveniência e oportunidade de agir e sobre como agir, porém, nos limites estabelecidos pela lei quanto a finalidade, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir.

Quanto a atividade vinculada, que nos interessa quando da análise do supramencionado aspecto do tributo, é esta a atividade em que a autoridade administrativa não goza de liberdade para ponderar sobre a conveniência nem sobre a oportunidade de agir. Nesta, a lei não deixa possibilidades para qualquer juízo pela autoridade administrativa, somente reservando a esta uma atuação vinculada ao estabelecido em comando legal. Assinala Machado (2010, p. 67-68) que quando o CTN estabelece que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, pretende-se significar que “[...] a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei.” Prosseguindo, o anunciado autor afirma que quando a norma abrigar conceitos vagos e indeterminados, ainda assim, a autoridade exercerá atividade, ou poder, vinculado, já que mesmo a norma apresentando tal indeterminação ou vagueza, não será conferido a autoridade administrativa poder discricionário. Haverá sim, certo espaço de liberdade no exercício da competência referente a

¹⁴ O poder vinculado é aquele que permite à administração executar o ato vinculado nas estritas hipóteses legais. Segundo lições de Alexandrino, é “[...] aquele de que dispõe a administração para a prática de atos administrativos em que é mínima ou inexistente a sua liberdade de atuação, ou seja, é o poder de que ela se utiliza quando pratica atos vinculados” (ALEXANDRINOa, 2015, p. 243). Os atos vinculados, por seu turno, são aqueles em que é mínima a possibilidade de administração sopesar conveniência e oportunidade, bem como escolher seu conteúdo.

cobrança de tributos, todavia não se confunde esta liberdade com a que integra a atividade discricionária.

Ao analisar as características do poder vinculado Alexandrino indica que o poder vinculado se revela não como um poder, mas sim, um verdadeiro dever da administração pública. Tal afirmação resta notória, já que quando da prática de um ato vinculado a administração pública está desempenhando um dever e não uma prerrogativa. (ALEXANDRINO, 2015b, p. 243).

Em sentido próximo destaca Machado:

De qualquer forma, ressalta, claro, do conceito de tributo que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que à autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar beltrano, por este ou por aquele motivo. Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado. (2010, p. 68)

Cabe anotar ante ao exposto que a atividade de determinação e cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

Importante, ainda, mencionar, preliminarmente à abordagem das espécies de tributo, comentários sobre a natureza jurídica deste que conforme estabelecido pelo art. 4º, do CTN, é determinada pelo fato gerador. Por sua vez, a análise do fato gerador do tributo se opera na classificação dos tributos como vinculados ou não vinculados. A expressão *vinculada* ora mencionada não está associada ao aspecto do tributo supramencionado, segundo o qual a atividade de cobrança de todo tributo é sempre vinculada, mas sim a vinculação do Estado a alguma atividade específica para que seja legítima a cobrança. A afirmação de imposto enquanto exação não vinculada significa que o fato gerador do imposto não implica em uma atividade estatal específica para o contribuinte. Assim, o tributo pode ser vinculado quando é determinado ao Estado uma atividade específica para a cobrança, e não vinculado em caso contrário.

Tecidas as considerações sobre a natureza os aspectos que constituem tributo, deve-se mencionar que o tributo é gênero, do qual são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, segundo dispõe o art. 5º, do CTN.¹⁵

¹⁵ O CTN prevê três espécies de tributos, quais sejam, impostos, taxas e contribuição de melhoria, contudo há correntes que entendem existir outras espécies de tributos. Destaca-se entre elas a corrente pentapartida que acrescenta às espécies previstas pelo art. 5º, do CTN, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas no arts. 149 e 149-A, da Constituição Federal. (ALEXANDRE, 2017, p. 53-54)

2.3.1.1 Taxas

A taxa é espécie de tributo vinculado. Estas decorrem do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e indivisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, conforme é possível depreender da leitura dos art. 145, II, da CRFB/88, e art. 77, do CTN. Nesta, o pagamento de tributo é efetuado em razão de alguma prestação efetiva do Estado, o que torna claro seu caráter retributivo ou contraprestacional.

Afirma Alexandre (2017, p.63) que, as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais, pois não podem ser cobradas sem que seja exercido pelo Estado o poder de polícia ou prestado, ou colocado a sua disposição, um serviço público específico e indivisível.

Resta claro, portanto, que as taxas possuem duas origens. A primeira é encontrada no exercício regular do poder de polícia, exposto no art. 78 do CTN, que legitima a cobrança de taxas de polícia, em vista da realização de atividade administrativa que restringe ou condiciona o exercício de direitos individuais em face da supremacia do interesse público sobre o privado. A taxa também pode ter origem na utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e indivisível, prestados ou postos à disposição do contribuinte, segundo previsão do art. 77, II e III, do CTN, legitimando a cobrança da chamada taxa de serviço.

2.3.1.2 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é tributo vinculado, pois depende de específica atuação estatal, cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrentes de obra pública. Isto é, o fato gerador da obrigação não é a realização da obra em si, mas a valorização imobiliária resultado desta, o que evidencia o seu caráter retributivo ou contraprestacional.

Isto posto, a cobrança somente é possível em caso de obra pública, após concluída, que gere como consequência acréscimo ao valor de imóveis pertencentes a possíveis contribuintes, ou seja, é necessário a valorização imobiliária.

2.3.1.3 Impostos

O imposto é a espécie tributária que mais interessa no presente estudo, pois aqui está o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Segundo previsão estabelecida no art. 16, do CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal, relativa ao contribuinte.

Portando, trata-se de espécie de tributo não vinculado, que incide sobre a manifestação de riqueza do sujeito passivo, fundamentando-se na concepção de solidariedade social, em que as pessoas que apresentam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado provendo recursos necessários a consecução de sua finalidade. A não vinculação do imposto é tratado pelo art. 167, IV, da CRFB/88.

Destaca-se, ainda, segundo Alexandre, o imposto é tributo de arrecadação não vinculada, visto que sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, que, por não poderem ser especificadas e divididas, não podem ser custeadas por taxas. (ALEXANDRE, 2017, p. 59)

No rol de impostos está o IPVA, objeto de nossa análise, de modo que do supramencionado resta claro que a incidência decorre da manifestação de riqueza evidenciada na propriedade de veículo automotor, bem como, por ser tributo não vinculado, não tem o Estado dever de realizar qualquer atividade específica para justificar a cobrança do imposto, a contrário do corrente entendimento popular no que diz respeito a conservação de rodovias.

3 PRINCÍPIOS ORIENTADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Retomando a noção de sistema bem como a de subsistema, desenvolvido anteriormente, cumpre destacar os princípios relacionados ao subsistema tributário, bem como os princípios constitucionais e gerais que orientam todo o sistema jurídico, dada a relevância de sua atuação na construção da interpretação das normas que compõe tal sistema.¹⁶

Sistema jurídico é um conjunto de normas, estas constituídas por princípios e regras, arranjadas em torno de princípios, pois são estes que conferem harmonia ao todo, atuando como condutores ao alcance da unidade do sistema jurídico, de modo que se desconsiderados estes princípios norteadores, haverá, conseqüentemente, a derrocada da harmonia inerente a todo o sistema. Estes, conforme Carraza (2017), são pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito.¹⁷

Isto posto, é possível conjecturar a essencialidade dos princípios ao sistema.

Princípio, etimologicamente, remete a ideia de origem, fundamento, base, alicerce. No plano jurídico princípio é o elemento que sustenta e confere harmonia ao todo que é o sistema jurídico. É, portanto, diretriz magna de todo o sistema, que irradia sobre as normas sua essência, assim como é medida para uma clara compreensão das normas.

Importante definição foi elaborada por Melo (2013, p.974-975), para quem princípio é:

[...]mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Define Carrazza, princípio jurídico como, “[...] um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos

¹⁶ Indigita Alexandre que, “[...] somente com a compreensão do conteúdo e do alcance dos princípios que se consegue entender as diversas normas integrantes de um determinado ramo do direito e, por conseguinte, o todo, formado pelo ordenamento jurídico. (2017, p. 129)

¹⁷ Na visão de Carrazza, sistema é “[...] reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.” (2007, p. 37). Assevera ainda que, os princípios, enquanto fundamento último do sistema, não podem ser desprezados, uma vez que, isto, implicaria no completo esboroamento da construção intelectual. Ademais, ao tratar do caráter normativo dos princípios constitucionais, o autor afirma que estes “[...] demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta conseqüências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem...pontos de apoio normativos para a boa aplicação do direito.” (2007, p. 41)

quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.” (2007, p. 39).

Por seu turno, Carvalho (2012, p.192), realiza uma análise dos princípios enquanto norma jurídica repleta de carga valorativa, portanto, constituída de um componente axiológico, que, em razão de sua função sintática no sistema jurídico, influencia diversas partes do ordenamento, orientando a forma de sua compreensão. Afirma que os princípios possuem dois aspectos, o primeiro relacionado a norma, já o segundo relacionado a valor. Sobre este último aspecto, o aludido autor, alega que é norma que fixa importantes critérios objetivos, além de significar o próprio valor, independente da estrutura a que está agregado, bem como é limite objetivo sem a consideração da norma. Carvalho (2012, p.192) entende que, da semântica extraída do vocábulo princípio, é possível ter estes como: norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; como valores insertos em regras jurídicas de posições privilegiadas, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem considerar a estrutura da norma.

Deve-se destacar que, apesar de serem espécies do gênero norma jurídica, via de regra, os princípios se diferenciam das regras. Estas são relatos objetivos que descrevem determinadas condutas, e que são aplicáveis a determinadas situações, portanto, estão associadas a ideia de subsunção, de igual modo sua aplicação deve ser total ou não. Em caso de dissidência entre duas regras, somente uma será válida. Já os princípios, por possuírem maior grau de abstração, podem, mesmo que haja eventualmente uma inicial divergência, ser harmonizados e aplicados a inúmeras situações. Estes não possuem uma relação hierárquica em que um se sobrepõe a outro.

Lembra, Carraza (2007, p.40), que um princípio jurídico é inconcebível isoladamente, pois, por exigência do Direito, este se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe conferem equilíbrio e proporção, bem como reafirmam sua importância.

Ademais, adverte Cordeiro (2006, p.37) que em uma ordem democrática, não é raro a tensão dialética entre princípios, por isto, deverá a sua aplicação se dar através de um juízo de ponderação, ou seja, deverá o interprete, diante do caso concreto, abalizar estes, atribuindo o peso que devem exercer no caso concreto, através de concessões recíprocas, sem deixar de preservar estes na medida da possibilidade.

Expostas as considerações gerais sobre princípios, passa-se a análise dos princípios que orientam o subsistema constitucional tributário. Estes são princípios que os efeitos recaem especificamente sobre o âmbito tributário, a exemplo do princípio da legalidade tributária, princípio da proibição de tributos com efeito de confisco, princípio da irretroatividade, princípio da anterioridade, dentre outros.

Importante, também, asseverar que há princípios constitucionais não especificamente tributários, ou seja, que não se relacionam especificamente com a matéria tributária, mas que são aplicados aos tributos em razão de sua alta carga valorativa.

Considerando o objeto de estudo ora analisado, serão aqui explorados os princípios que possuem direta relação com a proposta, não só princípios do subsistema constitucional tributário, mas também princípios constitucionais não especificamente tributários, que atuam sobre o aqui tratado, ou seja, a vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA enquanto mecanismo de sanção política.

3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é postulado inerente ao Estado Democrático de Direito, constitui um dos alicerces fundamentais deste, uma vez que a atuação do Estado de Direito é legitimada e determinada diretamente pelo ordenamento jurídico, afinal a lei é expressão da vontade popular.

A Constituição, enquanto Lei suprema, além instituir o Estado, estabelece quem detém seus poderes e como se dará o exercício deste, bem como estipula a relação entre sujeitos e Estado. Esta é fonte das leis e, as leis só possuem validade quando produzidas dentro da Constituição, em consonância com seus grandes princípios.

Relevante é, neste momento, indicar o registro de Carrazza (2007), para quem, em um Estado de Direito não é possível uma atuação arbitrária, limitada apenas nos desígnios do produtor da norma. Afirma o autor que,

[...] conquanto, o legislador tenha ampla margem de liberdade para atuar, deve fazer uso de sua competência, tendo em mira os fins assinalados pela Constituição. A discricionariedade legislativa – como, de resto, qualquer tipo de discricionariedade – possui fronteiras e limites. Ultrapassados, ingressa-se na seara da arbitrariedade, que tipifica uma violação de direito, no sentido próprio da expressão. (CARRAZZA, 2007, p. 340)

Importante esclarecimento sobre o princípio da legalidade é realizado por Rodrigo Cordeiro, assegurando que a concepção extraída do princípio da legalidade não pode se reduzir

a ideia de cumprimento da exigência de uma atuação estatal conforme previsão de lei formal, posto que em um Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade é amparado no princípio da legitimidade.

Sobre isto o autor afirma, “o instrumento de atuação do Estado (lei) deve não só ser formal, mas também estar de acordo com os valores basilares do Estado brasileiro, tais como a dignidade da pessoa humana, a busca de uma sociedade justa, livre e igualitária etc. (CORDEIRO, 2006, p. 46)

O princípio em comento, tratado de forma genérica, tem sede constitucional no art. 5º, II, da Constituição de 1988, estabelecendo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Este artigo salvaguarda o exercício da liberdade da forma mais ampla possível, estipulando que a limitação desta só pode ocorrer por meio de lei, na medida necessária a subsistência da sociedade.

Reitera Carvalho que o princípio da legalidade propaga “[...] sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule” (2012, p. 201).

De outro lado, a lei vincula a atuação estatal, exercendo verdadeiro mecanismo de proteção ao cidadão em face de arbítrio do Estado, ou seja, este só pode interferir na vida e propriedade das pessoas se legitimado por lei. Além disso, acentua-se que, quando da elaboração da lei, deve o legislador obedecer a Constituição, assim como, posteriormente deve ser observada pela Administração Pública e Judiciário.

Sintetizando, o princípio da legalidade opera no ordenamento jurídico como garantia do cumprimento do estabelecido em lei, como também é veemente instrumento no combate ao poder arbitrário do Estado.

No plano do direito tributário o informado princípio é evidente, senão a mais importante, limitação ao poder de tributar. Em razão do dispositivo supracitado é possível afirmar que só há obrigação de pagar tributos instituídos em lei por pessoa política competente.

Outrossim, o princípio em análise ganha contornos manifestamente da esfera do direito tributário no art. 150, I, da Constituição Federal, dispondo que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a União, aos Estados e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Portanto, diante do mencionado, infere-se que a instituição de tributos pelas pessoas políticas da federação somente poderá ocorrer mediante a expedição de lei, que descreva abstratamente todos os elementos necessários para caracterizar a relação de obrigação

tributária, quais sejam: os sujeitos ativo e passivo, hipótese de incidência do tributo, base de cálculo e alíquota. Caracteriza-se aqui a tipicidade tributária decorrência imediata do princípio da legalidade, como bem lembra Carvalho (2012, p. 208).

Deve, portanto, a lei delimitar exaustivamente o fato tributável. Soma-se a isto que, a observância do princípio ora examinado, não se limita a instituição de leis que contenham os elementos essenciais acima indicados, mas também a descrição rigorosa dos procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o lançamento do tributo, assim como as medidas que devem adotar para o seu recolhimento e fiscalização.

Lembra Carraza (2007, p. 250) que, o tipo tributário, ou seja, a descrição material da exação, deve ser um conceito fechado, seguro, exato rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica.

Ao mencionar o vocábulo lei, o legislador limitou a instituição do tributo a lei em sentido próprio, restrito, neste caso específico a lei ordinária, ressalvados os casos previstos na Constituição, de modo que não é possível a instituição de tributos mediante decreto, portaria, instrução normativa ou qualquer outro ato normativo. Contudo, admite-se, nas hipóteses previstas na própria Constituição Federal, exceção quanto a majoração de certos tributos em limites fixados em lei.

Segundo lições de Carrazza (2007, p. 246), “[...] em matéria tributária, este princípio exige não só que os tributos sejam criados por meio de lei, senão também que existam mecanismos revisores da legalidade da tributação, assim na esfera administrativa, que na judicial.” Aponta o autor a existência de duas garantias ao contribuinte em relação ao Fisco. A primeira é a material, que está relacionada a possibilidade de o Fisco compelir o contribuinte somente quando o tributo é instituído por lei ordinária. A segunda garantia é formal, que está relacionada a possibilidade de o contribuinte acionar o Judiciário, objetivando que este verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo em conformidade com a lei, na realização da cobrança tributária.

Por fim, sobre o princípio exposto, aponta Carrazza, que “[...] a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal – além, é claro, de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos.” (2007, p. 251).

Por seu turno, Cordeiro (2006, p.47) afirma que, em um Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade deve ser considerado para além da noção de legalidade meramente formal, mas, sim, deve abarcar a concepção de legalidade inserida na legitimidade,

que, necessariamente, desloca-se pela observação dos valores fundamentais elegidos como essenciais pelo Estado.

Oportuno mencionar, a propósito do supratranscrito, que a instituição de lei não é mecanismo que legitima o estabelecimento de meios coercitivos indiretos de cobrança de tributos. As chamadas sanções políticas são inadmissíveis no sistema jurídico tributário, ainda que estabelecidas em lei, pois vão de encontro a princípios mais amplos que o da legalidade, de forma que a mera previsão legal não é instrumento suficiente para validar as sanções políticas. A frente será melhor abordado o tema.

3.2 Princípio da Segurança Jurídica

A segurança jurídica, apesar de ter origem histórica na Lei das Doze Tábuas (ano 462 a. C), só ganha solidez e contornos próximos a concepção hoje tida com o surgimento filosofia iluminista. É neste momento histórico, em que se dá o surgimento da moderna concepção de Estado, que possui a primazia de concretizar garantias aos indivíduos frente ao arbítrio do Estado, mediante leis, que se materializa o estado de segurança. Aqui a segurança se converteu em pressuposto e função substancial ao conceito de Estado de Direito, como bem leciona Cordeiro (2006, p. 58).

Cumprir aduzir, conforme lições do autor acima referenciado, que, no presente, o princípio da segurança jurídica não se satisfaz com um Direito voltado ao cumprimento de uma legalidade injusta, corrente em regimes absolutistas em que a segurança oculta um controle opressor a sociedade. De maneira oposta, em um Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica deve consistir enquanto pressuposto do próprio direito, refletindo os direitos fundamentais consagrados constitucionalmente, o que torna o princípio em análise indissociável do valor de justiça.

O cerne do princípio ora analisado se traduz na previsibilidade dos efeitos derivados da regulação de determinada conduta. Dessa forma é gerado na concepção de estabilidade, confiabilidade e mensurabilidade que deve existir na atuação estatal e nas condutas intersubjetivas. Assim, fundado no princípio da segurança jurídica é estabelecido um rol de condições que permitem aos indivíduos terem ciência da consequência de seus atos, gerando estabilidade social a partir da ciência do conteúdo normativo, bem como os efeitos deste.

O referido princípio, no intento de alcançar a segurança nas relações jurídicas, se direciona tanto para o passado, determinando a irretroatividade de ato praticado conforme

determinação do sistema jurídico, quanto para o porvir conferindo como estável o ato praticado em concordância com o sistema.

Cordeiro (2012, p.60) declara que o princípio da segurança jurídica “[...] se trata de um sobreprincípio e, além disso, de um dos estribos do Estado Democrático de Direito, sendo oportuno salientar que tal princípio [...] encerra a ideia de previsibilidade das ações estatais [...]”

Deve-se neste momento destacar a diferença entre segurança jurídica e certeza do direito, pois, apesar de ambos se acharem como sobreprincípios, bem como atuarem como sustentação do Estado Democrático de Direito e constituírem postulado indispensável a sociedade, os dois se distinguem.

Tal separação é explorada por Carvalho (2012, p.199-200), para quem a certeza do direito consubstancia pressuposto necessário a produção de enunciado normativo com sentido deontico, já o princípio da segurança jurídica decorre de fatores sistêmicos que utilizam a certeza do direito de modo racional e objetivo, direcionado a coordenar as condutas intersubjetivas, inserido a concepção de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos relacionados a determinada conduta.

O conteúdo do princípio da certeza do direito trata da necessária convicção acerca de algo, ou seja, de um ordenamento jurídico sem possibilidade de obscuridade. É sobreprincípio, se situando acima de outros primados, orientando toda a ordem jurídica.

Assinala Carvalho que “a certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica.” (2012, p. 198). Portanto, deve o ordenamento, visando conferir segurança aos sujeitos, se apresentar como certo e não como algo provável.

Por seu turno o conteúdo do princípio da segurança jurídica reside na noção de previsibilidade, de certeza dos efeitos decorrentes de determinado ato.

3.3 Princípio do acesso à justiça

O princípio do acesso à justiça, também denominado de princípio da inafastabilidade da jurisdição, é componente essencial da segurança jurídica, bem como possui estreita relação com o princípio da legalidade.

O comentado princípio possui previsão constitucional no art. 5º, XXXV, dispondo que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988)

Conforme a leitura do transcrito dispositivo constitucional, percebe-se que trata de significativa garantia aos indivíduos, pois assegura que diante de lesão ou ameaça a direito que se julguem titulares os indivíduos, estes poderão, a fim de resguardar seu direito, provocar uma independente e imparcial atuação do Judiciário. Ademais, por ser garantia individual fundamental, constitui cláusula pétrea prevista no art. 60, §4, IV, da Constituição Federal, logo, insuscetível de abolição.

Segundo Moraes (2017, p. 91), o comentado princípio é verdadeiro dever imposto ao Judiciário, que é obrigado, quando diante de uma plausível ameaça a direito, a efetivar o pedido de prestação jurisdicional requerido pela parte de forma regular. O mencionado autor afirma, ainda, que não é toda controvérsia ou qualquer matéria que pode ser submetida ao Poder Judiciário, pois devem ser satisfeitas, em alguns casos, determinadas condições, a exemplo de prazos e condições da ação.

Em âmbito tributário o mencionado princípio impõe que a lei garanta ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário, possibilitando, portanto, a postulação em juízo com a observância de todos os princípios e institutos imprescindíveis.

Considerando que a liberdade e a propriedade são direitos que figuram na centralidade do ordenamento jurídico, o Poder Judiciário tem o dever, quando provocado de atuar em defesa daqueles.

Neste sentido, Carraza (2006, p. 438) afirma que, “[...] se por um lado, o Estado tem direito de criar encargos fiscais, por outro, tem o dever assegurar, ao contribuinte, a possibilidade exercer o controle da juridicidade das imposições tributárias, sem prejuízo do direito ao amplo acesso ao Judiciário, assegurado pelo art. 5º, XXXV, da CF.”

Sobre o supradito, assevera, ainda, Carrazza (2006, p. 434), “[...] o contribuinte tem a assisti-lo o direito de, a qualquer tempo, ir ao Judiciário para que este Poder decida, com imparcialidade, se as exigências do Fisco encontram, ou não, acústica na Constituição e nas leis.”

O acesso à justiça, conforme mencionado, tem sua materialização condicionada ao cumprimento do direito de defesa, juiz natural, devido processo legal, dentre outros princípios e institutos que regem o predito direito.

3.4 Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco

É possível definir confisco como ato pelo qual a propriedade pertencente a outrem é apreendida, sem o oferecimento de contrapartida, em proveito do Fisco, mediante ato administrativo.

Entretanto, adverte-se que é nebulosa a definição de confisco tributário, haja vista que a tarefa de definição da fronteira entre tributação pesada e uma tributação confiscatória é tarefa árdua.

Cordeiro (2006, p.124) conceitua confisco tributário como, “[...] ato Estatal, em virtude de uma obrigação fiscal, pelo qual é injustamente transferida a totalidade ou parcela substancial da propriedade do contribuinte ao ente tributante, sem qualquer retribuição financeira ou econômica por tal ato.”

O princípio do não confisco está previsto no inciso IV, do art.150, da Constituição, prevendo que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributos com efeito de confisco.” (BRASIL, 1988)

O fundamento do preceito, em que por ora nos debruçamos, é nitidamente o direito à propriedade.

A limitação em tela atua como mecanismo destinado a coibir eventual atuação estatal destinada a uma injusta apropriação, total ou parcial, de patrimônio ou renda dos contribuintes pelo Estado, de modo a comprometer aquele nos aspectos essenciais a uma existência digna.

Machado (2010, p.298) ao definir o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, afirma que este se caracteriza quando o tributo, em razão de ser excessivamente oneroso, é sentido como penalidade. Ademais, aponta que, se tributo é, preliminarmente, meio de obtenção de recursos para a consecução dos desígnios do Estado, não pode ser utilizado para agravar a fonte desses recursos. Portanto, não pode dificultar o desenvolvimento das atividades econômicas geradoras riqueza.

Cabe destacar que não é pacífico a definição dos limites que desassocia confisco decorrente de tributo de legítima exigência tributária.

Afigura-se pertinente neste sentido o posicionamento de Machado (2010, p.298), segundo o qual, o elemento caracterizante da natureza confiscatória o tributo está situado no

limite que define o tributo como tolerável ou não, cabendo ao judiciário, diante do caso concreto, definir se o tributo é ou não confiscatório.

Na interpretação de Alexandrino (2007, p.119), a garantia da vedação ao tributo com efeitos de confisco deve ser compreendida como uma exigência de razoabilidade da carga tributária, uma vez que a finalidade da anunciada vedação é impedir que a carga tributária transcenda níveis considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjunturas. Neste sentido deve o legislador utilizar o poder de confisco de modo razoável e moderado, considerando a razoabilidade da carga tributária, sem que o efeito do tributo provoque o surgimento de obstáculo a uma existência digna.¹⁸

Por seu turno Cordeiro afirma que o confisco tributário:

[...] nada mais representa senão a coibição, pela Lex Legum, de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. (2006, p. 124)

Os destinatários do princípio da vedação da instituição de tributo com efeito de confisco são os entes federados, ou seja, estes, mediante legislador infraconstitucional, em virtude do princípio da legalidade, não poderão praticar a tributação confiscatória. Certo, ainda, que o mandamento nuclear ora analisado contém diretriz para a atuação do interprete e aplicador da lei.

É necessário indicar, ainda, que a vedação de tributo com efeito confiscatório possui exceções. Estas ocorrem essencialmente em situações que o tributo deixa de ter sua finalidade arrecadatória, passando a atuar como mecanismo político, econômico e social, como nos casos dos tributos extrafiscais e de tributos que impedem o livre exercício de uma atividade lícita, a exemplo da alta carga de tributação sobre a produção de cigarro.

¹⁸ Afirma Ricardo Alexandre, que a vedação ao efeito confiscatório também poderia ser denominada de princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária. Estes estão consubstanciados na concepção que o legislador, no exercício do legítimo poder de tributar, deve “[...] fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer o seu direito a uma existência digna.” (2017, p. 175)

3.5 Princípio do devido processo legal

O princípio em comento possui previsão expressa no art. 5º, LIV, da Constituição, este determina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1988)

O devido processo legal é princípio que possui íntima relação com a inafastabilidade da jurisdição e com o contraditório e a ampla defesa, caracterizando-se como expressiva garantia relacionada ao processo, conforme se depreende do art. 5º, LV, da Constituição, prevendo que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.” (BRASIL, 1988.)

A não observância do direito de defesa, decorrente do devido processo legal, implica em nulidade do processo.

Em conceituação de Carvalho (2012, p.203), “o devido processo legal é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo.”

Assinala Moraes (2017, p.118), que este princípio assegura dupla proteção aos indivíduos, “[...] atuando tanto no âmbito material de proteção ao indivíduo, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-percussor e plenitude de defesa [...]”. A proteção material é tida na proteção ao direito de liberdade do indivíduo, já o aspecto formal é achado em processo restritivo de direito desta.

Por seu turno, Alexandrino (2015a, p.188) afirma que o aspecto principal do princípio ora analisado é a garantia material de proteção ao direito de liberdade do indivíduo e aos bens jurídicos constitucionalmente tutelados relacionados a liberdade. Por outro lado, o devido processo legal alcança a proteção da propriedade, uma vez que o Estado, no desempenho de sua atividade de desapropriação ou expropriação da propriedade particular, não pode atuar arbitrariamente, desrespeitando princípios constitucionalmente assegurados.

Segundo o STF, o princípio do devido processo legal, considerado em sua acepção substantiva e não meramente formal, assenta materialmente o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade. Assim, o princípio do devido processo legal possui como corolários o contraditório e ampla defesa, de modo que o cumprimento do disposto por estes conduz a concretização daquele. Destarte, passemos a análise da ampla defesa e do contraditório.

A ampla defesa é princípio que garante ao réu condições de trazer para o processo administrativo ou judicial todos os elementos e provas lícitamente obtidas, que conduzam ao esclarecimento da verdade, bem como a possibilidade de silenciar se entender necessário para evitar prejuízo a si.

Cumprido destacar que a concretização da ampla defesa necessariamente é alcançada pela efetivação do direito à produção de provas e o direito a dupla instância, apesar de, conforme entendimento do STF, o duplo grau de jurisdição não figurar enquanto uma garantia constitucional na Carta Magna de 1988.

A defesa prevista no art. 5º, LV, da CRFB/88, diz respeito a defesa em sentido amplo, de modo que, mesmo em processo administrativo tributário ela deve ser assegurada, pois o contrário implicaria em incontestável inconstitucionalidade.

O contraditório corresponde a exteriorização da ampla defesa, estabelecendo que para todo ato produzido pela acusação, caberá o direito de apresentar defesa diante deste.

Segundo Alexandrino (2015a, p.191), o contraditório:

É o princípio constitucional que estabelece a condução dialética do processo (par conditio), significando que, a todo ato produzido pela acusação, caberá igual direito da defesa de opor-se, de apresentar suas contrarrazões, de; levar ao juiz do feito uma versão ou uma interpretação diversa daquela apontada inicialmente pelo autor. O contraditório assegura, também, a igualdade das partes no processo, pois equipara, no feito, o direito da acusação com o direito da defesa.

Como demonstrado alhures, a concretização do devido processo legal é elemento substancial em um Estado de Direito, que só se materializa com a, necessária, efetivação dos princípios intimamente relacionados e, quando não, dele decorrentes.

3.6 Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, também denominado princípio da proibição de excesso, não possui previsão expressa, é postulado implícito no ordenamento jurídico, decorrente da acepção substantiva encontrada no princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, LV, da CRFB/88. É na verdade um dos princípios gerais do direito, que atuam em todo os ramos da ciência jurídica.

Cumprido destacar que alguns doutrinadores denominam o princípio da proporcionalidade como sinônimo de princípio da razoabilidade, já outros os consideram distintos, bem como identificam conteúdos diferentes nestes.

A doutrina identifica três subprincípios cumulativos essenciais a caracterização do princípio da proporcionalidade, quais sejam: o subprincípio da adequação; o subprincípio da necessidade ou exigibilidade; e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito.

O conteúdo do subprincípio da adequação está relacionado a compatibilidade entre o fim pretendido e os meios utilizados para o alcance dessa finalidade, de modo que as medidas restritivas de direito sejam mecanismos hábeis para a consecução do objetivo pretendido. Portanto, na relação meio-fim, é considerado a possibilidade de eficácia da medida, de modo que se não for o instrumento eficaz e se este restringir direitos além do necessário, será inconstitucional.

O subprincípio da necessidade versa sobre a obrigatoriedade de verificação prévia da necessidade de se adotar medida restritiva, assim como a impossibilidade substituição da medida por outra menos gravosa. Portanto, o subprincípio da necessidade, segundo Cordeiro (2006, p.68), determina uma avaliação sobre a indispensabilidade da medida restritiva de direitos à proteção de direito, objetivando provocar mínimo prejuízo a direitos subjetivos.

O subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito estabelece um sistema de valoração que pondera eventual superioridade de conteúdo valorativo de norma protegida em relação a outra norma restringida.

Assevera-se que, alguns doutrinadores apontam o princípio da proporcionalidade como sinônimo do princípio da razoabilidade. Contudo, outra parte da doutrina entende que há diferença entre o princípio da proporcionalidade e razoabilidade.

O denominado princípio da razoabilidade, segundo entendimento doutrinário, é associado aos elementos necessidade e adequação tidos em uma percepção que não basta uma finalidade legítima, mas, sim, que os meios utilizados sejam adequados ao alcance do pretendido, bem como a necessidade de aplicação de eventuais medidas restritivas e punitivas. A adequação está relacionada ao ato praticado efetivamente atingir os objetivos perseguidos, ao passo que a necessidade concerne refere-se a real necessidade de adesão de medidas restritivas. Portanto, o princípio em comento, verifica a compatibilidade entre meios empregados e fins visados.

De acordo com a doutrina que distingue razoabilidade de proporcionalidade, este impõe a proporcionalidade entre o meio e o fim, impedindo a restrição de direitos relacionados a liberdade ou propriedade para além do necessário, assim como a consequente ilegalidade por abuso de poder.

Destaca-se que, apesar de o princípio em análise ser princípio implícito, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é firmado no sentido que a sede material expressa do referido princípio é encontrado no postulado do devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988, em sua perspectiva substantiva, relacionada à proteção material direta dos bens e da liberdade em sentido amplo.

Tecidas as considerações necessárias sobre os principais princípios tributários, que, como se verá a frente, implicam diretamente no objeto ora analisado relacionado ao IPVA, bem como no seu procedimento de cobrança, passaremos ao devido processo tributário na intenção de identificar a forma como os princípios mencionados atuam no processo tributário.

4 DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Em decorrência do Estado Democrático de Direito, bem como dos princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988, a cobrança de tributos não é realizada mediante procedimento determinado pela Administração Pública, mas, sim, por procedimento pré-estabelecido pelo legislador, que deve estar em consonância com todo o sistema jurídico.

Assim, não possui o Fisco liberdade para decidir o meio pelo qual fará a cobrança de tributos, haja vista que o procedimento para a cobrança de tributos é pré-estabelecido pelo legislador, e qualquer desvio do percurso determinado pelo legislador importa em inconstitucionalidade por inobservância do devido processo legal.

Não há, por ora, a intenção de esgotar todos os aspectos que envolvem o devido processo tributário, de forma que será indicado abreviadamente os principais pontos que o compõe, e que lhe dão a forma compatível com o sistema jurídico. Isto é, quando em âmbito ainda administrativo for estabelecida uma relação entre Fisco e contribuinte objetivando a constituição e cobrança administrativa do crédito tributário, ou seja, o processo administrativo e o posterior processo judicial de execução, quando necessário.

Sucintamente, pode-se descrever esses processos em alguns estágios, quais sejam: previsão da hipótese de incidência; ocorrência do fato gerador; constituição da obrigação tributária; lançamento do crédito; notificação ao contribuinte do valor devido; inscrição na dívida ativa, em caso de não ser efetuado o pagamento do tributo; expedição da certidão da dívida ativa; e execução fiscal.

Deste modo, quando estabelecida a relação jurídico tributária em razão de determinada obrigação tributária, segue o lançamento iniciando o processo administrativo, primeiramente em uma fase não contenciosa, em seguida uma fase contenciosa e, se necessário, posteriormente haverá o processo de execução fiscal.

4.1 Origem da relação jurídico tributária

É necessário, preliminarmente, explorar hipótese de incidência, fato gerador e obrigação tributária para melhor compreender a origem da relação tributária, assim como o início do processo administrativo.

A origem da relação jurídico tributária entre Fisco e contribuinte, fixada em razão da obrigação de pagamento de determinado tributo em favor do Fisco, é fundada na definição legislativa de determinada conduta, ou seja, a hipótese de incidência.

A hipótese de incidência é a previsão legal da conduta que, ocorrendo, enseja o pagamento do tributo, portanto, corresponde a previsão abstrata de determinada situação a que é atribuída o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. Esta não se confunde com fato gerador, como a frente será verificado.

Do supracitado, pode-se afirmar que incidência é a adequação da situação de fato, que é o fato gerador, à previsão normativa, ou seja, a subsunção que torna um fato do mundo fenomênico em fato jurídico que, por sua vez, concebe uma obrigação tributária.

Segundo lições de Amaro (2006, p.279) a incidência ocorre quando “[...] determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.”

Conforme citado acima, a hipótese de incidência reside no plano abstrato, na norma jurídica, porém, quando há ocorrência no mundo fenomênico do conteúdo da previsão legal, teremos o fato gerador, também denominado fato oponível, e, por conseguinte, a constituição da relação jurídica tributária, bem como a decorrente obrigação de recolher tributos.

A hipótese de incidência, portanto, é uma ideia que habita no plano abstrato, o fato gerador, por sua vez, ocorre no plano real, no mundo concreto. Este é a ocorrência concreta da situação descrita na hipótese de incidência. A título exemplificativo, no caso do IPVA é a propriedade de veículo automotor.

Desta forma, a hipótese de incidência compõe o antecedente da norma tributária impositiva, já o fato gerador é a própria situação que, quando materializada no mundo fenomênico, provoca a incidência da norma. Portanto, é essa subsunção que origina o liame jurídico obrigacional, ou seja, a relação intersubjetiva tributária.

A subsunção acima descrita, estabelece a obrigação. Nesse sentido, adverte-se que, apesar da utilização do vocábulo fato gerador, não é a ocorrência no mundo fenomênico, isto é, o fato gerador ou fato imponível, que origina a obrigação e seus conseqüente efeitos jurídicos, mas, sim, a hipótese de incidência, ou seja, a incidência da norma sobre o fato, a subsunção.

Com a subsunção é gerada a obrigação. Esta é relação jurídica, logo, vínculo estabelecido pelo direito, que une sujeitos de direito.

Na definição de Alexandre (2017, p.433), obrigação tributária “[...] consiste em um vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro.”

Desta forma, a relação jurídica tributária estabelecida possui um objeto, que é o pagamento de um tributo, e um polo ativo, composto pelas unidades federativas, e outro passivo, em que figuram o contribuinte e responsável tributário. Contribuinte é o devedor que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, pois é ele que realiza o fato gerador. Já o responsável tributário é todo devedor que não é contribuinte, quem tem relação pessoal e indireta com o fato gerador.

Mesmo gerada a obrigação, ainda não é possível que o Fisco realize a cobrança. É necessário para isto a existência de liquidez do valor devido, ou seja, a definição com precisão do montante do tributo ou penalidade, bem como o devedor e o prazo para efetuação do pagamento, de modo que possibilite a exigibilidade da obrigação. Isto acontecerá mediante um ato administrativo praticado pelo Fisco denominado de lançamento.

O procedimento de lançamento é previsto no art. 142, do CTN, dispondo 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 e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

É o lançamento que confere certeza e liquidez à relação jurídica tributária, conferindo ao Fisco conhecimento do valor devido e, conseqüentemente, habilita o Fisco a exercitar o ato de cobrança do crédito tributário administrativamente e judicialmente, quando a primeira não for suficiente.

Assim, o supracitado ato administrativo estabelece o valor devido com precisão permitindo a efetuação da cobrança pelo Fisco, logo, constitui o crédito tributário. Este é a obrigação tributária tornada certa e líquida pelo lançamento, que deve se dar em um interregno de anos da ocorrência do fato gerador. Portanto, a partir do lançamento não haverá obrigação tributária, mas, sim, crédito tributário, conforme se depreende da leitura do art. 142, do CTN.

Destaca-se que o lançamento possui natureza jurídica mista, isto é, declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Cumprido destacar, ainda, brevemente, que o lançamento pode ser: direto ou de ofício; por declaração ou misto; e por homologação. Concentraremos a análise no lançamento

de ofício e o por homologação, tendo em vista que são estas as modalidades de lançamento correspondente a instituição de crédito decorrente do IPVA.

Em regra, o IPVA é submetido ao lançamento de ofício, contudo, conforme a legislação do Estado, essa modalidade tem se tornado secundária diante a prevalência da modalidade de lançamento por homologação. Isto pois, conforme disposição da legislação estadual, pode ser atribuído ao contribuinte o dever de, sem anterior exame do Fisco, preencher formulário disponibilizado pelo fisco e, posteriormente, efetuar o pagamento do tributo.

O lançamento por homologação é a modalidade em que o sujeito passivo, por sua conta e risco, calcula o montante devido e recolhe desde logo o crédito tributário, na data prevista em lei, sem ato prévio da autoridade administrativa, conforme aponta Coimbra Silva (2011, p. 129).

No lançamento direito ou de ofício, cabe exclusivamente a autoridade administrativa realizar o lançamento sem a participação do contribuinte, assim, impende a autoridade o dever de obtenção das informações para este fim. Esta modalidade é excepcional, pois só pode ocorrer quando o Fisco tem um controle absoluto sobre a ocorrência do fato gerador. Conforme já mencionado, o lançamento de obrigação decorrente de IPVA é claro exemplo de lançamento de ofício, já que o Fisco possui controle sobre a ocorrência do fato gerador mediante registro dos veículos em órgãos de trânsito, o que permite o acesso destes dados pelo Estado.

Ademais, ressalta-se que o lançamento é ato, ou procedimento segundo parte da doutrina defende, plenamente vinculado, segundo o art. 142, do CTN, portanto, a atuação da autoridade administrativa está delimitada pelo estabelecido na lei, não existindo consideração volitiva da autoridade administrativa, nem tampouco do contribuinte. Em razão disto, é oportuno lembrar que todo o procedimento administrativo do lançamento e a, possível, execução fiscal deverá observar o princípio do devido processo legal. De igual modo, por ser procedimento administrativo que objetiva o pagamento de tributo, deverá observar o princípio do contraditório e ampla defesa, sendo oportunizado ao contribuinte se defender no âmbito administrativo impugnando o lançamento.

4.2 Processo Administrativo

O processo de lançamento tributário se desdobra em duas fases, uma não contenciosa e outra contenciosa.

4.2.1 Fase não contenciosa

A fase não contenciosa, comum no lançamento de ofício, tem início com ato da autoridade administrativa competente para realizar o lançamento. Este ato tem de ser escrito e deverá ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária. Somente com o conhecimento do ato pelo sujeito passivo é considerado existente o ato e, conseqüentemente, apto a produção de seus efeitos.

Em regra, a ação fiscal tem início com ato denominado de Termo de Início de Fiscalização. Entretanto, em se tratando de IPVA, o início ocorrerá com notificação de lançamento, haja vista a modalidade lançamento de ofício, conforme se infere da leitura do art. 9º, do Decreto nº 70.235, de março de 1972, diploma que versa sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários em âmbito federal.¹⁹

Tendo em vista a forma normalmente dispensada ao IPVA pela legislação tributária estadual, a formalização do crédito ocorre mediante carta de cobrança encaminhada ao contribuinte ou por guias de pagamento disponibilizadas em meio eletrônico. Quando o contribuinte é notificado, constitui-se o crédito tributário. No caso de ser colocado à disposição do contribuinte a guia de recolhimento por meio eletrônico, na forma do parágrafo único do art. 11, do diploma supracitado, não será necessária a assinatura da notificação de lançamento.²⁰

Após a notificação ao contribuinte, este terá determinado prazo para efetuar o pagamento, ocorrendo assim a constituição do crédito tributário. Caso não seja determinado este prazo, será considerado o prazo de trinta dias, na forma do art. 160, do CTN.

De forma geral, notificado o contribuinte, este terá trinta dias para efetuar o pagamento. Se o contribuinte efetuar o pagamento do tributo, tem-se o fim da relação decorrente da obrigação tributária e é extinguido o crédito tributário. Contudo, se transcorrido o referido prazo sem que o contribuinte realize o pagamento ou impugne o lançamento, este terá o seu nome inserido na lista da dívida ativa, e é iniciado o prazo prescricional de 5 anos, causa extintiva do crédito tributário segundo o art. 156, do CTN, para que suceda a perda do

¹⁹ Dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235, de março de 1972, que “a exigência do crédito tributário a aplicação de penalidade isolada será formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.” (BRASIL, 1972)

²⁰ Segundo O art. 11, do Decreto nº 70.235, de março de 1972, a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente: (...)Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico. (BRASIL, 1972)

direito subjetivo de ajuizamento da ação de execução fiscal do valor do tributo. Ademais, o ato de inclusão na lista se chama inscrição na dívida ativa.

Em se tratando do IPVA, conforme aponta Brito (2015, p.27), o prazo para a impugnação variará de acordo com legislação de cada Estado, apesar de que em âmbito federal será de 30 dias, de acordo com o art. 15, do Decreto n° 70. 235 de 1972.

Destaca-se, portanto, que, a partir fato gerador o fisco tem cinco anos para realizar o lançamento, cinco anos decadenciais. Após o lançamento o Fisco tem outros cinco anos para propor a execução fiscal, com natureza de prescrição.

A comentada fase será encerrada com o Termo de Encerramento de Fiscalização.

4.2.2 Fase contenciosa

A segunda fase é contenciosa. Nesta será oportunizado ao contribuinte, caso discorde do lançamento do tributo, total ou parcialmente, impugnar o lançamento anteriormente efetuado. Esta fase visa garantir ao administrado a oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa em âmbito do processo administrativo, derivado do art. 5°, LV, da CRFB/88, e para isto poderá se valer de todos os meios de prova em direito admitidas. Em âmbito federal, é disciplinado pelo Decreto n° 70.235, de 1972.

Destarte, com a protocolização da impugnação é iniciada a fase litigiosa e, por conseguinte, finaliza-se a fase oficiosa, aperfeiçoada na notificação do sujeito passivo.

Conforme o já mencionado, notificado o contribuinte, este terá trinta dias para efetuar o pagamento. Se ele paga o tributo, tem-se o fim da relação decorrente da obrigação tributária, portanto é extinguido o crédito tributário. Contudo, se o sujeito passivo da obrigação tributária não realiza o pagamento, o seu nome será inserido na lista da dívida ativa.

A dívida ativa tributária é o crédito público, ou seja, valores devidos a Fazenda Pública, cuja natureza é tributária.

Segundo 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.”

A inscrição na dívida ativa ocorre mediante a expedição da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela procuradoria da autoridade competente. Este é documento que formaliza o importe tributário exigível no Cadastro de Dívida Ativa. Portanto, o CDA é o documento que

certifica a inscrição do débito em dívida ativa, constituindo requisito necessário para a realização de cobrança judicial de seu crédito.

Nos termos do art. 784, IX, do NCPC, a CDA é título executivo extrajudicial. Ademais, servirá para controlar a validade da inscrição e da execução fiscal. A dívida devidamente inscrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez, possuindo efeito de prova pré-constituída.

De posse da Certidão de Dívida Ativa (CDA) o Fisco encaminhará ela ao judiciário, assim será iniciado o processo de execução fiscal, que é a ação judicial de cobrança. Assim, a CDA cumpre um duplo papel, pois é ao mesmo tempo título executivo e petição inicial da execução.

4.3 Fase judicial

É possível após as duas fases do processo administrativo ocorrer processo judicial quando restar o sujeito passivo inconformado com a exigência do tributo. Neste processo poderá ocorrer o controle de legalidade dos Atos da Administração Tributária pelo Poder Judiciário. Este será regido, exceto na execução fiscal que é regida pela Lei 6.830/80, pelo Código de Processo Civil.

Na esfera judicial o sujeito passivo da relação jurídica tributária inicia o processo de conhecimento, visando a modificação ou impugnação de decisão obtida em fase contenciosa de âmbito administrativo. Por sua vez, o Fisco, decidindo na via administrativa pela existência de um crédito tributário, procederá com a propositura da execução fiscal, ou seja, a cobrança do crédito tributário.

Sobre o processo judicial tributário, assinala Machado, “o processo de conhecimento, em matéria tributária, é sempre de iniciativa do contribuinte, porque a decisão, no processo administrativo, é sempre do fisco, inexistindo, assim, razão para que este provoque o controle judicial da legalidade de tais decisões.” (2010, p. 485)

Por ser processo judicial, deverá ocorrer a observância dos postulados constitucionais inerentes a este. É possível destacar inicialmente o princípio da inafastabilidade do controle judicial, consagrado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, bem como o devido processo judicial, contraditório, ampla defesa, legalidade, entre outros.

Por fim, destaca-se que existe considerável ineficácia do rito de cobrança de tributo, o que leva o Fisco a adotar mecanismos em desconformidade com o sistema jurídico com

objetivo arrecadatório, a exemplo do já praticado ato de exigir fechamento de estabelecimento comercial e apreensão de mercadoria, já repelido pelo STF²¹. Mecanismos estes em descompasso com o devido processo legal e que coagem o contribuinte, como se verá oportunamente a frente.

²¹ O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a inadmissibilidade de mecanismos coercitivos indiretos de cobrança. Nesse sentido se destacam as Súmulas 70, 323 e 547, do STF.

Súmula 70 – “É inadmissível 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 – “Ao contribuinte em débito, não é lícito à autoridade proibir que adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”

5 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores apresenta muitos aspectos que demandam maior reflexão, contudo trataremos por ora dos aspectos gerais relevantes para melhor compreensão do referido tributo, bem como os aspectos relacionados a vinculação da obtenção do licenciamento do veículo ao analisado imposto, núcleo de nossa análise.

5.1 Histórico

O imposto sobre a propriedade de veículo automotor tem origem na antiga Taxa Rodoviária Federal, instituída pelo Decreto-lei n° 397/68, portanto, na vigência da Constituição brasileira de 1967. A referida taxa incidia sobre todo veículo automotor que transitasse em território nacional e, tinha o valor arrecadado destinado ao custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federal, na forma do art. 1°, do Decreto-lei n° 397/68.

Os elementos estruturantes da referida taxa revelam um desencontro com a estrutura determinada para as taxas pela Constituição vigente a época da instituição daquele tributo. Assinala Carneiro (2016, p.103) que este descompasso já era verificado em relação ao previsto no art. 19, II, da Constituição de 1967, que determinava o caráter vinculado da taxa à prestação de serviços públicos específicos e indivisíveis ou relacionados ao poder de polícia. O conteúdo do mencionado dispositivo constitucional revela uma incompatibilidade, posto que não era possível precisar a divisibilidade do serviço, nem restava caracterizado o poder de polícia na finalidade.

Assinala Coimbra Silva (2011, p. 30) que, “as origens da oneração dessa base tributável – propriedade de veículos – remonta ao vetusto e recalcitrante (mau) hábito dos entes tributantes em confundir impostos e taxas, como ardiloso subterfúgio para viabilizar aumentos de arrecadação.”

A Taxa Rodoviária Federal tinha como fato gerador a circulação de veículo motorizado sobre o território nacional, a base de cálculo tinha por base o valor de veículo motorizado, por sua vez a contraprestação do Estado era conservação e restauração das estradas de rodagem federal. Assim, é possível verificar a incompatibilidade supradita.

Posteriormente, diante da necessidade de unificação de taxas que incidiam sobre o mesmo fato imponible, pois na época vários Estados e Municípios, no exercício de competência

determinada pelo art. 18, I, alterado pela EC n° 01/69, também instituíram taxa sob veículos automotores, a Taxa Rodoviária Federal deu lugar a Taxa Rodoviária Única (TRU).

A TRU manteve os vícios da taxa precedente quanto a estrutura, ou seja, a incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, além da indivisibilidade do serviço. Esta era devida anualmente e tinha sua arrecadação realizada pelos Estados, Distrito Federal e Territórios, já o valor arrecadado era partilhado pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, Estados e Municípios.

Dada a incompatibilidade entre a TRU e a previsão sobre as taxas estabelecida na Constituição de 1969, o legislador instituiu o imposto sobre as propriedades de veículos automotores, mediante a Emenda Constitucional n° 27, de novembro de 1985. Esta acrescentou ao texto da Constituição Federal de 1967 o inciso III.

O art. 23, da Constituição de 1967 previa:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

III- Propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

A partir da previsão do IPVA no dispositivo supramencionado, a competência para sua instituição e cobrança foi atribuída aos Estados e Distrito Federal. Estes definiram em normas gerais e específicas a incidência do imposto, segundo manifestação de vontade do próprio ente federativo, uma vez que, inexistia, até então, exigência de lei complementar que versasse sobre os pontos gerais do imposto.

Por seu turno, a vigente constituição apresenta o IPVA no art. 155, com a seguinte redação.

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

(...)

III - propriedade de veículos automotores.

(...)

§6° o imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

Importante destacar a atual ausência de lei complementar disciplinando o IPVA, exigência da Constituição de 1988. Isto pois, a Constituição Federal de 1988, no art. 146, III, “a”, determina que:

Art. 146. Cabe à lei Complementar:

(...)

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;

(...).

A anunciada lei complementar dedicada ao IPVA ainda não foi criada, uma vez que o comentado imposto foi instituído pela EC n° 27/85, logo, posterior ao Código Tributário Nacional, lei ordinária de 1966 recepcionada pela Constituição vigente como lei complementar, que não disciplina o IPVA. Desta forma subsiste a competência dos Estados e do Distrito Federal para definirem em suas legislações os elementos do comentado imposto. Esta inexistência de lei complementar dispondo sobre as regras gerais e critérios essenciais atinentes ao IPVA suscitou questionamento sobre a validade da cobrança pelos Estados e Distrito Federal deste imposto após a Constituição Federal de 1988. Diante do tema, entendeu o STF que a cobrança é constitucional, uma vez que, segundo o art. 24, § 3°, da CRFB/88, os Estados poderão exercer a competência legislativa plena em caso de inexistência de lei federal que verse sobre normas gerais, de mais a mais, o art. 34, §3, do ADCT, permitiu aos Estados e Distrito Federal a edição de leis necessárias a aplicação do sistema tributário nacional. Ademais, impedir a competência atribuída no texto constitucional para a instituição do analisado imposto pelos Estados em decorrência de inércia do legislador federal afronta o princípio federativo.

Tecidas essas considerações, passemos a análise da estrutura do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

5.2 Regra matriz de incidência e fato gerador

Hipótese de incidência, conforme já mencionado, é a previsão legal de determinada situação que ocorrendo no mundo fenomênico enseja o nascimento de uma obrigação tributária.

Lembramos por ora a já apontada distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. Este consiste na efetiva ocorrência da situação fática prevista na lei, corresponde ao acontecimento no mundo fenomênico, em concreto. É o fato gerador que faz surgir a obrigação tributária.

Ressalta-se que a norma de incidência tributária, ou regra-matriz de incidência tributária, apresenta dois elementos essenciais para a obtenção de sentido. O primeiro corresponde ao antecedente normativo (hipótese de incidência), onde estão situados os critérios

material, espacial e temporal. Já o segundo, é o comando (consequente normativo), relacionado aos critérios pessoal e quantitativo.

Segundo lições de Coimbra Silva, “[...] na hipótese de incidência encontra-se a descrição abstrata do fato jurígeno tributário, enquanto o comando contém a prescrição abstrata dos efeitos a ele imputáveis, ou seja, a obrigação tributária in abstracto, com todos os elementos essenciais.” (2011, p. 34).

O critério material corresponde a substância da norma jurídico tributária, portanto, a descrição objetiva de um fato, o comportamento que origina a relação jurídico tributária. Em se tratando do IPVA, conforme se depreende da leitura do art. 155, III, da CRFB/88, o aspecto material é “ser proprietário de veículo automotor.”

No tocante a propriedade, é necessário valer-se do Código Civil para o alcance de uma melhor compreensão, pois o instituto é delineado no Direito Privado. Assim é, por ser o Direito um sistema jurídico e o Direito Tributário parte integrante daquele. Ademais, corrobora esse entendimento o teor do art. 110, do CTN, segundo o qual não pode a lei tributária alterar a definição, o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição, para definir ou limitar competências tributárias.²²

A propriedade é o direito que alguém possui sobre determinado bem, podendo dele usar, gozar, dispor e reavê-lo de quem injustamente o possui.²³

Segundo conceito de Tartuce,

[...] pode-se definir a propriedade como o direito que alguém possui em relação a um bem determinado... a propriedade é preenchida a partir dos atributos que constam do Código Civil de 2012(art. 1.228), sem perder de vista outros direitos, sobretudo aqueles com substrato constitucional. (2016, p. 954)

É necessário apontar, sucintamente, a existência de uma distinção entre os institutos da propriedade, posse e domínio. A posse é o exercício de um domínio fático que a pessoa exerce sobre a coisa. (TARTUCE, 2016, p. 917). Já a detenção, segundo Carneiro, verifica-se na conservação da posse de determinada coisa em nome de outrem, em cumprimento de ordem ou instrução deste. (CARNEIRO, 2016, p. 127).

²² Segundo o art. 110, do CTN,

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

²³ Segundo o Art. 1.228, do CC, “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. [...]”

Como visto acima, somente a propriedade compõe a hipótese de incidência do IPVA. Nesse sentido afirma Carneiro (2016, p.132), que o aspecto material do IPVA somente “[...] pode ser a relação de pertencibilidade entre o sujeito e um veículo automotor, que o permite usar, gozar, fruir e dispor desse bem [...].”

Em relação a expressão veículo automotor, aponta a supracitada autora que automotor é “[...] a qualidade do que tem em si próprio algum dos meios de propulsão, independentemente de quaisquer forças externas.” (CARNEIRO, 2016, p. 120)

No critério espacial é assinalado o local onde ocorre fato gerador. Neste critério é definido o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, no caso do IPVA, estabelecida em razão da propriedade de veículos automotores. Relaciona-se com os limites espaciais para o exercício da competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, em observância ao princípio da territorialidade derivado da forma federativa adotada no Brasil, para cobrar o tributo em análise. Acrescenta-se que, conforme se depreende do art.158, III, da CRFB/88, a competência para cobrança do IPVA é fixada em razão do local em que o veículo esteja licenciado que, conseqüentemente é o local de domicílio do proprietário, na forma do art. 120, do CTB.²⁴

Quanto ao critério temporal da hipótese de incidência, é este que especifica o momento exato em que resta concluído o fato que origina a obrigação tributária, ou seja, corresponde ao momento que ocorre a subsunção do fato à previsão da norma. No caso do IPVA o aspecto temporal deve se relacionar com o momento da aquisição ou manutenção da propriedade de veículo automotor. Segundo lições de Carneiro, o aspecto temporal é: para veículo novo, o momento em que é adquirido e registrado originariamente; para veículos importados, o momento do desembaraço aduaneiro; para veículo proveniente de leilão, a data de sua arrematação; e para veículo usado, o primeiro dia de cada exercício civil. (CARNEIRO, 2016, p. 153)

5.3 Sujeitos

Os sujeitos da relação jurídico-tributária estabelecida em razão do IPVA, são componentes do critério integrantes do conseqüente normativo.

O sujeito ativo é aquele que é titular do direito de exigir a prestação pecuniária correspondente ao tributo, ou seja, a capacidade ativa. Afirma Coimbra Silva, que a capacidade

²⁴ Determina o caput do art. 120, do Código de Trânsito Brasileiro que, “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. ”

tributária ativa é a “[...] aptidão para cobrar o tributo, fiscalizando o seu recolhimento e tomando as medidas legais para efetivar sua arrecadação, tarefa essa delegável por lei.” (2011, p. 72-73)

Destarte, o sujeito legitimado a figurar enquanto sujeito ativo e exigir o crédito tributário proveniente do IPVA é o Estado-membro, ou o Distrito Federal, cujo território compreenda o local onde estiver registrado o veículo.

Já o sujeito passivo é aquele de quem se exige o pagamento do tributo e, não necessariamente é quem realiza o fato gerador.

O sujeito passivo, segundo se infere da leitura do art. 121, do CTN, pode ser contribuinte ou responsável. O contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, tratando-se de IPVA, é o proprietário de veículo automotor. Por seu turno, o responsável é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua contribuição decorra de disposição expressa em lei, pode-se citar a exemplo o adquirente de veículo usado que, por força do art. 131, I, do CTN, é responsável pelo eventual IPVA não pago antes da compra.

5.4 Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo e a alíquota compõem o critério quantitativo. Assim, são aqueles, conjugados, que determinam o *quantum debeatur* da obrigação tributária.

A base de cálculo, segundo definição de Coimbra Silva (2011, p. 94), “[...]consiste numa determinada dimensão econômica ou expressão monetária tomada como referência inicial para a apuração do crédito tributário.” Portanto, deve a base de cálculo corresponder de forma lógica a hipótese de incidência, pois não poderá exorbitar, em termos monetários, a manifestação de riqueza evidenciada no fato gerador, garantindo a concretização dos postulados que regem a relação entre Fisco e contribuinte.

Considerando o supradito, a base de cálculo do IPVA corresponde ao valor venal do veículo ou ao preço fixado em tabela alusiva ao valor de mercado, logo, em se tratando de veículo novo o parâmetro será o valor citado na nota fiscal, já para os veículos usados, toma-se por base os valores apontados pela legislação estadual. No último caso é comum a utilização de tabela elaborada anualmente pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIFE.

O outro elemento que compõe o critério quantitativo é a alíquota. Esta são fixadas por Lei Ordinária Estadual ou do Distrito Federal, de mais a mais, não poderá ser exacerbada a ponto de caracterizar confisco. Nesse intuito a Constituição, no art. 155, §6, I, prevê a

possibilidade de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas, contudo tal comando ainda não se concretizou, pois atualmente a fixação de alíquota mínima é feita mediante resolução do Senado Federal.

Ademais, o inciso II do supramencionado dispositivo constitucional prevê a possibilidade de alíquotas diferenciadas em razão do tipo de utilização do veículo, evidenciando uma parcial natureza extrafiscal do tributo em comento.

Apontados os aspectos que delineiam o imposto sobre a propriedade de veículo automotor passemos a análise da adequação da vinculação deste a obtenção do licenciamento de veículo no sistema jurídico.

6 VINCULAÇÃO E SANÇÃO POLÍTICA INCONSTITUCIONAL

Núcleo de nossa análise, a vinculação da expedição do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV), prevista no art. 131, §2, do CTB, se apresenta como considerável elemento demandante de reflexão.

Considerando que Direito é sistema jurídico, não é possível conceber que determinado ramo ou subsistema deste, exista, com total autonomia, sem guardar relação com os demais ramos, de igual modo não é possível que determinado subsistema estabeleça normas que caminham de encontro às demais normas integrantes dos demais subsistemas. Pelo contrário, conforme exaustivamente já exposto, o Direito se revela como um sistema, portanto, conjunto de normas integrantes de um todo. Assim, estas normas são orientadas por um princípio manifestado como vetor de uniformização destas normas para materialização do todo. Ademais, há constante atividade dialética entre esses subsistemas, que orientados por um vetor de uniformização, a Constituição, constroem o significado das normas integrantes do sistema jurídico.

A vinculação ora analisada manifesta o diálogo entre dois subsistemas que devem ser orientados pela Constituição, o primeiro possui substância tributária, já o segundo trata do sistema de trânsito brasileiro. Passaremos, portando, a verificação da compatibilidade da norma que vincula a expedição do CRLV ao pagamento do IPVA com os preceitos constitucionais, orientadores do ordenamento jurídico.

6.1 Vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA

Inicialmente apontamos que, segundo o art. 120, do Código de Trânsito Brasileiro, todos os veículos automotores devem ser registrados perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário. O mencionado registro visa a verificação de pontos, dentre os quais destacam-se ou relacionados a proteção do meio ambiente, saúdes públicas, bem como segurança. Posteriormente é expedido o Certificado de Registro do Veículo (CRV), segundo o art. 121, do CTB.

Após feito o registro do veículo, é necessário, ainda, como condição para que o veículo trafegue nas vias públicas, que seja feito o licenciamento do veículo (CRLV), em observância ao disposto no art. 130, do CTB. A finalidade do licenciamento é inequivocamente verificar, por meio de inspeção, o cumprimento pelo veículo dos requisitos e condições

necessárias à sua circulação em vias públicas, logo, relacionado diretamente à questão de interesse público.²⁵

Este constitui o cerne de nossa análise, pois o licenciamento está condicionado a quitação de débitos relativos a tributos, destacando-se o IPVA, a taxa de licenciamento e o Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre (DPVAT).

Dispõe o art. 131, §2, do CTB,

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.

(...).

A vinculação estabelecida no dispositivo supracitado toma contornos de sanção política diante da possibilidade de sujeição do veículo a remoção e multa, determinadas no art. 230, V, do CTB.

Art. 230. Conduzir veículo:

(...)

V – que não esteja registrado e devidamente licenciado;

(...)

Infração – gravíssima;

Penalidade – multa e apreensão do veículo;

Medida Administrativa – remoção do veículo;

(...)

No supracitado dispositivo é encontrado o fundamento legal para que a autoridade de trânsito, se deparando com veículo que não possua o licenciamento, proceda com a medida administrativa de remoção.²⁶

A remoção é medida administrativa, prevista no art. 271, do CTB, adotada pela autoridade de trânsito diante de infração de trânsito que seja cominada a referida medida. O supracitado dispositivo estabelece, em caso de determinadas infrações, a remoção do veículo para depósito fixado pelo órgão ou entidade competente, com circunscrição sob a via. Esta medida administrativa só é permitida quando não for possível sanar a irregularidade no local.

²⁵ Segundo o art. 130, do CTB, “todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo.

²⁶ Deve-se destacar que a aplicação da penalidade apreensão de veículo, anteriormente prevista no art. 256, IV, do CTB, foi revogada pela Lei nº 13.281/2016.

No caso em comento a irregularidade consiste em conduzir veículo que não esteja devidamente licenciado.

Destaca-se, ainda, que essa medida administrativa ao retirar o veículo da via visa prevenção imediata diante de irregularidades que podem implicar em risco a coletividade, a exemplo da disputa de corrida prevista no art. 173 do mencionado diploma, claramente salvaguardando a incolumidade física e a vida das pessoas.

Caso o veículo seja removido para depósito fixado pelo órgão ou entidade competente, só será liberado após efetivado os pagamentos dos encargos previstos em lei, a saber, os previstos no art. 131, §2, do CTB, assim como o pagamento de multas, taxas e despesas com remoção e estada, segundo prevê o art. 271, §1, do referido diploma.

Acrescenta-se que, conforme disposição do art. 328, do CTB, o veículo removido a qualquer título e não reclamado pelo proprietário dentro do prazo de sessenta dias, contados da data do recolhimento, será avaliado e levado a leilão, a ser realizado preferencialmente por meio eletrônico.

Tendo em vista os aspectos mencionados, o licenciamento, é manifestação do poder de polícia do Estado, por conseguinte, possui uma finalidade voltada ao interesse público, e não ao objetivo de arrecadar recursos para o Estado.

Ao se examinarem alguns dos aspectos da vinculação, a exemplo do supracitado, verifica-se que, a princípio, há uma aproximação da sanção política. Em consequência disso passaremos a verificar os elementos que, possivelmente caracterizam, a vinculação do pagamento de IPVA a expedição do CRLV como meio coercitivo indireto de cobrança, a chamada sanção política, e a resultante incompatibilidade com o ordenamento jurídico.

6.2 Inconstitucionalidade da sanção política

O vocábulo sanção no âmbito jurídico remete a pelo menos duas acepções. A primeira relacionada a penalidade aplicada ao sujeito que descumpra determinada norma, portanto, individual e concreta. Já a segunda representa o consequente de norma geral e abstrata.

Segundo definição elaborada por Carvalho (2012, p. 586), sanção é a, “[...] providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator. Por esse modo, estaria contida no consequente de norma individual e concreta, como traço identificador do jurídico.”

Por seu turno, afirma Machado (2010, p. 510) que sanção é o “[...] meio que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito.”

Em âmbito tributário o ilícito é o comportamento contrário a ordem jurídica, ou seja, é o comportamento que implica inobservância de norma tributária consubstanciada no inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória. Ademais, as penalidades aos ilícitos no plano tributário são as de restrições de direito, interdições de atividades e as patrimoniais.

As sanções políticas, também denominadas anômalas, destoam do supramencionado porque imputam ao infrator não somente uma sanção tributária, mas também consequências previstas em lei, mediante mecanismos impróprios e indiretos.

Destarte, a sanção política é mecanismo pelo qual o Fisco, utilizando de inúmeras formas, restringe direitos do contribuinte como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento de crédito tributário.

Segundo Machado (2010, p.522), estes mecanismos que coagem o contribuinte ao pagamento de tributos, representa, “prática antiga, que no Brasil, remonta aos tempos da ditadura de Vargas, é a das denominadas sanções políticas, que constituem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma de obrigá-lo ao pagamento de tributos.”

Ao tratar do desacordo entre as comentadas medidas administrativas e os preceitos constitucionais, o supramencionado autor afirma que são flagrantemente inconstitucionais, dentre outras razões, porque, implicam em indevidas restrições ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorizações de órgãos públicos, na forma do art. 170, da CRFB/88, bem como configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte. (Machado, 2010, p. 523).

Em conceito de Alexandrino (2007, p.88), as sanções políticas:

[...] são quaisquer imposições ou limitações de ordem administrativa, ainda que estabelecidas em lei, que obstem o exercício de direitos das pessoas físicas ou jurídicas..., com a finalidade de forçá-las a pagar tributos. Possibilitam ao fisco compelir o sujeito passivo que possua débitos a quitá-los, sem que seja utilizada a via adequada, que é a da cobrança administrativa ou judicial (execução fiscal).

Este mecanismo indireto de cobrança de tributos é vedado, caracterizando, assim, uma limitação geral ao poder de tributar quanto a forma de cobrança do tributo.

A referida limitação não possui previsão expressa no texto constitucional, mas decorre de um dos aspectos do devido processo legal, especificamente em sua extensão

substantiva relacionada a proporcionalidade e proibição de excesso. Tal acepção, segundo o supracitado autor, é exteriorizada nos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade, na garantia do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, assim como no exercício de qualquer atividade, sem a necessidade de autorização do Poder Público, ressalvado os casos previstos em lei. (ALEXANDRINO, 2007, 88-89)

Mesmo entendimento é defendido por Coimbra Silva (2011, p.179), para quem “[...] as sanções fiscais por descumprimento do dever de pagar tributos não devem ser privativas de direitos. No Brasil não podem, de modo especial: ... afetar direito de propriedade (art. 5º, XXII).” Nas lições do supramencionado autor é apontado que são as sanções pecuniárias a medida adequada à repressão de violação da obrigação tributária, uma vez que as sanções restritivas de direitos devem restar reservadas à punição de crimes de índole fiscal.

Convém lembrar, ainda, que não é toda restrição a direito fundamental, enquanto mecanismo de persuasão para que o sujeito passivo pague o tributo, que caracteriza a sanção política, mas, sim, aquelas que guardam desproporcionalidade e excesso. Assim, resta caracterizada a sanção política quando a limitação imposta ao sujeito passivo da obrigação tributária enseja uma restrição de direitos ou garantias fundamentais para além do seu núcleo irredutível, por afronta ao princípio da proibição de excesso, tal como resta caracterizada a sanção política em limitações que caminham de encontro ao princípio da proporcionalidade.

Adverte Alexandrino (2007, p.89) que, está violação ao princípio da proporcionalidade, enquanto resultante do postulado do devido processo legal, reside na acepção substantiva deste relacionada a necessidade. A concepção da necessidade mencionada firma uma vedação a utilização de meio mais restritivo quando há a possibilidade de utilizar outro meio disponível que, importando menor restrição a direitos, produza o mesmo resultado.

Portanto, temos que a identificação da sanção política transita necessariamente por uma ponderação dos preceitos e direitos envolvidos.

Desta forma, cumpre apontar os preceitos e direitos envolvidos no núcleo de nossa reflexão no intuito de verificar possíveis elementos que caracterizam a vinculação do pagamento do IPVA a expedição do CRLV como sanção política, tendo em vista que, por se tratar de um juízo construído em decorrência do princípio da proporcionalidade e razoabilidade, dentre outros, é necessário visualizar e ponderar os componentes envolvidos.

6.3 Vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA enquanto mecanismo coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário

Preliminarmente, destaca-se que a necessidade do licenciamento é resultante de uma atuação da administração pública voltada ao interesse da coletividade, ou seja, manifestação do poder de polícia e do princípio da supremacia do interesse público, que legitima a restrição de direitos fundamentais associados a liberdade e propriedade na medida necessária ao interesse da coletividade (BRASIL, 1966).²⁷ Exorbitar esse limite implica em uma atuação arbitrária e contrária ao Estado Democrático de Direito.

Importante salientar nesse sentido as lições de Meirelles (2016, p.156) sobre o objeto do poder de polícia, pois segundo o autor “o objeto do poder de polícia administrativa é todo bem, direito ou atividade individual que possa afetar a coletividade ou pôr em risco a segurança nacional, exigindo, por isso mesmo, regulamentação, controle e contenção pelo Poder Público.” Porém, adverte o autor que o poder de polícia não permite a autoridade aniquilar direitos fundamentais individuais previstos constitucionalmente.

Portanto, é notório que a finalidade do poder de polícia é a proteção do interesse público, e é esse interesse que legitima o condicionamento do exercício de direitos individuais e o condicionamento de uso de bens que afetem a coletividade.

Esse interesse coletivo é facilmente visualizado no §3, do art. 131, do CTB, uma vez que este dispositivo menciona a obrigação de aprovação na inspeção veicular, prevista nos arts. 103 e 104, do referido diploma, para a obtenção do licenciamento do veículo. A aludida inspeção claramente, consoante se assimila da leitura dos artigos supraditos, trata de questões relacionadas ao atendimento de condições que permitem o veículo transitar pelas vias públicas em segurança, a identificação do veículo e seu proprietário, assim como o cumprimento das normas que estabelecem limites de emissão de gases e ruídos.

²⁷ Dispõe o art. 78, do CTN, “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Segundo lições de Alexandrino, poder de polícia é o “poder que dispõe a administração pública para, na forma da lei, condicionar ou restringir o uso de bens, o exercício de direitos e a prática de atividades privadas, visando a proteger os interesses gerais da coletividade.” (Administrativo – 2015, p. 263).

Por seu turno Hely Lopes Meirelles conceitua poder de polícia como a “faculdade que de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado.” (2016, p. 152)

Nesse diapasão, defende Coimbra Silva que a finalidade dos atos de registro e licenciamento, enquanto manifestação do poder de polícia, deve ser a limitação a direito ou liberdade visando o interesse coletivo e não o interesse arrecadatório. Afirma o autor que:

[...]deve ser exercido o poder de polícia da Administração Pública, tal qual definido no art. 78 do CTN, criado para a tutela do interesse da coletividade, sem desvirtuar-se de seus elevados fins para atender a propósitos ou necessidades arrecadatórias, mormente ao se considerar serem registro e o licenciamento anual indispensáveis à regular circulação do veículo pelas vias públicas, sob pena de remoção. É 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. (COIMBRA SILVA, 2011, p. 182 -183).

Examinado a finalidade que legitima restrição ao direito de propriedade sobre o veículo no contexto acima apontado, é possível atinar para o desvirtuamento do poder de polícia ao determinar a aludida restrição decorrente do inadimplemento do crédito tributário relacionado ao IPVA. Esse desvirtuamento se consolida de forma perceptível no disposto no art. 131, §2, do CTB, uma vez que ao prever a necessidade quitação dos débitos relativos a tributos vinculados ao veículo, e aqui se inclui o IPVA, o comentado dispositivo do CTB insere uma espécie de tributo de natureza arrecadatória.

Conforme já mencionado a expedição do CRLV é condicionada ao pagamento de taxas, seguro obrigatório DPVAT, multas e IPVA. Resta claro que a taxa é espécie de tributo vinculado, ou seja, no caso analisado as taxas correspondem a uma contraprestação por serviço realizado pela administração relacionado de alguma forma ao trânsito e a coletividade neste aspecto, de igual modo o seguro obrigatório DPVAT. Por seu turno, o IPVA é imposto, logo, não vinculado, possuindo finalidade manifestamente arrecadatória. Em visa do acima exposto, fica claro que o sistema jurídico não permite que o interesse arrecadatório do Estado constitua fundamento para restringir direitos como liberdade e propriedade, no caso em análise mais especificamente deste último, sem o devido processo legal.

Dito isto, torna-se claro o apontado desvirtuamento do poder de polícia.

Em segundo momento, após verificada a falta de legitimidade do exercício do poder de polícia, é necessário apreciar os princípios que constituem paradigma para a identificação da sanção política, pois como já mencionado, a vedação a estes mecanismos indiretos para a cobrança de impostos não tem origem de forma expressa no texto constitucional, mas, sim, deriva de princípios mais amplos que se irradiam por toda a ordem jurídica, a exemplo do princípio do devido processo legal na acepção substantiva, especialmente no prisma do postulado da proporcionalidade e da proibição de excesso, de mais a mais, é importante

acentuar que o princípio do devido processo legal compreende outros postulados necessários a sua materialização, como o princípio da inafastabilidade de jurisdição, contraditório e ampla defesa.

O devido processo legal, consagrado expressamente no art. 5º, LIV, da CRFB/88, é garantia material, assegurada ao indivíduo, de proteção ao direito de liberdade e propriedade, bem como é garantia formal em processo restritivo de direito. Em sua acepção substantiva, o princípio ora comentado diz respeito à proteção material direta dos bens e da liberdade em sentido amplo, ou seja, em si mesmo considerados. É nesta última acepção que é revelado o princípio da proporcionalidade.

O núcleo do princípio da proporcionalidade indica que ninguém será compelido a suportar restrições em sua liberdade e propriedade que não sejam imprescindíveis a satisfação do interesse coletivo. A configuração do mencionado princípio transita por três subprincípios, quais sejam: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A adequação está relacionada a compatibilidade da medida a ser empregada no caso concreto e os fins pretendidos, ou seja, o ato praticado pela autoridade administrativa, especialmente quando relacionado a medidas restritivas de direito, deve ser apto a consecução dos objetivos almejados.

O subprincípio da necessidade, também denominado de intervenção mínima, indica que a adoção de medida restritiva de direito só é válida se for indispensável a manutenção de determinado direito, além de não ser possível a substituição desta medida por outra menos gravosa. Assim, indica a indispensabilidade de verificação da necessidade da aplicação de medida restritiva, bem como a impossibilidade de utilização de outra menos gravosa que alcance o mesmo resultado.

Já o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito consiste em uma análise com objetivo de apurar se os resultados positivos superam as desvantagens resultantes da restrição de determinados direitos, isto é, estabelece a necessidade de uma ponderação sobre o grau de restrição de um direito e o grau de realização do direito contraposto.

Segundo lições de Cordeiro (2006, p.68), o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito “[...] diz respeito a sistema de valoração no qual se busca analisar se o direito juridicamente protegido por dada norma apresenta conteúdo valorativo superior ao restringido [...].”

Do supracitado, resta cristalino que a restrição de direitos individuais só é legítima na medida que visa os interesses coletivos e que não exorbita o realmente essencial para

realização dos interesses de âmbito público em observância ao princípio da proporcionalidade que constitui verdadeiro limitador a eventuais abusos pelo Poder Público. Considerando a vinculação e o conteúdo do princípio da proporcionalidade, há um claro descompasso com os três aspectos que compõem o referido princípio.

No prisma da adequação deve existir compatibilidade entre a medida restritiva adotada e os fins perseguidos. Assim, mais uma vez fica claro que a presença do IPVA no rol de requisitos para a expedição do licenciamento é algo estranho ao fim perseguido, que é o interesse da coletividade e não o interesse arrecadatório do fisco. Lembramos que os demais requisitos caminham ao encontro da finalidade almejada.

No prisma da necessidade correspondente a indispensabilidade da medida restritiva para a manutenção de determinado direito, bem como a impossibilidade de utilização de outro meio menos gravoso que alcance o mesmo resultado, é também perceptível a aludida incompatibilidade. Assim, considerando que em razão da possibilidade de remoção em decorrência da ausência de licenciamento, que por sua vez só pode ser expedido, se, e quando quitado os débitos relativos ao IPVA, existe significativa restrição ao direito de propriedade sem a justificativa de interesse coletivo e sem observar a exigência do devido processo legal estabelecido no art. 5º, LIV da CRFB/88. Em verdade, é manifestado intensamente o interesse arrecadatório do Fisco. Isto, pois o Fisco dispõe de meio de cobrança de tributo estabelecido em lei que lhe assegura privilégios e que observa os princípios intrínsecos ao devido processo legal, como mencionado em capítulo anterior. Entretanto, este procedimento estabelecido em lei se revela por vezes ineficaz, já a vinculação ora analisada é meio mais célere e eficaz para a arrecadação do tributo, o que não implica em uma compatibilidade com sistema jurídico.

Já no prisma da proporcionalidade em sentido estrito, postulado que estipula que resultados positivos devem superar as desvantagens resultantes da restrição de determinados direitos, temos que não devem ser confundidos o interesse arrecadatório do Fisco com o interesse da coletividade. Neste ponto remetemos ao já registrado em relação aos subprincípios da adequação e necessidade.

Destaca-se que o princípio em comento constitui verdadeira diretriz para a atuação da administração pública, conseqüentemente, para o exercício do poder de polícia e, conforme apontado, este é legítimo quando impõe restrição a direitos visando o interesse da coletividade e não interesses meramente arrecadatórios.

Nesse diapasão (TÓRRES, 2006, p. 55-76 apud Carneiro, 2016, p.223)

Num Estado Democrático de Direito, não se pode admitir o poder de polícia como instrumento de confisco ou de restrição de liberdades sem justificativas evidentes. Por isso, tais atos interventivos somente serão legitimados quando for o único modo para atingir a finalidade de garantia do interesse público na espécie. E, desse modo, sempre que respeitados os direitos individuais, bem como, na delimitação das sanções, os princípios da proporcionalidade e da legalidade [...]

Em tela, verifica-se que o fundamento máximo da exigência de licenciamento é a constatação do cumprimento, pelo veículo, das condições necessárias para que ele possa trafegar sem oferecer risco a coletividade. Desta forma, a vinculação da expedição do mencionado licenciamento ao pagamento de IPVA, além de desvirtuar esta finalidade, vai de encontro ao princípio da proporcionalidade, pois restringe o direito de obter o licenciamento necessário ao gozo do direito de propriedade, além de interferir diretamente na propriedade do sujeito passivo da relação jurídico tributária estabelecida em razão do IPVA. Isto pois, conforme já mencionado, a ausência de licenciamento pode implicar na remoção do veículo e, possivelmente, em leilão objetivando a satisfação do crédito tributário.

É necessário destacar que o direito fundamental a propriedade é um dos mais relevantes direitos assegurados em um Estado Democrático de Direito. Apesar de não ser cabível uma concepção de propriedade como direito inquestionável e absoluto, em razão do Estado Democrático Social, o referido direito é tutelado de forma expressa no texto constitucional, especificamente no art. 5º, XXII. Este dispositivo prevê que é garantido o direito de propriedade, inclusive estipulando ao Poder Público um dever de assegurar a sua fruição, visto que se trata de um direito fundamental.

Entretanto, deve ser considerado que pode este vir a ser mitigado quando necessário ao interesse público, posto que, trata-se de norma de eficácia contida. O próprio texto constitucional em diversos dispositivos menciona a limitação ao direito de propriedade visando o interesse coletivo, a exemplo, o inciso XXIV, do art. 5º, que prevê a possibilidade de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante previa e justa indenização.

Dado o mencionado, deve o Poder Público assegurar e empreender esforços visando a efetivação fruição dos direitos fundamentais, o que não é visualizado na restrição aqui analisada quando motivada pelo inadimplemento de crédito tributário.

O direito à propriedade é consubstanciado nos poderes assegurados ao proprietário de usar, fruir, dispor da coisa, e reivindicar de quem indevidamente a possua. Essa relação jurídica é estabelecida em razão do direito subjetivo do proprietário em relação aos demais

sujeitos, portanto, é direito oponível a todas as demais pessoas que, de alguma forma, não respeitem o domínio do proprietário.

Dado o mencionado, a remoção implica em uma interferência na posse do proprietário, e eventual perda do bem em caso de não serem quitados no prazo estabelecido no art. 328, do CTB, os débitos tributários, encargos, multas de trânsito e ambientais, caminhando de encontro ao que legitima uma interferência do Estado na propriedade.

Sobre o supracitado aponta Carrazza (2207, p. 415), “o próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, com o advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o status jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, §1º) e sua inclusão no rol das cláusulas pétreas (art. 60, §4, IV).”

Ademais, a atuação da Administração deve ser norteada, dentre outros, pelo princípio da proporcionalidade e, quando analisado o subprincípio da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, verifica-se que há uma restrição além do necessário se considerado o interesse coletivo, bem como há manifesta afronta ao direito de liberdade e propriedade, pois, conforme previsão do art. 5º, LIV, da Constituição Federal, ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem devido processo legal. Sobre este, destaca-se que o Estado dispõe de procedimento específico para a cobrança de crédito tributário, em que lhe são asseguradas diversas garantias, assim como garante ao sujeito passivo a observâncias do devido processo legal e demais princípios essenciais ao processo.

Coaduna com tal entendimento Luísa Carneiro, para quem:

Se a Administração Pública dispõe de procedimentos específicos para a cobrança do crédito tributário – que, aliás, goza de relevantes garantias e privilégios -, não lhe é facultado o emprego de instrumentos outros que restrinjam o contribuinte ao recolhimento do tributo, restringindo, coercitivamente, direitos individuais, mesmo quando amparado pelo descumprimento de deveres tributários. (2016, p. 231)

Assim, a Administração deveria utilizar do processo estabelecido em lei que compreende a fase administrativa oficiosa e, quando necessária, contenciosa, posteriormente, mediante a inscrição em dívida ativa, propor a execução fiscal. Evidentemente a vinculação prevista no art. 131, §2, ao possibilitar a inclusão do pagamento do IPVA no rol de requisitos necessários a expedição do licenciamento de veículo, não observa os subprincípios da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, o que caracteriza sanção política, uma vez que a Fazenda Pública, mesmo dispondo de procedimento previsto em lei se utiliza de mecanismo coercitivo indireto de cobrança de crédito tributário.

É necessário mencionar, ainda, que a tratada vinculação viola o princípio da legalidade, uma vez que lei em desacordo com a Constituição não possui validade. Isto pois, o princípio da legalidade não se reduz a ideia de lei formal, pois esta deve guardar em seu conteúdo compatibilidade com os demais princípios orientadores do sistema jurídico, bem como deve visar a concretização dos valores basilares da República Federativa do Brasil e o interesse coletivo.

Por fim, cumpre apontar a aproximação da analisada vinculação ao confisco. Isto pois, como já mencionado a ausência de licenciamento pode gerar a remoção do veículo para depósito fixado pelo órgão de trânsito, que lá permanecerá até que seja sanada a irregularidade, no caso a falta de licenciamento. Caso não sanada a irregularidade em 60 dias o veículo será leilado com o objetivo de satisfação do crédito tributário e demais encargos acima mencionados oportunamente. Portando, há uma restrição ao exercício da propriedade e uma coação visando a arrecadação da espécie tributária comentada.

O confisco é ato pelo qual a propriedade pertencente a outrem é apreendida, sem o oferecimento de contrapartida, em proveito do Fisco, mediante ato administrativo. Segundo já apontado, é nebulosa a definição de confisco tributário, haja vista que tem sua definição estabelecida por um juízo na fronteira entre tributação pesada e tributação confiscatória. Contudo, é possível apontar que a vedação ao confisco estabelecida no art. 150, IV, da CRFB/88, visa afastar uma injusta apropriação, total ou parcial, de patrimônio ou renda do contribuinte pelo Estado, de modo a comprometer aquele nos aspectos essenciais a uma existência digna. Portanto, não pode o Estado utilizar de tributos para retirar bens dos contribuintes. Aqui destacamos que o automóvel hodiernamente pode apresentar um elemento para além da manifestação de riqueza, posto que em determinados casos é instrumento de trabalho, portanto é utilizado para a subsistência do grupo familiar do proprietário caracterizando um aspecto dos direitos sociais consagrados no art. 6º, da CRFB/88.

Nesse compasso relevante lição é registrada por Coimbra Silva (2011, p.188), afirmando que:

[...] para evitar coibições, que se revelam genuínas coações ao pagamento do crédito tributário, não raro estorvando o exercício do direito de defesa e atropelando o devido processo legal, substantivo e adjetivo, insista-se, para a repressão do ilícito fiscal não delituoso devem ser cominadas sanções de cunho pecuniário (multas).

Do exposto é possível verificar determinados elementos que caracterizam a vinculação da expedição do CRLV ao pagamento de IPVA como sanção política.

Importante, também, asseverar que em relação ao conteúdo supracitado o STF já manifestou nas súmulas 70, 323 e 547, sobre a inadmissibilidade do uso de sanções políticas

objetivando o pagamento de créditos tributários.²⁸ Apesar de não versarem especificamente sobre o objeto ora analisado, as referidas súmulas demonstram a incompatibilidade das sanções políticas com o sistema jurídico.

Sobre a vinculação analisada, se posiciona Coimbra Silva (2011, p.186) no sentido que:

[...] a não emissão do CRLV pelo não pagamento do IPVA, que pode ensejar a apreensão ou remoção do veículo, enquanto consequência indesejável e desfavorável ao contribuinte inadimplente, apesar de não estar prescrita na legislação tributária nem ser reconhecida como pelo legislador como uma genuína penalidade(...), consiste em inequívoca sanção anômala (...) Seja por seu propósito reprimir o inadimplemento (sanção anômala atípica) ou forçar o pagamento do crédito tributário inadimplido (sanção anômala imprópria), a negativa de expedição do CRLV revela-se um constrangimento ilegal e abusivo, que não merece prosperar no Estado Democrático 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 o atropelo do devido processo legal. (2011, p. 186)

Em vista do exposto, a vinculação estabelecida no art. 131, §2, do CTB, caracteriza sanção política, por conseguinte contraria a substância do direito de propriedade, bem como os postulados do acesso à justiça, segurança jurídica, devido processo legal e os que dele decorrem, dentre outros postulados constitucionais que consubstanciam o Estado Democrático de Direito.

Apesar de estar previsto em lei, a vinculação do pagamento do IPVA a expedição do CRLV se apresenta de modo contrário ao sistema, uma vez que, conforme já mencionado, o sistema jurídico é um todo orientado por princípios que lhe conferem uniformidade, de modo que uma norma só alcança sentido quando considerada juntamente com as demais normas e postulados componentes do todo que é o ordenamento jurídico. Ademais, a construção do sentido da norma extrapola os sinais presentes no texto, pois somente se materializa quando a exegese transita pelos elementos da semiose.

Na questão em tela, considerados os elementos sintático e, principalmente, semântico, que devem ser transitados na exegese da norma, resta claro que existe a incompatibilidade do conteúdo do art. 131, §2, ao incluir o IPVA no rol de requisitos necessários a obtenção do licenciamento de veículo, com o direito fundamental a propriedade, bem como com os preceitos constitucionais que limitam a sanção política, pois há um manifesto

²⁸ As súmulas 70, 323 e 547, externam a incompatibilidade das sanções com o sistema jurídico.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a inadmissibilidade de mecanismos coercitivos indiretos de cobrança. Nesse sentido se destacam as Súmulas 70, 323 e 547, do STF.

Súmula 70 – “É inadmissível 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 – “Ao contribuinte em débito, não é lícito à autoridade proibir que adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

desvirtuamento da finalidade do exercício do poder de polícia restringindo direito para além do necessário, com finalidade arrecadatória de tributo, mediante procedimento manifestado em dissonância com os preceitos acima elencados.

É possível, portando, depreender do exposto que a restrição de direito com finalidade meramente arrecadatória é incompatível com os preceitos constitucionais acima mencionados, que só legitimam atuação restritiva de direitos do contribuinte quando esta é realizada visando o interesse público. Ainda que argumentado a necessidade de ponderação do princípio da solidariedade sob eventual ineficácia do processo de cobrança de tributo estabelecido em lei, é evidente que este não pode sobrepor de forma absoluta os demais princípios, posto que o princípio da solidariedade não se confunde com interesse arrecadatório do Estado. Além do mais, não se questiona o dever de pagar tributo, pois, como já apontado, este é dever relacionado diretamente com os desígnios do Estado, mas, sim, a vinculação enquanto sanção política.

Tendo por certo que a analisada vinculação caracteriza sanção política e, logo, contraria postulados constitucionais, cabe destacar as lições de Melo (2013, p. 975), afirmando que:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (2013, p.975)

Resulta do exposto que existe descompasso entre a constituição e a analisada vinculação, posto que, está consubstancia conteúdo incompatível com preceitos constitucionais. Assim, a referida vinculação da expedição do CRLV ao pagamento do IPVA é materialmente inconstitucional.

7 CONCLUSÃO

A relação jurídico tributária entre Estado e contribuinte é marcada por uma permanente tensão entre poder e liberdade. Nesta relação o Direito é o vetor determinante da forma e intensidade que terá esses elementos. Isto pois, em um Estado Democrático de Direito o Direito é instrumento limitador do arbítrio e do poder do Estado, bem como é instrumento assegurador de direitos dos indivíduos frente ao poder daquele. Destaca-se, ainda, que é o interesse da coletividade que legitima o exercício do poder do Estado.

Em decorrência do Estado de Direito, é a Constituição que determina esses limites e norteia a supracitada relação. Neste ponto, é necessário registrar que a concepção de Estado Direito não corresponde a ideia de simples limitação determinada em texto normativo. Ao contrário, é consubstanciado por valores inerentes ao Estado Democrático de Direito, a exemplo da dignidade da pessoa humana, liberdade, solidariedade, dentre outros.

Hodiernamente esse contexto de tensão dialética entre poder e liberdade é manifestado, também, na vinculação da expedição do licenciamento do veículo ao pagamento do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

A mencionada vinculação prevista no art. 131, §2, do Código de Trânsito Brasileiro se apresenta como verdadeira sanção política, uma vez que estabelece o pagamento de imposto como condição necessária a obtenção do licenciamento obrigatório para que o veículo transite em vias públicas. O enquadramento como sanção política se solidifica ainda mais diante da previsão da possibilidade de remoção do veículo, pois se este não estiver licenciado deverá ser removido para depósito fixado pela autoridade competente. Neste caso, o veículo só poderá ser devolvido ao proprietário, se, e quando efetuado o pagamento dos tributos e demais encargos previstos no CTB. Ademais, se o proprietário não efetuar o pagamento destes débitos no prazo de sessenta dias, o veículo será leiloado visando a satisfação do crédito tributário referente ao IPVA, demais tributos e encargos estabelecidos na lei.

Destarte, a mencionada vinculação se manifesta como mecanismo coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário violando diversos postulados de ordem constitucional, portanto, é inconstitucional. Isto pois, a vinculação em comento vai de encontro a vários postulados que norteiam o sistema jurídico brasileiro, além de agravar direito fundamental consagrado em âmbito constitucional, conforme já assinalado.

Assevera-se que, mediante uma interpretação construída pelos aspectos sintático e semântico da linguagem, a necessidade de licenciamento decorre da finalidade de assegurar o

interesse coletivo. É este interesse que legitima o exercício do poder de polícia pela administração pública ao restringir direitos fundamentais, de forma que a presença do imposto como requisito para licenciamento, com evidente interesse arrecadatório, desvirtua o poder de polícia no caso comentado.

Em consequência do supracitado, há uma violação ao conteúdo do princípio da proporcionalidade, uma vez que não é possível vislumbrar compatibilidade entre o meio e o fim almejado pelo ato, que, em tese, deve estar voltado para o interesse da coletividade. De igual modo há violação, já que o ato restringe direito além da medida necessária. De mais a mais, há medida menos gravosa, pois o ordenamento jurídico dispõe de procedimento estabelecido em lei para a cobrança do crédito tributário, que observa os postulados e direitos intrínsecos ao devido processo legal, inclusive com relevantes garantias ao Fisco.

Cumprido destacar que o conteúdo do princípio do devido processo legal dispõe que ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. No caso em tela há privação da propriedade sem o devido processo legal mediante remoção, uma vez que a posse, instituto da propriedade, é violado.

Ademais, considerando que o veículo pode vir a ser objeto de leilão com o objetivo de sanar débitos de IPVA, demais tributos e encargos estabelecidos, há uma contrariedade ao princípio do não confisco, conforme já assinalado.

É necessário mencionar, ainda, que há uma violação ao princípio da legalidade, uma vez que lei em desacordo com a Constituição não possui validade. O princípio da legalidade não se reduz a ideia de lei formal, pois o conteúdo desta deve guardar compatibilidade com os demais princípios orientadores do sistema jurídico, assim como deve visar a concretização dos valores basilares da República Federativa do Brasil e o interesse coletivo.

Não se discute o mérito e legitimidade da cobrança do IPVA, uma vez que este foi instituído em conformidade com o sistema jurídico tributário, tendo como fato gerador a manifestação de riqueza, especificamente a propriedade de veículo automotor, mas, sim, a harmonia entre o sistema jurídico e a regra prevista no CTB que determina a vinculação da expedição do licenciamento anual do veículo ao pagamento do IPVA, tendo em vista, indiretamente, a arrecadação. É necessário ter por certo que a eventual ineficácia ou morosidade do procedimento determinado por lei para a cobrança de crédito tributário não legitima cerceamento de direitos, até porque isso implicaria em uma violação a todo o sistema jurídico.

Dito isto, resta clara a vinculação como meio coercitivo indireto de cobrança de tributo, a denominada sanção política, que por guardar violação a direitos e aos preceitos constitucionais acima apontados é materialmente inconstitucional.

A medida mais eficaz para afastar tal inconstitucionalidade seria a alteração do art. 131, §2, do CTB, mediante processo legislativo regular, retirando do rol de requisitos para a obtenção do licenciamento anual do veículo o pagamento do IPVA.

De outro modo, existe a via judicial para afastar a parte inconstitucional do dispositivo, seja por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade iniciada pelos legitimados fixados pela Constituição, no intuito de ter declarada a inconstitucionalidade da norma com efeitos que vinculam toda a Administração Pública, seja por meio do controle difuso de constitucionalidade.

É válido mencionar que, independentemente do conteúdo violado, todos os esforços devem ser empreendidos no intuito afastar norma jurídica que vai de encontro a efetivação do Estado de Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.
- ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.
- ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Administrativo Descomplicado**. 23. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 3 -21.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro de. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. **Código Tributário Nacional**. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 jul. 2018.
- _____. **Decreto n° 70. 235**, de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Brasília, DF, mar 1972. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 02 jul. 2018.
- _____. **Decreto n° 70. 235**, de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Brasília, DF, mar 1972. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 02 jul. 2018.
- BRITO, Marcelo Ferreira. **Inconstitucionalidade da remoção e da apreensão de veículos por débito de IPVA**. 2015. 55f. Monografia (Bacharel em Direito) – Centro Universitário de Cerrado do Patrocínio, Minas Gerais, 2015.
- CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA: teoria, prática e questões polêmicas**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios Constitucionais Tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Liberdades Públicas**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974.

DAUDT, Gabriel Pithan. As possibilidades da Constituição no âmbito do direito tributário. **Revista da Procuradoria Geral do Estado RS**, Porto Alegre, v.28, n.60, p. 9- 26, jul./dez., 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, v.31, n. 30/31, p. 213-260, abr./out., 1987/1988.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização Tributária: prerrogativas e limites**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2012.

GORDILLO, Augustin. **Princípios gerais do direito público**. tradução de Marco Aurélio Greco. Revisão de Reilda Meira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Fórum, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. rev. atual., até a Emenda Constitucional 71 de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atual. até a EC nº 95, de dezembro de 2016. São Paulo: Atlas. 2017.

NABAIS, José Casalta. **Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELLIN, Ronilde Langhi. **O dever fundamental de pagar tributos: uma análise do artigo 5 da Lei Complementar 105/2005**. 2010. 31f. Monografia (Especialização) – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. 6. ed. rev. atua. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.