

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE**

**ANDRÉ FERREIRA DA SILVA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE NA APREENSÃO DE VEÍCULOS PELO NÃO  
PAGAMENTO DO IPVA**

**ARACAJU  
2018**

**ANDRÉ FERREIRA DA SILVA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE NA APREENSÃO DE VEÍCULOS PELO NÃO  
PAGAMENTO DO IPVA**

Monografia apresentada a Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**ARACAJU  
2018**

SILVA, André Ferreira da.

S586i A Inconstitucionalidade na Apreensão de Veículos Pelo  
Não Pagamento do IPVA / André Ferreira da Silva, 2018.  
54 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração  
e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

ANDRÉ FERREIRA DA SILVA

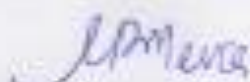
A INCONSTITUCIONALIDADE NA APREENSÃO DE VEÍCULOS PELO NÃO  
PAGAMENTO DO IPVA

Monografia apresentada a Faculdade de  
Administração e Negócios de Sergipe como um  
dos pré-requisitos para obtenção de grau de  
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

Aprovado em 11, 06, 18

BANCA EXAMINADORA



---

Prof. Esp. Matheus Brito Meira  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

Prof. Esp. Marcel Figueiredo Ramos  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



---

Prof. Msc. Patrícia Andréa Cáceres da Silva  
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Aos meus pais por todo amor, confiança e dedicação, e a minha esposa Bruna Andrade, por me amar e acreditar em mim, não me deixando desistir.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiro agradeço ao meu Deus pela minha vida e vida de todos que sempre estiveram ao meu lado, a te senhor, dedico todo o meu esforço, porque reconheço que o senhor sempre me escutou, quando a te clamava pedindo força e sabedoria para poder continuar, muitas vezes enxergava o caminho cada vez mais longo, mas o senhor o encurtou, o senhor sempre foi e será o meu maior inspirador.

Em segundo lugar, dedico esta vitória aos meus pais, Antônio Braz e Irene Ferreira, que com todo o esforço me deram a melhor educação que um filho tem a receber, fazendo sempre muito esforço para dar a mim e a meus irmão o melhor, foram vocês meus pais que me fizeram ser este homem honesto e dedicado a tudo o que faz, é assim que me considero, amo muito vocês.

Dedico também esta conquista a minha esposa, Bruna Andrade, meu único e eterno amor, mulher guerreira e companheira, que sempre esteve ao meu lado, seja nos momentos alegres ou tristes, pois mesmo quando me sentia cansado e estressado, pensando em desistir, ela nunca deixou que isso acontecesse, este título não é só meu, é nosso meu amor.

Agradeço aos meus irmãos, Aldeles, Ivany e Aécio, Deus não poderia ter me dado melhores irmãos do que vocês, aos meus cunhados, Marina, Vinicius e Daiana, que são pessoas ótimas, ao qual faço questão de ter sempre por perto.

Também compartilho esse momento glorioso com meus sogros, Antônio Carregosa e Ana Cristina, que são pessoas malhavidosas, e desde o momento que os conheci sempre me trataram com o maior carinho, deixando em mim o sentimento de um filho.

De forma alguma não poderia deixar de agradecer ao meu cunhado que considero como um irmão, André Andrade, pessoa excepcional, que sempre me ajudou e me inspirou, acredito que sem ele eu não conseguiria ter concluído este trabalho.

À Faculdade Fanese, por abrir suas portas para mim e ter a enorme honra de aprender com alguns dos melhores professores do Estado de Sergipe, principalmente o Professor Matheus Brito Meira, meu orientador, que me deu toda atenção, e apesar dos contratemplos, teve toda paciência comigo.

Por fim, a todos que de alguma forma contribuíram para essa conquista.

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.

*Rui Barbosa*

## RESUMO

O presente estudo tem por objetivo demonstrar as medidas adotadas pelas autoridades de trânsito em relação ao contribuinte, que apreendem veículos pelo não pagamento do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Assim, essa medida é vista como inconstitucional, pois vai de encontro com a Constituição Federal, coagindo o contribuinte a efetuar o pagamento do referido imposto para que ele tenha de volta o seu veículo, quando essa não é a medida correta a ser tomada, sendo manifestadamente arbitrária. Muitas das vezes o atraso no pagamento do imposto não ocorre pela própria vontade do contribuinte, e sim pela situação degradante que nos deparamos todos os dias em nosso país, por isso, a resolução correta a ser adotada para que o contribuinte pague o imposto é através de execução fiscal, pois ela dará direito ao devido processo legal e a ampla defesa.

Palavra-chave: IPVA, inconstitucionalidade, execução fiscal.



## **ABSTRACT**

The objective of this study is to demonstrate the measures taken by the transit authorities in relation to the taxpayer, who apprehend vehicles for non-payment of the Tax on the Ownership of Motor Vehicles (IPVA). Thus, this measure is seen as unconstitutional because it meets the Federal Constitution, compelling the taxpayer to pay the tax so that he has his vehicle back, when this is not the correct measure to be taken, being manifestly arbitrary. Often the delay in paying the tax does not occur by the taxpayer's own will, but by the degrading situation that we face every day in our country, so the correct resolution to be adopted for the taxpayer to pay the tax is through execution, since it will give the right to due process of law and ample defense.

Keyword: IPVA, unconstitutionality, taxexecution

## **LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**ART= Artigo**

**CDA = Certidão de Dívida Ativa**

**CF = Constituição Federal**

**CPC = Código de Processo Civil**

**CRLV = Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos**

**CTB = Código de Trânsito Brasileiro**

**CTN = Código Tributário Nacional**

**DETRAN = Departamento de Trânsito**

**IPVA = Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor**

**LC = Lei Complementar**

**LEF = Lei de Execução Fiscal**

**RE = Recurso Extraordinário**

**STF= Supremo Tribunal Federal**

**STJ = Superior Tribunal de Justiça**

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 ASPECTO GERAL DO IPVA .....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Origem.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquota.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2.1 Fato Gerador.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2.2 Base de Cálculo.....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.3 Alíquota.....</b>	<b>18</b>
<b>2.3 Função do IPVA (Fiscal e Extrafiscal).....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.1 Fiscal e Extrafiscal.....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.2 Função do IPVA .....</b>	<b>22</b>
<b>2.4 Competência e Repartição.....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.1 Competência.....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.2 Repartição.....</b>	<b>24</b>
<b>2.5 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo.....</b>	<b>25</b>
<b>2.5.1 Sujeito Ativo.....</b>	<b>25</b>
<b>2.5.2 Sujeito Passivo.....</b>	<b>26</b>
<b>3. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO – INCONSTITUCIONALIDADE NA APREENSÃO DO VEÍCULO .....</b>	<b>30</b>
<b>4. EXECUÇÃO FISCAL – MÉTODO ADEQUADO PARA COBRANÇA DE IPVA..</b>	<b>40</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>

## 1- INTRODUÇÃO

Os tributos têm origem primitiva, estando sempre em transformação na medida em que a sociedade evolui. Há estudos afirmando que as primeiras expressões tributárias ocorreram de forma voluntária, em forma de presentes.

No Brasil, o tributo iniciou-se com a chegada dos portugueses, tendo como primeira moeda de pagamento o pau-brasil, em seguida o ouro, com a evolução da sociedade os tributos foram se moldando na perspectiva de cada comunidade, sendo criada espécies, base de cálculo, sempre de acordo com a realidade de cada sociedade.

Com a edição da lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional, o legislador definiu o conceito de tributo sendo “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-art. 3º”, aplicando os tributos em uma sociedade diversa das remotas, na qual possui uma realidade mais avançada.

Ademais, o Código Tributário Nacional - CTN, após o advento da Constituição de 1988, deve ter sua interpretação a luz da Constituição Federal, a qual recepcionou o CTN e o que era conflitante com a nova Carta Magna passou a ser inconstitucional, portanto não sendo aplicado.

Para os atuais tributos, a Carta Maior dispõe de princípios que devem ser aplicados e observados no caso concreto, como o princípio da Legalidade, Anterioridade, Isonomia, Progressividade Fiscal, Capacidade Contributiva e princípio do Não Confisco, tais princípios são aplicados em todos os tributos, em especial ao Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA.

Tratando-se de IPVA, vale salientar que os estados brasileiros violam a Constituição Federal, quando realizam a apreensão de Veículos em razão do não pagamento do referido imposto pelo sujeito passivo, gerando um meio de coação para o contribuinte, pois se este não efetivar o pagamento do imposto terá seu bem apreendido pelo poder público.

Diante do contexto delineado há uma indagação a ser feita:

É constitucional a apreensão do Veículo em razão do não pagamento do imposto?

Para buscar essa resposta algumas questões norteadoras se aplicam:

Qual o método constitucional a ser utilizado pelo estado para se cobrar um tributo?

Quais os princípios que orientam o IPVA?

Quais os elementos compõem o IPVA?

A partir dessas questões norteadoras buscar-se-á ao final da pesquisa solução para o problema exposto.

O procedimento de apreender o veículo está, segundo o estado, respaldado no Código de Trânsito Brasileiro - CTB, mais especificamente no art. 230, entretanto, como o CTN deve ser analisado tendo como base a Constituição Federal, o CTB também deve ser interpretado à luz da Constituição Federal e os artigos conflitantes devem ser considerados inconstitucionais, sendo assim o respaldo do estado é ilegal, uma vez que a Constituição veda qualquer meio de confisco para pagamento de tributo

Os estados brasileiros realizam a apreensão do veículo por ser um método mais célere em se obter os recursos financeiros, já que o método legal, constitucional a ser usado é mais moroso, no entanto, a morosidade deve ter como responsável o próprio estado, haja vista pela insuficiência de procuradores para mover a execução, bem como pelo judiciário que nos atuais dias está abarrotado de processos, nesse sentido é evidente que é humanamente impossível cobrar dos contribuintes inadimplentes e o estado obter uma resposta imediata.

Além disso, quando o veículo é apreendido o contribuinte não paga somente o imposto, incide sobre este todos os gastos que o estado teve na apreensão, como guincho, aluguel do pátio, sendo assim encarece mais os custos do contribuinte, entretanto por outro lado, o estado recebe um pouco mais.

Diante dessas considerações, fica claro a relevância do tema no âmbito acadêmico, pois trata-se de uma matéria na qual repercute em toda a sociedade por que atinge a situação financeira do contribuinte, além disso, a carga tributária nacional é muito elevada fazendo por onde as pessoas contribuam ainda mais com impostos, sendo que deverá buscar sempre uma justiça fiscal.

Contudo, a relevância no meio acadêmico acontece por que cria uma possibilidade de estudos e análises aprofundadas sobre a violação do princípio do não confisco no IPVA.

Outrossim, a relevância jurídica incide sobre a possibilidade de propor alteração legislativa que elimine todas as controvérsias existentes no objeto descrito, bem como conscientizar os estados a não proceder desta maneira, buscando o meio jurídico adequado para que possa facilitar o pagamento do imposto

Analisar os aspectos que envolvem o IPVA esclarecerá aos contribuintes os parâmetros estabelecidos para que sejam considerados sujeitos passivos da obrigação tributária.

O trabalho será desenvolvido a partir de uma pesquisa qualitativa, que buscará tutelar o princípio do não confisco que serve ser aplicado por conta de dívida na apreensão de veículos do imposto estudado, amparado por normas existentes no nosso ordenamento jurídico, o método a ser utilizado na elaboração do trabalho é o hipotético-dialético partindo da constitucionalidade do princípio debatido, almejando assim a um benefício para a sociedade através da justiça fiscal.

Além disso, a pesquisa será realizada através de fontes primárias do direito, como legislação pertinente, bem como livros doutrinários e jurisprudências dos tribunais e súmulas.

No primeiro capítulo, veremos o aspecto geral do IPVA que está subdividido em fato gerador, base de cálculo e alíquota; função fiscal ou extrafiscal; competência, arrecadação, repartição; sujeito ativo e passivo.

Por conseguinte, o capítulo segundo explanará sobre a violação ao princípio do não confisco e a inconstitucionalidade na apreensão do veículo.

Em seguida, o terceiro capítulo irá esclarecer sobre a execução fiscal como método adequado para cobrança de IPVA.

E o último capítulo trará considerações finais.

## **2–ASPECTO GERAL DO IPVA**

### **2.1 Origem**

A origem do IPVA se deu através da antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), ao qual foi criada em 1969 para ser cobrada anualmente através da União e repartida entre os Estados para que ocorresse a manutenção das rodovias, essa taxa na verdade era um imposto que tinha basicamente incidência sobre a propriedade de veículos automotores com base no valor e na origem do veículo, com o passar do tempo, como a maioria das rodovias já estavam praticamente construídas, a cobrança desta taxa já não estava tendo tanto sentido, foi aí então que se fez necessário dar uma melhor ênfase a esse imposto, assim, no ano de 1985, através da emenda 27/85 foi criado o IPVA e mais tarde ratificado pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988, com o objetivo de arrecadar receitas para os Estados, daí então caracterizando sua função fiscal.

Com o surgimento do IPVA, houve algumas mudanças, sua destinação já passou a não ser mais a mesma, a fonte de cobrança, ou seja, o fato gerador seria a propriedade de veículos automotores, mas não somente por isso, mas também pelo fato de que a propriedade de veículo, causava na sociedade um ato revelador de riqueza e de capacidade contributiva.

Assim, a destinação da arrecadação do referido imposto não seria especificamente para construção e manutenção das rodovias como ocorria na TRU, passando dessa forma a ser objeto de livre distribuição orçamentária, sendo utilizada de acordo com a aprovação de proposta orçamentária anual, ficando dessa forma desafetada de qualquer fim específico. Como já explanado, o IPVA passou a ser exigido em 1º de janeiro de cada ano, como explica Hugo de Brito Machado (2015, p. 413):

O imposto poderá ser exigido em 1º de janeiro de cada exercício, sendo devido no local em que o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (automóveis), independentemente do local do domicílio do proprietário ou possuidor.

## 2.2 Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquota

### 2.2.1 Fato Gerador

O Fato Gerador é um pressuposto exigido para que ocorra a incidência de um tributo, é o ponto central da incidência do tributo, uma vez que é a materialização de hipótese de incidência do tributo, considerando que a hipótese de incidência ocorre abstratamente, sendo efetivada concretamente quando o sujeito passivo pratica o fato gerador.

Quando há a pratica do fato gerador, surge concomitantemente uma obrigação tributária, que pode ser a obrigação tributária principal e acessória, esclarece Claudio Carneiro (2016, p. 502):

O fato gerador é um instituto típico do Direito Tributário, que se origina como uma situação hipotética prevista pelo legislador (transformada em lei), que, uma vez ocorrida, deixa de ser abstrata para ser concreta, enquadrando-se na tipicidade tributária, e gerando para quem a praticou o dever de pagar tributos.

Com o advento da lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional - CTN, houve definição do fato gerador para a obrigação tributária principal e acessória, a primeira trata-se de situação necessária já definida por lei, tendo previsão no art. 114 do Código Tributário Nacional - CTN, a segunda, art. 115 do CTN, é aquela que exige uma obrigação diversa de pagamento de tributo.

A obrigação tributária principal é aquela decorrente de lei, sendo portanto o pagamento propriamente dito do tributo ao estado, incluído as multas e juros que fazem parte da obrigação principal, e seu fato gerador ocorre na situação definida por lei, para o professor Ricardo Alexandre (2013, p.262) as situações suficientes que precisam estar presentes, são requisitos suficientes, para o surgimento da obrigação tributária principal.

Noutro giro, a obrigação acessória é independente da obrigação principal, sendo um múnus de apresentar documentos, o CTN em seu dispositivo 115 aduz que "Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure



obrigação principal”, neste sentido exemplifica a professora Juliana Frederico Fontes (2013, p. 122), que uma empresa deve entregar a declaração de Imposto de Renda dentro do prazo, para Luciano Amaro (2014, p. 276), a obrigação principal e a obrigação acessória sucede de legislação tributária, elencando que essas obrigações pode não estar apenas em lei, mas em ato de autoridade que se enquadre.

Outrossim, o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, ocorre com a incidência do imposto na propriedade, mesmo que o veículo não esteja em uso o tributo incidirá normalmente, uma vez que a hipótese de incidência ocorre com a propriedade, sendo indiferente o uso do veículo.

Importante ventilar que, há uma exceção na incidência do IPVA, no tocante as montadoras e revendedoras de veículos, estas não detém a obrigação de arcar com o tributo, tendo em vista que não tem o direito de uso, além disso, não são especificamente proprietárias, apenas produzem para a venda, neste sentido ensina o mestre Hugo de Brito Machado (2015, p.395)

O fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Não é sujeição ao poder de polícia ao qual é submetido o usuário do veículo, como acontecia com a Taxa Rodoviária Única, por ele substituída. Mas a propriedade, sem o direito de uso do veículo na finalidade para a qual é produzido, não consubstancia o fato gerador do imposto. A não ser assim as fábricas, e empresas revendedoras, seriam obrigadas a pagar o imposto na condição de proprietárias de veículos automotores.

Corroborando com este entendimento o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul na Apelação Cível AC 70047260476, assegurou que o Fato Gerador do IPVA é a propriedade do veículo e não a sua utilização.

Portanto, o fato gerado do IPVA é a pessoa ser proprietária de veículo automotor, carro ou motocicleta, independentemente se vai usufruir deste ou não.

O Elemento Temporal do fato gerador do IPVA é anual, ocorre sempre no dia 1º de janeiro de cada ano ou uma data estabelecida pela legislação estadual, quanto ao veículo novo poderá incidir o IPVA no momento da aquisição e se for importado na data do desembaraço aduaneiro.

### 2.2.2 Base de Cálculo

A base de cálculo é uma grandeza econômica, sendo que é aplicada sobre esta uma porcentagem, alíquota, para quantificar o fato gerador para se alcançar o valor a ser pago do tributo pelo sujeito passivo. No IPVA a base de cálculo é o valor venal do veículo ou preço comercial da tabela.

Não obstante a incidência do IPVA ocorrer sobre veículo automotor, surgiram grandes debates sobre o objeto de incidência deste imposto, uma vez que os estados com uma interpretação *lato sensu* do texto constitucional, passaram a tributar tendo como fato gerador a propriedade de embarcações e aeronaves considerando que os mesmos são automotivos.

Após as divergências existentes no tocante ao alcance da incidência do IPVA o Supremo Tribunal Federal – STF, em decisão no Recurso Extraordinário – RE 134.509/AM e 255.111/SP, sedimentou o entendimento no sentido de que não incidi IPVA em embarcações e aeronaves, vejamos:

EMENTA: IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (RE 134509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP-00364)

EMENTA: IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (RE 255111, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-12-2002 PP-00060 EMENT VOL-02095-02 PP-00343)

Este julgamento teve como análise uma interpretação histórica do IPVA, o relator do acórdão o douto Ministro Sepúlveda Pertence, com a cognição do parecer do Ministério Público Federal, verificou que o referido imposto foi criado em substituição a antiga Taxa Rodoviária Única, de modo que o legislador a época da criação da taxa possuía a intenção em tributar veículos que transitavam por via terrestre, razão pela qual o novo imposto deverá ser interpretado em harmonia com a taxa extinta, portanto o IPVA incidirá apenas em veículos terrestres.

Posteriormente o Supremo Tribunal Federal reafirmou sua jurisprudência no RE 379.572, do estado do Rio de Janeiro, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, quando declarou a não recepção do inciso II do art. 5º da lei nº 948/85 do referido estado.

Isto posto, é pacífico nos tribunais superiores que o IPVA somente incide nos veículos automotivos terrestres, sendo ilegal a cobrança sobre aeronaves e embarcações.

### 2.2.3 Alíquotas

As alíquotas são percentuais aplicados a uma base de cálculo para que alcance o valor a ser pago de um tributo pelo sujeito passivo, o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 139) ensina que as alíquotas são uma relação entre a expressão quantitativa, do fato gerador e o valor do tributo a ser pago.

Importante destacar que, nem sempre as alíquotas estarão expressas na forma de porcentagem, uma vez que há as alíquotas específicas, estas usadas remotamente, não se atentam especificamente com o valor do objeto tributado, mas com a quantidade do objeto.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, passou a ter alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, em observância ao dispositivo 155, §6º da Constituição Federal, inserido pela EC nº 42/03, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre  
 III - propriedade de veículos automotores  
 § 6º O imposto previsto no inciso III  
 I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal

Nesse ínterim, os Estados-Membros poderão, exercendo sua competência plena expressamente autorizada pela Constituição Federal no art. 24, § 3º, uma vez que não há Legislação Federal que verse sobre IPVA, fixar alíquotas sobre IPVA observando o disposto do 155, §6º da Carta Maior.

As alíquotas para o referido imposto podem ser seletivas, tendo em vista que a Constituição Federal no art. 155, §6º, II autoriza as alíquotas seletivas em função do tipo e utilização do automóvel.

A seletividade pode ser aplicada de diversas possibilidades, no Estado de São Paulo, por exemplo, a seletividade ocorre em função do tipo do veículo, tendo 1,5 % para veículo de carga, tipo caminhão, 2% para ônibus e microônibus, 3% para Veículos movidos a álcool, gás natural ou eletricidade e 4% para os demais veículos, já o estado de Sergipe, segundo Decreto Nº 29684 de 10 janeiro de 2014, que regulamenta a Lei nº 7.655 de 17 de junho de 2013 a seletividade é prevista como 1% para ônibus, microônibus e caminhões e de 2,5% para os demais veículos.

Contudo, os Estados-membros, com a tese fundada no princípio da Capacidade Contributiva e no princípio da seletividade aplicavam alíquotas maiores ao veículos que advinham de outros países, veículos importados, porém, esta tese foi acertadamente refutada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, uma vez que o princípio da Capacidade Contributiva previsto no art. 145,§1º da CF, prevê alíquotas maiores em razão do valor venal do veículo, notadamente o STJ no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10.906 do Rio de Janeiro, assentou o entendimento que a aplicação de alíquotas maiores para veículos importados viola o princípio da isonomia, bem como o art. 153 da Constituição Federal:

**TRIBUTÁRIO - IPVA - ALÍQUOTA - CARRO IMPORTADO.**

A Constituição Federal, artigos 150 e 152, proíbe os Estados de estabelecer alíquotas diferenciadas do IPVA para carros importados. Recurso provido.

(RMS 10.906- RJ, Relator(a): Min. Garcia Vieira, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Garcia Vieira, T1 Primeira Turma, julgado em 02/05/2000, DJ 05-06-2000)

Outrossim, além do princípio da seletividade poderá ser aplicado o princípio da progressividade, uma vez que não há óbice na Constituição Federal, ao contrário, pois aduz que os impostos sempre que possíveis devem ser progressivos, as alíquotas progressivas ocorrem quando se alarga a base de cálculo.

Sendo o IPVA um imposto com função fiscal, não há razão para que não seja progressivo, considerando que os impostos como IPTU, IR que possuem função fiscal podem ser progressivos, assim ensina o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.395)

Do ponto de vista da justiça fiscal, melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas acentuadamente progressivas em função da utilidade e do

valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo.

Ressalta ainda o professor Eduardo Sabbag (2008, p. 417) que:

Frise-se que tal progressividade não explicita no texto constitucional, como o é para o IPTU, IR e ITR, parecendo-nos mais o IPVA um imposto que se sujeita à extrafiscalidade, assumindo função regulatória, do que, propriamente, um gravame progressivo.

Data Vênia, ao ilustre professor Eduardo Sabbag que realizando uma interpretação restritiva da Constituição Federal, afirmar que, por não haver expressamente autorização para a progressividade no IPVA o imposto se sujeita a função extrafiscal, entretanto a Carta Magna deve ser interpretada sistematicamente, analisando seus princípios e seu objetivo, o art. 5º, II do referido diploma legal aduz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, se não há óbice na Constituição sobre a aplicação da progressividade no IPVA, não há razão para não ser aplicada, bem como afirmar sua extrafiscalidade pela ausência de texto constitucional.

Além disso, a aplicação de alíquotas progressividade é causa de justiça fiscal, buscando uma equiparação para aqueles que possuem riquezas diversas, neste sentido ensina Francesco Tesouro (2017, p. 91);

O Princípio da Progressividade indica que o sistema tributário não tem apenas o propósito de fornecer meios financeiros ao estado, mais tem também funções redistributivas, para a realização dos fins de justiça social definidos pela Constituição.

Ademais, o art. 145, §1º da Carta Magna colaciona o princípio da Capacidade Contributiva, aduzindo que o sujeito passivo que possui condições elevadas deverá arcar com o valor do tributo maior, este fenômeno ocorre em razão da progressividade, vale esclarecer que poderá ser aplicado as alíquotas seletivas concomitantemente com as alíquotas progressivas, assim explana Luciano Amaro (2014, p. 163):

Com efeito, as atividades econômicas do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica.

As alíquotas podem ser seletivas no sentido do tipo do veículo, como aplicar uma porcentagem para veículos comuns, uma outra porcentagem para veículos como caminhão, assim dentro da seletividade pode incidir a progressividade aumentando o valor das alíquotas para veículos comuns com valores diversos, quem possui veículo com valor elevado será aplicado uma alíquota mais alta, objetivando assim o princípio da Capacidade contributiva de que quem possui mais riquezas pagará valor do tributo maior.

Em Sergipe existe progressividade de 2,5% para veículos com valor venal de até R\$ 120.000,00 e acima desse valor a alíquota passará a ser 3%.

Vale ventilar que ao se aplicar alíquotas progressivas os Estados-Membros passará a obter uma maior arrecadação financeira, uma vez que ao se aplicar alíquotas diversas em uma base de cálculo maior, encontrará um valor superior do que se aplicar alíquota fixa.

## **2.3 Função do IPVA (fiscal X extrafiscal)**

### **2.3.1 Fiscal e Extrafiscal**

Fiscalizar significa assegurar se a administração pública está ou não cumprindo suas obrigações legais para com a sociedade, arrecadando as receitas públicas e promovendo sua destinação correta, com isso, faz-se necessário mencionar a função de cada tributo para a qual é destinado. A função fiscal almeja angariar recursos financeiros diretamente para o Estado, assim nos ensina a professora Juliana Frederico Fontes (2013, p.42): “Fiscal é a função arrecadatória, isto é, a natural utilização da tributação como instrumento da arrecadação das receitas necessárias ao custeio das atividades do Poder público”.

Embora, por muito tempo os tributos tivessem sua destinação principal de arrecadar finanças para o Estado, é importante destacar que hoje este não se torna o seu objetivo principal, tendo em vista que o mesmo também é arrecadado para

patrocinar afazeres não propriamente do Estado, onde sua utilização é evidentemente ampliada para diversas outras atividades econômicas.

Desde tempos mais antigos percebemos que os tributos objetivam sua utilização na interferência das atividades econômicas, mas nos dias de hoje, como já mencionado, sua utilidade raramente se dá com o objetivo de arrecadar, ou seja, sua utilidade também é regulada, aumentando ou diminuindo procedimentos e atividades a depender de sua utilidade, a este mecanismo é dado o nome de função extrafiscal, assim explica a professora Juliana Frederico Fontes (2013, p.42):

Extrafiscal é a função regulatória que alguns tributos assumem, em razão da sua utilização com finalidade adicional, que é a de incentivar ou desestimular determinadas atividades, onerando ou desonerando operações, bens ou serviços.

Se pegarmos alguns exemplos de produtos industrializados, perceberemos que o IPI dos produtos, supérfluos ou nocivos a saúde, são tributados de forma diversa dos demais, com uma imposição mais gravosa.

Contudo, é notório que a função extrafiscal tem interferência no domínio econômico, assim explica Hugo de Brito Machado (2015, p.69): “Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.

### **2.3.2 Função do IPVA**

A função do IPVA é fiscal, uma vez que a receita arrecadada deste imposto é utilizada para o funcionamento da máquina pública, para o estado realizar investimento nas áreas que entender necessário.

Todavia, a função fiscal do IPVA é afastada quando há diferentes alíquotas em razão do combustível do veículo, nessa perspectiva a função do referido imposto torna-se extrafiscal, assim leciona o professor Ricardo Cunha Chimenti (2006 p.195): “A função primordial é fiscal, embora possa ser anotada uma função extrafiscal quando verificada a diferença de alíquota em razão do tipo de combustível utilizado pelo veículo”.

Corroborando com este mesmo entendimento Hugo de Brito Machado (2015, p. 395) exemplifica que a extrafiscalidade do IPVA ocorre quando há a alíquota divergente em razão do combustível do veículo.

Destarte que, ocorre a função extrafiscal no IPVA quando o estado fomenta a venda de veículo que utilizam combustível que não agride o meio ambiente visando assim a sua proteção, já que a função extrafiscal é meramente regulatória, reduz a alíquota para este tipo de veículo para aumentar as vendas, leciona kiyoshiHarada (2010, p. 430):

A distinção de alíquota em função do tipo de combustível utilizado (gasolina, ou gás, álcool e eletricidade ou combinação entre eles) tem fundamento no poder ordinatório do estado por via do IPVA, visando a proteção do meio ambiente.

## **2.4 Competência e Repartição**

### **2.4.1 Competência**

A competência para legislar acerca do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA é dos Estados, tal competência é atribuída pelo art. 155, III da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre  
III - propriedade de veículos automotores

Os Estados poderão exercer sua competência legislativa plena, uma vez que não há norma federal que trata sobre o referido imposto, sendo apenas observado o valor mínimo das alíquotas que é fixada pelo Senado Federal, conforme art. 155, §6º, I da Carta Magna, assim elenca o professor Eduardo Sabbag (2008, p.413): “Todavia, não existem normas gerais relativo ao IPVA, podendo os estados e Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena (art. 24, §3º da CF)”, porém até o momento esta alíquota mínima não foi fixada.



## 2.4.2 Repartição

O Legislador Constituinte ao elencar as receitas tributárias, valores oriundos de pagamento de tributo, priorizou pela repartição de alguns impostos entre os entes federados, tal instituto consiste no rateio para os entes menores de parte da arrecadação dos entes maiores, assim sendo a União reparte sua arrecadação com os Estados e municípios situados em seu território, vale esclarecer que em hipótese alguma é permitido que um ente menor reparta sua arrecadação com os entes maiores.

Insta ventilar que há duas espécies de repartição constitucional de receitas tributárias sendo a repartição direta e a repartição indireta, a primeira trata-se quando o ente federado beneficiário recebe parte da arrecadação sem qualquer intermediário de forma direta, a segunda espécie ocorre na medida que as receitas a serem repartidas estão destinados a cota do fundo de repartição dos municípios ou em outro fundo constitucional.

Desse modo, a repartição direta esta prevista nos art. 153, §5º, 157 e 158 da Constituição Federal, a repartição indireta quando relativas aos fundos de repartição tem sua previsão constitucional no dispositivo art. 159, I, *a*, *b* e *c* ou sendo compensatória no art. 159, II da Carta Maior.

Isto posto, o IPVA possui cinquenta por cento (50%) do seu valor repartido do Estado para o Município em que o veículo está licenciado com fulcro no art. 158, III da CF, *in verbis*:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

Corroborar com esse entendimento o professor Luciano Amaro (p. 117):“Quanto aos impostos estaduais, há o rateio do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), cabendo 50% aos Municípios (art. 158, III, CF).”

Em vista disso é nítido que o legislador constituinte foi sutil ao observar a repartição de receita tributária, uma vez que se não houvesse a repartição haveria uma grande concentração de recursos com apenas um ente federado em detrimento dos outros, destacando a União que recebe receita de todo o país.

## **2.5 Sujeito ativo e sujeito passivo**

### **2.5.1 Sujeito ativo**

Sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento, assim diz o art. 119 do CTN. Quando falamos em sujeito ativo, nos referimos a parte credora da relação jurídica tributária representada pelas pessoas jurídicas de direito público, responsáveis por arrecadar ou fiscalizar tributos, desse modo há os sujeitos ativos diretos, que são os entes tributantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

É notório que a competência para instituir tributo é indelegável, mas sabemos também que a capacidade para exigir determinado tributo pode ser exercida diretamente pelo ente tributante, como pode ser delegada a outra pessoa.

Há várias divergências ao afirmarem que as pessoas jurídicas de direito privado e pessoas naturais podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária, a elas, podem sim, ser remetidas a atribuição de arrecadar determinado tributo, mas não de exigir o seu cumprimento, pelo fato de não poderem promover a execução fiscal, assim explica o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.143):

As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução.

Visto isso, enxergamos que as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não tem condições de promover a execução fiscal e nem a inscrição em dívida ativa, pelo fato de isso ser de competência do ente público. A eles pode ser atribuído poder de arrecadar o tributo e não de exigi-lo.

Sujeito ativo é pessoa indicada para promover a instituição, arrecadação e fiscalização de tal imposto. Portanto, é notório que o Sujeito Ativo do IPVA são os entes tributantes, Estados e o Distrito Federal, pois compete a eles instituir e arrecadar o referido imposto, assim confirma a Constituição Federal em seu Art. 155, III, *in verbis*: "Art. 155 - *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores*". Importante destacar que o sujeito ativo nem sempre será o mesmo, pois isso ocorrerá sempre que o veículo for transferido do Distrito Federal ou de um Estado para outro.

### **2.5.2 Sujeito Passivo**

Embora saibamos que o sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária que tem de arcar com essa obrigação perante o credor, ou seja, o sujeito ativo, vale destacar que há dois tipos de sujeito passivo, o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória, onde o primeiro é obrigado a pagar tributo ou penalidade pecuniária e o segundo é a pessoa obrigada a prestação que seja positiva ou negativa não, pecuniária.

A depender da relação que o sujeito passivo tenha com o fato gerador, ele pode ser caracterizado como contribuinte, que tem relação pessoal e direta com a obrigação, ou pode ser responsável, que mesmo sem ter relação pessoal com fato gerador, sua obrigação decorre de dispositivo legal, assim determina o art. 121, parágrafo único, I, II da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. Sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - Responsável, quando, sem intervir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em relação ao IPVA o sujeito passivo, ou seja, contribuinte, é o proprietário do veículo automotor ou pessoa em que o veículo esteja devidamente licenciado. Há quem diga que os veículos adquiridos através de alienação fiduciária, o contribuinte do IPVA seria a instituição financeira até a devida quitação, levando ao entendimento que o adquirente não seria o responsável por arcar com o IPVA até que essa quitação do veículo esteja totalmente satisfeita, mas esse entendimento não se faz absolutamente correto, pelo fato de existir o termo alienação fiduciária, dessa forma, a pessoa que adquiriu através de alienação fiduciária é sim o real responsável de dar quitação ao IPVA, assim explana Hugo de Brito Machado (2015, p. 397):

O fato gerador do IPVA, na verdade, é a propriedade do veículo; mas como tal se há de entender o direito de usar e gozar do bem, ainda que limitado esteja o direito de dispor do mesmo, em razão da denominada alienação fiduciária em garantia.

Outrossim, há proprietários de veículos que não são obrigados a arcar efetivamente com o valor do IPVA, uma vez que é atribuída a estes pela Constituição Federal imunidade tributária, denominada de imunidade recíproca contida no art. 150, VI da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

A imunidade recíproca veda a instituição de imposto dos entes federados uns sobre os outros, ou seja, o estado não pode cobrar imposto da união, nem do município, bem como estes não poderão cobrar impostos de sua competência do estado, leciona o professor Hugo de Brito Machado (2015, p.288):

[...] As entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias.

Vale destacar que, a imunidade recíproca não alcança as Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista, uma vez que estas exploram atividade econômicas, pois se assim fossem ocasionaria um desequilíbrio econômico em relação as empresas privadas do mesmo setor, o professor Hugo de Brito (2015, p. 288) leciona que a imunidade não se aplica ao patrimônio, a renda e serviços relacionados com a exploração econômica, cuja norma aplicada é a de empreendimentos privados.

O professor Eduardo de Moraes Sabbag (2008,p.56), ensina que:

Desse modo, estamos que as empresas públicas e as sociedades de economia mista deverão recolher os impostos, como regra, ressalvado o caso de desempenharem atividade na função exclusiva do estado, que lhes dá o manto protetor da imunidade.

A imunidade recíproca está amparada pelo princípio federativo, não podendo haver uma federação sem que haja a imunidade recíproca, o amparo legal está na própria constituição Federal no art. 60, §4º, I que dispõe: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de estado”, nessa esteira o Ministro Mauricio Corrêa do Supremo Tribunal Federal no AgRg 174.808, afirmou que: “É uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado Brasileiro e pela autonomia dos Municípios”.

Vale destacar que a imunidade elencada no art. 150, IV veda a cobrança entre os entes federativos de Impostos, não estando colacionados no dispositivo as taxas ou outra espécie de tributo, corroborando com este entendimento o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, declarou a ausência de imunidade contida no art. 150, IV da CF, em virtude da cobrança de Taxa de coleta de resíduos sólidos do Município do Recife em face da União:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. TAXA DE COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE IMUNIDADE RECÍPROCA. UNIÃO. CABIMENTO. - O caso dos autos é de embargos à execução através da qual a União requer o reconhecimento da nulidade da CDA e, alternativamente, no mérito, que seja reconhecida a inconstitucionalidade do objeto da execução (taxa de limpeza pública). - Afastada a alegação de nulidade da

CDA, vez que a informação constante em citado título executivo, quanto à especificação do tributo ("taxas imobiliárias"), é suficiente para sua exigibilidade, já que a única taxa prevista no Código Tributário do Recife (art. 62 a art. 67) é a de limpeza pública. - O STF declarou a constitucionalidade da taxa de serviço de limpeza pública, pacificando dita questão, inclusive, em sede de recursos sujeitos à repercussão geral (RE 576321/SP), por considerá-la serviço específico e divisível, quando destinadas à coleta, remoção e tratamento ou destinação de resíduos provenientes de imóveis, desde que dissociados de outros serviços públicos de limpeza, a exemplo da limpeza e manutenção de logradouros e bens públicos. - No caso específico do Município do Recife, o fato gerador da taxa de limpeza pública (TLP) é, exclusivamente, a prestação de serviços de coleta e remoção de lixo (art. 62, do Código Tributário Municipal), estando dissociada, portanto, da limpeza de ruas e logradouros públicos, motivo pelo qual indigitado tributo é constitucional sob o entendimento do STF (Súmula Vinculante 40). - A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF, não engloba as taxas, mas apenas impostos, motivo pelo qual é cabível a cobrança da União da taxa de coleta de resíduos sólidos instituída pelo Município do Recife através da LC 16/98. - Matéria pacificada pelo STF (RE 613287 AgR, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 02/08/2011, DJe-159 DIVULG 18-08-2011 PUBLIC 19-08-2011 EMENT VOL-02569-02 PP-00273). - Precedentes desta Turma em caso idêntico (PROCESSO: 00135832220114058300, AC549308/PE, RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO WILDO, Segunda Turma, JULGAMENTO: 13/11/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 22/11/2012 - Página 233; PROCESSO: 200883000142577, AC547290/PE, RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO BARROS DIAS, Segunda Turma, JULGAMENTO: 25/09/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 04/10/2012 - Página 451). - Apelação da União não provida. (TRF-5 - AC: 200983000167013, Relator: Desembargador Federal José Eduardo de Melo Vilar Filho, Data de Julgamento: 19/03/2013, Segunda Turma, Data de Publicação: 25/03/2013).

Ademais, o art. 150, VI, não poderá sofrer modificações, nem mesmo por emenda, uma vez que cuida-se de pacto federativo e este é tratado como sendo uma Cláusula Pétreia.

### **3- VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO – INCONSTITUCIONALIDADE NA APREENSÃO DO VEÍCULO**

O Direito Tributário tem sua regulamentação por leis complementares como a lei nº 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional, dentre outras leis infraconstitucionais, além de estar compatível com a Constituição Federal, todas as normas, atos, decretos tributários devem estar em consonância com a Carta Magna.

Neste sentido, os princípios constitucionais devem incidir sobre o Direito Tributário, a Carta Magna colaciona princípios como o da Legalidade previsto no art.150, I, Progressividade, Anterioridade Anual art. 150, III, “b”, Nonagesimal art. 150, III, “c”, Princípio do não confisco previsto no art. 150, IV.

O Princípio da Legalidade dispõe que tributo algum pode ser aumentado sem que lei o estabeleça, bem como somente pode ser exigido em virtude de lei, este princípio se encontra presente no Art.150, I, da constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Para que seja criado um tributo é necessário identificar todos pontos necessários de uma situação fática que obrigue o contribuinte a efetuar o pagamento de determinado tributo, desta forma exemplifica o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 33):

Assim a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a identificação da base cálculo e alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo;(c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão da vontade.

Não só estes meios devem estar presentes dentro da lei instituidora do tributo, mas diversos outros, ainda corroborando com esta ideia, Hugo de Brito Machado (2015, p. 33).

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o consequente mandamento. Descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.

É necessário explanar que este princípio confirma que toda e qualquer contribuição tributária do sujeito passivo terá como base a lei, e não o que determina o administrador público, desta forma, melhor explica Luciano Amaro (2014, p. 134):

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Contudo, é correto afirmar que este é um dos princípios mais importantes presentes em nosso ordenamento jurídico, pois disciplina toda e qualquer norma para que seja aplicada no tempo e forma correta.

O princípio da Progressividade consiste em variação de alíquota quando há alargamento da base de cálculo, com isso, ele tende a obrigar o pagamento a maior de pessoas que tenham condições financeiras mais estabelecidas, este princípio se encontra no Art. 145, § 1º da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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



Com base no referido artigo, é notório explicar que quem tem mais pagará a mais, pois, não seria justo com o contribuinte pagar alíquotas com valores iguais aos contribuintes em condições manifestadamente superiores.

O Princípio da Anterioridade veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que foi criada a lei, quando o Tributo é cobrado 90 (noventa) dias após a sua criação é em observância ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, como dispõe o Art. 150, III, “b”, “c” da CF, in verbis:

Art. 150. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Toda cobrança de tributos está ligada ao exercício financeiro que acontece anualmente, ou seja, tem início em 1º de janeiro e finda no dia 31 de dezembro de cada ano. Com base nisso, uma lei não pode cobrar imposto majorado no mesmo ano ao qual tenha entrado em vigor, ocorrendo de sua cobrança ser exigida a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

Este princípio tem uma boa aplicabilidade em relação aos tributos, possibilitando o Estado de majorá-los no momento oportuno, e não surpreendendo o contribuinte com novas cargas tributárias no mesmo ano de sua entrada em vigor, assim explica melhor Kiyoshi Harada (2010, p. 362):

De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Logo em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar

tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Já a noventena se aparenta como uma dilação, para que se possa dar início a satisfação dos créditos tributários, assim explana KiyoshiHarada (2010, p. 362):

A chamada noventena não chega a ser um princípio tributário; ela se assemelha a um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, para o início de resgate de importâncias mutuadas. A noventena não assegura direito algum à imutabilidade da legislação tributária material, implicando instituição de novo tributo ou sua majoração no decurso do ano de exercício fiscal, pois, em tese, quatro aumentos-surpresa poderão ocorrer.

Por fim é defeso utilizar tributo com efeito confisco – Princípio do não confisco.

Tratando-se de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, importante salientar o princípio do não confisco previsto no art. 150, IV da CF, *in verbis* :

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

O princípio do não confisco consiste em que é defeso ao estado utilizar um tributo com efeito confiscatório, quando o valor do produto é quase igual ao valor do imposto que impossibilita a compra deste, além disso, não pode o estado apreender mercadoria ou bem para que o contribuinte possa arcar com o tributo, para o professor Ricardo Alexandre (2013, p. 122) o conceito de confisco é indeterminado, sujeitando-se a algo subjetivo, afirmando que é expresso em cláusula aberta, neste sentido leciona o professor Eduardo de Moraes Sabbag (2008, p. 44):

Proibi o postulado na vedação da confiscabilidade a instituição de quaisquer tributos com caráter de absorção substancial da propriedade privada, sem a correspondente indenização. O tributo é

inexorável, mas o “poder de tributar” não deve ser o “poder de destruir” ou de aniquilar o patrimônio do sujeito passivo.

Esclarece o mestre Kiyoshi Harada (2010, p. 368):

Finalizando, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinada em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

Destarte que, quando um veículo é apreendido por não está com o IPVA saldado (pago), o ato de apreensão é inconstitucional, uma vez que viola o dispositivo 150, IV na Constituição Federal, para o professor Ricardo Alexandre (2013, p.121) o efeito confiscatório poderia ser denominado de princípio da razoabilidade, corrobora com este entendimento a professora Juliana Frederico Fontes (2013, p. 93):

Referido princípio é categórico ao garantir que o tributo, ao ser instituído, não poderá ser excessivamente oneroso, ao ponto de destruir a sua própria fonte ou para absolver (expropriar), total ou quase totalmente, o patrimônio do contribuinte. Assim, a tributação deve ter um limite “razoável”.

Neste sentido, esclarece Hugo de Brito Machado (2015, p. 41):

A Constituição Federal estabelece que é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributos com efeito de confisco. Não obstante seja sublemático o entendimento de que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.

Neste íterim, fica evidente que o Estado não pode por meio do poder de polícia agir arbitrariamente, apreendendo veículo, pois estaria violando direitos constitucionais do individuo, bem como o ato está colidindo com a Constituição Federal.

Vale esclarecer que a apreensão do veículo é inconstitucional quando está relacionado ao pagamento direto do tributo, IPVA, não ocorre a inconstitucionalidade quando a apreensão é ocasionada em virtude de falta de pagamento do licenciamento e seguro.

Importante distinguir a taxa de licenciamento, do seguro DPVAT e do IPVA, o primeiro é uma taxa da qual é exigida anualmente para que o veículo possa circular com segurança nas estradas brasileiras, além de ter um objetivo ambiental, uma vez que procura garantir que os veículos circulem nas cidades cumprindo os limites de poluição, o segundo é o seguro por Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre – DPVAT, criado pela lei 6.194/74, visando indenizar pessoas que sofreram acidentes de trânsito causados por veículos motorizados, por último o IPVA é um imposto que incide para os proprietários de veículos automotores terrestres.

Não obstante, que há inconstitucionalidade na apreensão do veículo por falta de pagamento do IPVA, o efeito confiscatório somente pode ser apreciado pelo poder judiciário, assim afirma o professor Ricardo Cunha Chimenti (2006, p. 56): “O caráter confiscatório do tributo é analisado pelo judiciário no caso concreto e deve considerar a carga tributária decorrente da totalidade dos tributos”.

Corroborando esta cognição, leciona o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 41):

Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais instrumento de controle da voracidade fiscal do governo, cuja a utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, e especialmente dos que integram o STF.

Ademais, com a intenção de pressionar o contribuinte a pagar o IPVA, os Estados não facultam ao sujeito passivo a opção de requerer separadamente a taxa de licenciamento, do seguro DPVAT e do IPVA, havendo portanto uma forma de obrigar o pagamento do imposto, com este entendimento o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro na Apelação Civil 00347631520068190001, concedeu a liberação do veículo apenas com o pagamento da taxa de licenciamento e o seguro, sem haver a necessidade de arcar com o valor do imposto.

TJ-RJ - APELAÇÃO APL 00347631520068190001 RIO DE JANEIRO  
CAPITAL 5 VARA FAZ PUBLICA (TJ-RJ)

Data de publicação: 06/03/2009

**Ementa:** APREENSÃO E RETENÇÃO DE VEÍCULO POR NÃO PAGAMENTO DO IPVA - LIBERAÇÃO CONDICIONADA AO PAGAMENTO DO LICENCIAMENTO E DEMAIS TAXAS E MULTAS POR INFRAÇÕES DE TRÂNSITO - NOTIFICAÇÕES ENVIADAS PARA O ENDEREÇO CADASTRADO NO DETRAN - MUDANÇA DE ENDEREÇO - RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO - PRECEDENTES DO STJ (Art. 282 , § 1º , do CTB ). O condicionamento da liberação de veículo apreendido ao pagamento do licenciamento e demais taxas e multas de trânsito, das quais o infrator foi regularmente notificado, é legal. As notificações enviadas para o endereço cadastrado no DETRAN e devolvidas por desatualização do endereço do proprietário serão consideradas válidas para todos os efeitos legais, consoante artigo 282 , § 1º , do Código de Trânsito Brasileiro . Improvimento do recurso.

Vale salientar que quando as alíquotas são majoradas mais gravosamente, há uma violação ao princípio do não confisco, no entanto quando essas alíquotas são majoradas nos tributos extra-fiscais, não há violação ao confisco, haja vista que os tributos extrafiscais possuem natureza emergencial, prevalecendo a regulamentação da economia.

Não obstante o Código de Trânsito Brasileiro - CTB autorize a apreensão do veículo pela falta de regularidade do CRLV, realizando a liberação do CRLV até o pagamento do IPVA, no entanto a Constituição Federal expressamente não permite tal prática.

Nesse viés é evidente que o dispositivo do CTB é inconstitucional, haja vista que a Carta Maior dispõe que o Estado, União e o Município não poderão utilizar tributo com efeito confiscatório.

Ademais, o art. 5º da Carta Magna, frise-se cláusula pétrea, dispõe no inciso LIV, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, além disso, o inciso LV, “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”. Neste sentido, Percebe-se que a lei maior assegura a todos os indivíduos o direito ao devido processo legal, bem como da ampla defesa e contraditório para garantir a liberdade e a propriedade daqueles que sejam ou se sintam ameaçados em qualquer das esferas, portanto não há razão ou fundamento para que o estado não permita a liberação do CRLV (liberação para o veículo circular) sem o pagamento do IPVA.

O fundamento utilizado para apreender o veículo é o art. 230 do CTB:

Art. 230 - Conduzir veículo:  
[...] V – que não esteja registrado e devidamente licenciado;  
[...] Penalidade – multa e apreensão do veículo;  
Medida administrativa - remoção do veículo

O IPVA é um imposto cobrado sobre a propriedade de veículo automotor, enquanto o CRLV é um documento para comprovar que o veículo possui condições para circular em segurança, seguindo a finalidade da sua criação.

Deste modo, por equívoco do legislador restou condicionada a emissão da CRLV ao pagamento do IPVA, utilizando-se deste meio para arrecadar o imposto, no entanto o CRLV possui finalidade para comprovar que o veículo possui condições de trafegar em segurança.

Nesse viés, afirma Sobrinho (2013, p. 90):

Dessa maneira, quando a Administração Pública age da forma definida no CTB, ela está infringindo o que está disposto no art. 5º, inciso LIV da CF, uma vez que a norma contida na Constituição Federal é superior ao que está disposto no CTB (norma infraconstitucional), o que torna a matéria do referido artigo do CTB inconstitucional, visto que, ao apreender o veículo pelo não pagamento do IPVA, ocorre uma ilegalidade.

A luz da Constituição Federal, o contribuinte antes de sofrer qualquer estreitamento deverá primeiramente responder a um procedimento administrativo, e caso não surta efeito, a administração pública acionará o judiciário para executar o contribuinte devedor, por meio da execução fiscal.

A Suprema Corte vem entendendo que é inconstitucional a apreensão de veículos para obrigar o contribuinte a pagar o IPVA, pois nessa prática há violação do direito de defesa do sujeito passivo. A partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, foram editadas súmulas no sentido da não admissão de coerção para pagamento de tributo.

A luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal, foi editada a súmula 70 que dispõe: “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo

para cobrança de tributo”, a súmula teve como precedente o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.698.

Corroborando com a concepção da súmula de nº 70, foi editada a súmula nº 323, que coibi a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”,

Importante ventilar que não há previsão no ordenamento jurídico pátrio sobre a vedação da apreensão de veículos para forçar o contribuinte a pagar o IPVA, o que há são analogias e aplicação de princípio, os tribunais vem decidindo pela não apreensão do veículo, vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRELIMINARES REJEITADAS. APREENSÃO DE VEÍCULOS COM DÉBITO TRIBUTÁRIO EM ABERTO ("BLITZ DO IPVA"). SANÇÃO POLÍTICA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE. RECURSO PROVIDO EM PARTE. 1. Inexiste interferência na esfera jurídica da União a justificar o julgamento do feito pela Justiça Federal, nos termos em que prescreve o art. 109 da Constituição Federal. 2. A atuação da OAB não está voltada apenas para tutelar interesses corporativos, possuindo finalidade institucional muito mais ampla, motivo pelo qual é parte legítima para figurar no processo. 3. A ação civil pública não foi ajuizada para proteger direito de determinado contribuinte, mas para defender o interesse mais amplo de todos os cidadãos do Estado da Bahia, no que respeita à integridade do erário e à higidez do processo de arrecadação tributária, o qual apresenta natureza manifestamente metaindividual. 4. Embora o objeto da demanda não se refira a relação jurídica tributária diretamente, questiona-se matéria administrativa estritamente vinculada a tributo, o que atrai a competência da Vara da Fazenda Pública especializada em matéria tributária. 5. A competência das Varas da Capital não se restringe ao seu território, mas a todo o âmbito de atuação do ente estadual. Preliminares rejeitadas. 6. Apesar de estar previsto no Código de Trânsito Brasileiro que "o veículo somente será considerado licenciado estando quitados os débitos relativos a tributos, encargos e multas de trânsito e ambientais, vinculados ao veículo" (art. 131, § 2º), bem como que "a restituição dos veículos apreendidos só ocorrerá mediante o prévio pagamento das multas impostas, taxas e despesas com remoção e estada, além de outros encargos previstos na legislação específica" (art. 262, § 2º), a conduta da Administração Pública de apreender veículos por motivo de débito tributário viola direito fundamental do contribuinte, devendo, portanto, ser combatida. 7. Trata-se do que Hugo de Brito Machado chama de "sanção política" (MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 30, p. 46, mar. 1998), a qual tem o objetivo precípua de punir o contribuinte que não está em dia com a sua obrigação, retirando-lhe para tanto o direito fundamental de gozo de sua propriedade (art. 5º, inciso XXII da Constituição Federal), ainda que temporariamente. 8. Em que

pese o esforço do agravante em dizer que o objeto da fiscalização é o licenciamento do automóvel, e não a quitação do IPVA, não há como fechar os olhos à realidade de que o licenciamento está umbilicalmente ligado ao adimplemento da obrigação tributária, o que igualmente implica em sanção política. 9. Agravo de instrumento provido em parte de forma a autorizar a realização de blitz por parte do Estado da Bahia, desde que o objeto da fiscalização seja dirigido à verificação da regularidade do CRLV por motivo diverso do adimplemento do IPVA, devendo o ente público munir-se de todo o aparato necessário para que tenha condições de fazer essa diferenciação no momento da realização da blitz. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0017316-26.2014.8.05.0000, Relator (a): Regina Helena Ramos Reis, Segunda Câmara Cível, Publicado em: 08/03/2016 )

Com base nisso, é importante frisar que o contribuinte não pode ser privado de seus bens, nesse caso a propriedade de seu veículo automotor, por força do poder de polícia estabelecido em inconformidade com o ordenamento jurídico pátrio.



#### **4- EXECUÇÃO FISCAL, MÉTODO ADEQUADO PARA COBRANÇA DE IPVA**

A Lei Complementar nº 5.172/06 – Código Tributário Nacional, em seu bojo não regulamenta a Execução Fiscal, deixando a cargo de lei infraconstitucional a devida normatização, o legislador editou a lei nº 6.830/80 que trata especificamente de Execução Fiscal, assim dispõe o art. 1º do referido diploma legal:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Nesse viés, extrai-se que a Execução Fiscal é o procedimento adequado para que o Estado, Município e União possam cobrar tributos de contribuintes que não efetivaram o devido pagamento, a execução fiscal é uma ação da qual a fazenda pública dispõe para realizar cobrança de seus créditos, podendo ser tributário ou não, com o requisito que este débito esteja inscrito em Dívida Ativa, Hugo de Brito Machado (2015, p. 478).

Corroborando com este conceito a professora Juliana Frederico Fontes (2013, p.202):

É a ação judicial que dispõe a Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (e suas autarquias) para cobrança de seus créditos (tributários ou não) escrito em dívida ativa (cadastro), regulada pela lei nº 6.830/80 (LEF – Lei de Execução Fiscal) e subsidiariamente pelo CPC – Código de Processo Civil. tem por escopo expropriar o contribuinte de seu patrimônio, a fim de que seja satisfeita a pretensão fiscal (pagamento do crédito).

Importante salientar que, para a Fazenda Pública o pressuposto é que o título executivo esteja inscrito em dívida ativa, tendo em vista que é requisito imprescindível a inscrição do débito em dívida ativa, como dispõe o art. 2º da LEF, com a CDA – Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Pública poderá mover Ação de Execução Fiscal, assim disciplina Ives Gandra Martins (2013, p. 1110):

A Fazenda Pública, munida da certidão da inscrição da dívida, ingressa em Juízo, com a EXECUÇÃO do título por ela formalizado. o devedor, terá o prazo de 5 dias para pagar ou nomear bens à penhora, sob pena de, findo esse prazo, serem penhorados tantos bens quantos bastem ao pagamento do débito total, devidamente corrigido.

Corroborando com esta ideia, Hugo de Brito Machado (2015, p. 479):

Citado, o executado terá o prazo de cinco dias para pagar ou garantir o juízo, mediante fiança bancária ou depósito, ou indicar bens à penhora. Findo aquele prazo será feita a penhora de qualquer bem do executado, exceto daqueles que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Importante observar que os bens a serem penhorados caso o executado não efetue o pagamento, obedecerá a seguinte ordem que se encontra destacada no art. 11 da Lei de Execução Fiscal - LEF, vejamos:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - Dinheiro;
- II - Título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - Pedras e metais preciosos;
- IV - Imóveis;
- V - Navios e aeronaves;
- VI - Veículos;
- VII - Móveis ou semoventes; e
- VIII - Direitos e ações.

Não obstante, que o crédito tributário exista é necessário exaurir o procedimento administrativo para que o crédito se torne exigível, porém não exequível, uma vez que somente poderá ser executado se estiver inscrito em Dívida Ativa, conforme dispõe o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Importante destacar que a execução fiscal poderá ocorrer em foros diferentes a depender de cada caso concreto, como explica Ricardo Cunha Chimenti (2006, p. 246):

A execução fiscal deve ser proposta no foro do domicílio do executado. Caso haja mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles, observadas ainda as demais opções do art. 781 e incisos do Código de Processo Civil (em especial a possibilidade de a execução ser proposta no foro da situação dos de um bem quando a dívida dele se originar).

O título executivo extrajudicial é um meio necessário para que o exequente possa propor uma ação pedindo ao órgão julgador que torne efetivo o seu crédito, obrigando o devedor para que efetue o devido pagamento, assim explica o professor Hugo de Brito Machado (2015, p. 479):

A certidão da inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial de que necessita a exequente para a propositura da execução. Nesta, portanto, a exequente não pede ao juiz que decida sobre o seu direito de crédito. Pede simplesmente sejam adotadas providências para tornar efetivo o seu crédito, isto é, providências para compelir o devedor ao pagamento.

O executado por sua vez, obtém o direito de defesa, podendo interpor Embargos, desde que haja prova pré-constituída que na maioria das vezes no processo de execução não são possíveis de se alcançar, cabendo ao juiz a partir da excepcionalidade do caso, examinar provas trazidas pelo executado nesta fase processual.

A partir das mudanças ocorrida com o advento do Novo Código de Processo Civil - CPC, houve vários questionamentos a respeito do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal, que não seria mais obrigatório. No entanto, vale destacar que, mesmo com a edição do Novo CPC, foi mantida as alterações feitas

em 2006, atribuindo o efeito suspensivo após a apreciação do juiz em casos de danos de difícil reparação, *in verbis*:

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 6º A apresentação de impugnação não impede a prática dos atos executivos, inclusive os de expropriação, podendo o juiz, a requerimento do executado e desde que garantido o juízo com penhora, caução ou depósito suficientes, atribuir-lhe efeito suspensivo, se seus fundamentos forem relevantes e se o prosseguimento da execução for manifestamente suscetível de causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação.

Não obstante às várias divergências doutrinárias, o Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp. 1.272.827/PE, deu provimento ao recurso, destacando que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal não possui obrigatoriedade, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da lei 8.953/94, que promoveu a reforma do Processo de Execução do CPC/73 (lei 5.869/73 - CPC/73), nele incluindo o §1º do art. 739, e o inciso I do art. 791.

2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do decreto-lei 960/38, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do CPC/39 (decreto-lei 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada lei 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos - Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.4.1994, Seção II, p. 1696.

3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a lei 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da lei 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa.

4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a lei 6.830/80- lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, §4º da lei 8.212/91, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias.

5. Desse modo, tanto a lei 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da lei 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela lei 11.382/06) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela lei 11.382/06 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da lei 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; AgRg no REsp 1.225.406/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15.2.2011; AgRg no REsp 1.150.534/MG, Primeira Turma, rel. min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.11.2010; AgRg no Ag 1.337.891/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16.11.2010; AgRg no REsp 1.103.465/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 07.05.2009. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n.1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; REsp, n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/08/2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL,

Segunda Turma, Rei. Min. Castro Meira, DJe 26.2.2010; REsp, n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rei. Min. Eliana Calmon, DJe 20.11.2009; REsp, 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rei. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.08.

8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011.

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013, destaques adicionais)

Data vênua ao Eminentíssimo Ministro, em sua respeitável decisão no resp. 1.272.827/PE houve um *error in iudicando*, tendo em vista que o CPC é utilizado subsidiariamente à lei nº 6830/80, Além disso, ao interpor os embargos é oferecido em juízo uma garantia à execução, seja ela uma penhora, um depósito, neste viés se a execução está garantida é evidente que deve ser suspensa, uma vez que não haverá prejuízo para a Fazenda Pública, neste sentido explica Hugo de Brito Machado (2015, p. 479):

Em face de alterações introduzidas no Código de Processo Civil, tem sido questionado a subsistência do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal, e várias decisões judiciais já afirmaram que os embargos já não produzem o efeito suspensivo automático. Essas decisões, todavia, albergam lamentável equívoco. O Código de Processo Civil aplica-se às execuções fiscais apenas subsidiariamente. As alterações nele introduzidas, portanto, em regra não se aplicam às execuções fiscais, que se regem por lei especial, ou excepcional.

Vale mencionar também, que caso esse efeito suspensivo não ocorra, o exequente poderá na maioria das vezes sofrer injustiças, ainda corroborando com esta ideia, Hugo de Brito Machado explica (2015, p. 480):

Se os embargos à execução fiscal não tiverem efeito suspensivo, poderemos ver consumadas graves injustiças, especialmente contra pequenos contribuintes. Execuções para cobrança de tributos indevidos podem ensejar a alienação judicial de bens por valores muito baixos, embora suficientes para a satisfação da execução, e depois, quando obtiverem decisão favorável nos embargos, a lesão aos seus direitos estará definitivamente consumada.

Muito embora não haja dispositivos expressos destacados na Lei de Execuções Fiscais, há dispositivos contidos no referido diploma legal que implicitamente dispõe sobre o efeito suspensivo dos embargos.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça no REsp.1.291.923/PR, destaca esta afirmativa em relação ao efeito suspensivo mencionado no CPC, vejamos:

PROCESSIONAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. NÃO-INCIDÊNCIA DO ART. 739-A DO CPC. NORMA DE APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À LEI 6.830/80. INTELIGÊNCIA DE SEU ART. 1º INTERPRETADO EM CONJUNTO COM OS ARTIGOS 18, 19, 24 E 32 DA LEF E 151, DO CTN.

1. Controvérsia que abrange a discussão sobre a aplicabilidade do art. 739-A e § 1º, do CPC, alterados pela lei 11.382/06, às execuções fiscais.

2. A lei 6.830/80 é norma especial em relação ao CPC, de sorte que, em conformidade com as regras gerais de interpretação, havendo qualquer conflito ou antinomia entre ambas, prevalece a norma especial. Justamente em razão da especialidade de uma norma (LEF) em relação à outra (CPC), é que aquela dispõe expressamente, em seu artigo 1º, que admitirá a aplicação desta apenas de forma subsidiária aos procedimentos executivos fiscais, de sorte que as regras do CPC serão utilizadas nas execuções fiscais apenas nas hipóteses em que a solução não possa decorrer da interpretação e aplicação da norma especial.

3. O regime da lei de execução fiscal difere da execução de títulos extrajudiciais, pois regula o procedimento executivo de débitos inscritos na dívida ativa, ou seja, constantes de títulos constituídos de forma unilateral.

4. A interpretação dos artigos 18, 19, 24, inciso I, e 32, § 2º, da LEF leva à conclusão de que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal decorre da sua apresentação. Isso porque tais dispositivos legais preveem a realização de procedimentos tendentes à satisfação do crédito (manifestação sobre a garantia, remissão, pagamento, adjudicação, conversão de depósito em renda) apenas após o julgamento dos embargos ou nas hipóteses em que estes não sejam oferecidos, evidenciando a suspensão do prosseguimento da execução até o julgamento final dos embargos.

5. Ainda a evidenciar o regime diferenciado da execução fiscal e o efeito suspensivo inerente aos embargos que se lhe opõem, está o § 1º do artigo 16 da lei 6.830/80, segundo o qual "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução", o que denota a incompatibilidade com as inovações do CPC quanto ao efeito suspensivo dos embargos à execução.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1291923/PR, Rel. ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 1/12/11, DJe 7/12/11, destaques adicionais)5

Contudo, vale destacar que mesmo a execução fiscal não possuindo sentença definitiva, a mesma não decai em virtude do tempo, pelo fato de o contribuinte ou seus bens não serem encontrados, suspendendo assim o processo pelo prazo de um ano, até que a Fazenda Pública consiga encontrar bens do executado, caso não encontre, começa a ser contado o prazo de prescrição intercorrente durante o período de cinco anos, com base no art. 40 da Lei de Execução Fiscal:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Ao observarmos todo esse aparato do processo de execução fiscal como meio de cobrança de dívida ativa em face do exequente, conseguimos enxergar que com relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, a fiscalização efetiva ao pagamento, está ocorrendo de forma irregular, pois as autoridades competentes estão exercendo seu poder de polícia de forma manifestadamente arbitrária, visto que se procurarmos entender o que efetivamente significa o poder de polícia, notaremos que o seu conceito se dá de forma contrária a prática que acontece no dia-dia. Vejamos então o que diz o art. 78 do Código Tributário Nacional a respeito disso:



Art. 78. 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. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

O senso comum conceitua o poder de polícia de forma restrita, sendo um método de segurança da população e combate à criminalidade, todavia, o poder de polícia efetivamente tem sua atuação de forma mais ampla em meio a sociedade, como relata Alexandre Mazza (2017, p. 267).

A noção de poder de polícia é bem mais abrangente do que o combate à criminalidade, englobando, na verdade, quaisquer atividades estatais de fiscalização. Desse modo, vigilância sanitária e fiscalização de trânsito são exemplos de manifestação do poder de polícia sem qualquer relação com a segurança pública. Por isso, as polícias civil, militar e federal exercem o poder de polícia, mas este não se esgota na atividade específica de manter a segurança pública. É bem mais abrangente.

Já em relação a manifestação de suas funções, o poder de polícia pode ser executado de duas formas diferentes, mas não absolutas, atuando preventivamente, fiscalizando e prevenindo para que atos que prejudiquem a sociedade possam acontecer, ou repressivamente atuando quando o ato que fere a coletividade já aconteceu, assim, contempla este entendimento, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2017, p. 156):

A diferença não é, no entanto, absoluta, pois a polícia administrativa tanto pode agir preventivamente (como, por exemplo, proibindo o porte de arma ou a direção de veículos automotores), como pode agir repressivamente (a exemplo do que ocorre quando apreende a arma usada indevidamente ou a licença do motorista infrator). No entanto, pode-se dizer que, nas duas hipóteses, ela está tentando impedir que o comportamento individual cause prejuízos maiores à coletividade; nesse sentido, é certo dizer que a polícia administrativa é preventiva. Mas, ainda assim, falta precisão ao critério, porque

também se pode dizer que a polícia judiciária, embora seja repressiva em relação ao indivíduo infrator da lei penal, é também preventiva em relação ao interesse geral, porque, punindo-o, tenta evitar que o indivíduo volte a incidir na mesma infração.

Dessarte, portanto, que o Estado não possui legitimidade para apreender veículo em razão de inadimplência pelo IPVA, sendo inconstitucional tal apreensão. Desse modo, o método adequado e constitucional para cobrar o IPVA é por meio da execução fiscal.

Considerando que o lançamento é realizado de ofício, o contribuinte que não efetivar o pagamento do imposto, o estado inscreverá o crédito em dívida ativa e por conseguinte poderá ajuizar a execução fiscal em face do contribuinte inadimplente.

Vale ressaltar que a CDA deverá ter os pressupostos corretamente preenchidos sob pena de invalidação, os requisitos estão colacionados no art. 2º, §5º da lei nº 6.830/80:

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

- I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
- II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
- III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
- IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
- V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
- VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Assim sendo, é incontestável que a execução fiscal visa garantir o direito da fazenda em receber o crédito de imposto dos contribuintes inadimplentes, bem como, agir de forma legal quanto ao procedimento de cobrança, tendo em vista que a execução fiscal está em consonância com a Carta Magna, refutando a prática ilegal do Estado em realizar a apreensão do veículo em virtude do não pagamento do IPVA, além de ser um ato arbitrário e abusivo, coagindo o contribuinte a efetivar o pagamento de um imposto, sob pena de ter seu veículo apreendido.

Com base nisso, vejamos o que diz as súmulas 70 e 323 do STF, *in verbis*:

Súmula 70- É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323- É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Fazendo uma análise destes enunciados, percebemos que é notório a posição inconstitucional que o Estado toma em relação as pessoas que sofrem esse tipo ação, pois estabelecendo uma ligação com a apreensão de mercadorias e a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança dos tributos, estas súmulas podem ser aplicadas por analogia para o caso de apreensão de veículos automotores por conta do não pagamento do IPVA.

## 5- CONSIDERAÇÕES FINAIS

É rotineiro as diversas apreensões de veículos em função do não pagamento de IPVA, tal prática não é realizada isoladamente por um único Estado, vem sendo realizada pela maior parte dos Estados brasileiros, ainda mais, nos dias atuais, pois predomina no território nacional uma crise financeira, e para diminuir os danos ocasionados pela crise, os estados buscam meios de recolher tributos, sendo assim, a forma mais rápida de buscar o recolhimento do IPVA é a utilização do meio coercitivo de apreensão do veículo.

Ademais, fundamentam sua prática ilegal no art.230 do CTB, ocorre que esquecem, propositalmente que as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas à luz da Constituição Federal, a qual veda qualquer espécie de confisco.

Nesse viés, verifica-se que o dispositivo do CTB viola preceitos constitucionais, sendo assim, o referido artigo é inconstitucional, não devendo ser aplicado de nenhuma forma, além disso, diante das diversas ilegalidades conclui-se que o maior prejudicado é a própria sociedade, os contribuintes, ainda mais àqueles que necessitam do veículo para obter sua renda, é evidente que quando há uma apreensão do veículo do contribuinte que faz do automóvel instrumento para obter a sua renda, é mais absurdo o ato estatal, uma vez que apreendendo o veículo não há como o contribuinte realizar o pagamento do IPVA, portanto corrobora ainda mais pela necessidade de cobrança através da execução fiscal.

Não obstante a coação de pagar o IPVA em razão da apreensão do veículo, é incumbido ao contribuinte arcar com despesas das quais não deu causa, em função da ilegalidade praticada pelo poder público, pois vem atrelado a apreensão as custas de guincho, diária de pátio, levando ainda em consideração o desgaste do veículo, vez que no pátio do DETRAN está exposto aos fenômenos naturais.

Contudo, para alguns, na perspectiva de que o objetivo do estado é viabilizar a melhoria da vida das pessoas, na iniciativa de buscar recursos financeiros, seria cabível a apreensão do veículo, entretanto, tal ato jamais poderia ser realizado, uma vez que a Constituição Federal veda o confisco.

Isto posto, fica evidente que a apreensão de veículos em razão do não pagamento do IPVA é inconstitucional, além de, sob esta perspectiva, deve-se declarar a inconstitucionalidade do art. 230 do Código de Trânsito Brasileiro.

Portanto, devemos fiscalizar cada vez mais esses atos praticados pelo Estado, visto que, mesmo o sujeito passivo sabendo que tem o dever de pagar o IPVA para que seu veículo trafegue regularmente dentro dos tramites legais, isto não dá direito ao Estado de reter esse bem particular até que seu proprietário pague todos os débitos para tê-lo de volta.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 20<sup>o</sup>. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. **Constituição federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/)

constituicao.htm> Acesso em 04 de abril. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm).> Acesso em: 07 de abril. 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**, 6. ed. –São Paulo: Saraiva, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena, **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 6. ed. rev. e atual – São Paulo: Saraiva: 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 9. Ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, 2017.

FONTES, Juliana Frederico. **Curso de Direito Tributário**: 1<sup>a</sup> ed. – Belo Horizonte, 2013

- HARADA, Kiyoshi, **Direito financeiro e tributário**; 19. ed. – São Paulo: Atlas 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 36º. ed. rev. e atual – São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador, **Curso de Direito Tributário** - 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215.
- PAULSEN, Lenadro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8 ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2006.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA. Exposição De Motivos E Anteprojeto De Lei De Execução Fiscal. Disponível em <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias\\_importadas/EXPOSICAO\\_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/EXPOSICAO_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf)> Acesso em: 25.04.2018 às 09:57.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da, **Manual de Direito Tributário**, - Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário**, - 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.
- SOBRINHO, José Almeida. **Comentários ao Código de Trânsito Brasileiro**. Rio de Janeiro, 2013.
- TESOURO, Francesco. **Instituições do Direito Tributário** – São Paulo: 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- www.migalhas.com.br – acesso em 24/04/2018 às 16:14