

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.273/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000031619-92
Impugnação: 40.010129560-07, 40.010129541-01 (Coobrigado)
Impugnante: Luciano de Miguel Rezende
CPF: 010.335.006-31
Banco PSA Finance Brasil S/A (Coobrigado)
CNPJ: 03.502961/0001-92
Proc. S. Passivo: Márcia Regina Celentano/Outro(s) (Coobrigado)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

IPVA – FALTA DE RECOLHIMENTO – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – PESSOA FÍSICA – O domicílio tributário é aquele eleito pelo contribuinte, na forma da legislação aplicável, entretanto, na falta de eleição, ou constatada irregularidade nesta, aplicam-se as regras do art. 127 do CTN para a sua definição. Na ausência de provas de que o adquirente do veículo automotor, pessoa física, possua residência ou tenha como centro habitual de suas atividades o domicílio eleito, e mais, restando comprovado nos autos que o mesmo reside habitualmente em município mineiro, considera-se este como o seu domicílio tributário, nos termos do art. 127, inc. I do CTN, razão pela qual o IPVA é devido ao Estado de Minas Gerais, reputando-se irregular o registro e licenciamento do veículo em outro Estado, por afronta ao disposto no art. 1º da Lei nº 14.937/03 c/c o art. 120 do CTB (Código de Trânsito Brasileiro). Corretas as exigências do IPVA e da correspondente Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº 14.937/03, com os acréscimos legais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – IPVA – ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA – SOLIDARIEDADE. Na alienação fiduciária de veículo automotor, o credor e o devedor fiduciários respondem solidariamente pelo pagamento do IPVA e acréscimos legais devidos, nos termos do art. 4º c/c o art. 5º, inc. I, ambos da Lei nº 14.937/03, entretanto, a responsabilidade tributária do credor restringe-se à obrigação cujos fatos geradores tenham ocorrido na vigência do contrato. Portanto, dada a unidade objetiva que caracteriza a solidariedade, no caso dos autos, o Coobrigado (credor fiduciário) deve ser excluído do polo passivo, tendo em vista que o lançamento abrange obrigações relativas a fatos geradores posteriores ao término da relação contratual.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação da falta de pagamento do IPVA devido ao Estado de Minas Gerais, nos exercícios de 2007 a 2009, relativamente à propriedade do veículo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

placa HCC-4277, registrado e licenciado irregularmente no Estado de Goiás, uma vez comprovada a residência habitual de seu adquirente no Município de Uberlândia/MG.

Exigem-se o imposto e a correspondente Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº. 14.937/03, com os acréscimos legais.

Inconformado, o Notificado apresenta regularmente a Impugnação de fls. 76 a 84.

Alega que atualmente é residente e domiciliado em Uberlândia, Minas Gerais, porém nunca residiu no endereço constante da Notificação de Lançamento, sendo que, no período a que se referem as exigências, morava em Catalão, Estado de Goiás, cidade onde exercia a sua atividade profissional de dentista e dividia as despesas da casa e moradia com um amigo, razão pela qual elegeu o referido município como o seu domicílio para efeitos de tributação do IPVA, conforme o disposto no art. 127 do CTN.

Além deste e outros dispositivos do CTN, discorre amplamente sobre a legislação que entende aplicável à espécie, principalmente o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB) e os arts. 70 a 78 do Código Civil Brasileiro (CCB), concluindo, com respaldo em farta citação doutrinária, que pode o proprietário de veículo automotor eleger qualquer Estado para o seu registro, recolhendo ao mesmo o IPVA devido.

Assim, sustenta que, tendo elegido licitamente o seu domicílio tributário para os fins de IPVA, em conformidade com o disposto no art. 127, inc. I do CTN, uma vez que tinha como centro habitual de sua atividade laboral o Município de Catalão, no Estado de Goiás, não pode o Estado de Minas Gerais cobrar novamente o imposto que já fora pago àquele, sob pena de incorrer em bitributação.

Argui, ainda, a ilegitimidade passiva do Coobrigado, argumentando que, por se tratar de pessoa jurídica sediada no Estado de São Paulo, este é o seu domicílio tributário, nos termos do inc. II do art. 127 do CTN, de modo que, se fosse o caso, o imposto seria devido àquele Estado, e não a Minas Gerais.

Assim, pede a total improcedência do lançamento, por considerá-lo inconstitucional, dada a ilegitimidade ativa do Estado de Minas Gerais para exigir o imposto.

O Coobrigado também apresenta regularmente a Impugnação de fls. 66/67, contestando a sua inclusão no polo passivo da obrigação, sob o argumento de que, na condição de mero credor fiduciário, não exerce e nunca exerceu o uso e gozo, assim como não detém e nunca deteve a propriedade sobre o veículo objeto da cobrança do IPVA, cujo gravame decorrente do contrato de financiamento foi baixado em novembro de 2007.

Não obstante, sustenta que, mesmo que continuasse figurando como credor naquela relação contratual, ainda assim nada poderia ser exigido de si a título de responsabilidade tributária por atribuição legal ou por solidariedade (arts. 128 e 124 do CTN), até porque, nos termos da Cláusula Terceira do Protocolo IPVA nº 01/86 – *tendo como um dos signatários o próprio Estado de Minas Gerais* –, que foi ratificada pelos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Protocolos IPVA 01/87 e 01/88, na alienação fiduciária o responsável tributário é o devedor fiduciário.

Assevera ainda que, pelas mesmas razões, também não pode ser responsabilizado por eventual irregularidade constatada no registro ou licenciamento do veículo.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 127 a 132, refutando as razões de defesa apresentadas por ambos os Impugnantes.

De início, discorre sobre o aumento considerável do número de veículos circulando na região do triângulo mineiro, emplacados em outras Unidades da Federação, com o objetivo de eliminar ou reduzir o valor do IPVA devido, tendo em vista vantagens fiscais oferecidas pelas mesmas, especialmente o Estado de Goiás, cuja legislação, além de estabelecer alíquotas menores, concede isenções do imposto para determinadas hipóteses não previstas na legislação mineira, tais como a propriedade de veículos com 10 (dez) ou mais anos de fabricação ou para os veículos novos adquiridos em concessionárias daquele Estado.

Quanto à tese de que o domicílio tributário pode ser livremente eleito pelo contribuinte, entende que, conforme previsão expressa do caput do art. 127 do CTN, tal eleição somente é possível “na forma da legislação aplicável”, e como inexistente a regulamentação da matéria na legislação mineira do IPVA, “não é dado ao contribuinte desse imposto o direito de eleger seu domicílio tributário.”.

Nesta linha de entendimento, salienta que, nos termos do art. 120 do CTB, o fato gerador do IPVA ocorre no município de residência ou domicílio do proprietário do veículo, e que, não obstante as várias conceituações legais dos termos “domicílio” e “residência”, dada a regra da especialidade, não se aplicam aqui as orientações do Código Civil, mas sim as do CTN, posto que a matéria ora discutida é de natureza tributária.

Nesse sentido, sustenta com base em artigo doutrinário que, ao se referir a domicílio, o CTB faz menção às pessoas jurídicas, enquanto ao mencionar residência está se referindo às pessoas físicas. Logo, no caso dos autos, tratando-se o contribuinte de pessoa física, o critério para fins de definição de seu domicílio tributário é o local onde reside com habitualidade, ou seja, o Município de Uberlândia, Minas Gerais.

Ressalta que o cerne da questão é o local de registro do veículo, que, em conformidade com a legislação citada, deve ser aquele de residência do proprietário. Assim, afirma que, no caso em tela, trata-se de situação de comprovação e quantificação de irregularidade, com a consequente cobrança de tributo que deixou de ser pago aos cofres de Minas Gerais, tendo em vista que o Notificado não apresentou nenhum documento comprovando sua residência no Município de Catalão/Goiás, pelo que não está configurada a alegada bitributação, pois se houve recolhimento a outro ente tributante, esse é que foi indevido, eis que decorrente de falsa declaração de endereço.

Quanto à responsabilidade solidária do Coobrigado, diz que a mesma se materializa não pelo descumprimento de obrigação acessória, mas pela falta de pagamento do imposto pelo proprietário do veículo, que reside em Uberlândia/MG,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme pesquisa em banco de dados da Receita Federal e Tribunal Superior Eleitoral, acrescentando que, ao contrário do alegado, nem o lançamento e nem a legislação mineira contrariam o Protocolo IPVA 01/86, uma vez que o devedor fiduciário foi incluído no polo passivo da obrigação com base no art. 5º da Lei 14.937/03, respondendo solidariamente com o Coobrigado, sem benefício de ordem.

Conclui pedindo a procedência do lançamento, sob o argumento de que os Impugnantes não apresentaram elementos materiais probantes necessários ao afastamento da acusação fiscal.

DECISÃO

Como se depreende dos autos, e do relatório supra, trata-se da imputação fiscal de que o adquirente do veículo de placa HCC-4277, residente no Município de Uberlândia/MG, deixou de pagar o IPVA devido a Minas Gerais referente aos exercícios de 2007 a 2009, em razão do registro e licenciamento irregular do veículo no Estado de Goiás.

A Fiscalização, mediante o cruzamento de informações constantes dos bancos de dados da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG) e dos Departamentos de Trânsito dos Estados de Minas Gerais (DETRAN/MG) e de Goiás (DETRAN/GO), constatou que, no período objeto das exigências, o mencionado veículo encontrava-se registrado e licenciado no Estado de Goiás, não obstante o seu adquirente possuir residência habitual no Município de Uberlândia/MG, como provam os documentos anexados à Notificação de Lançamento, tais como as consultas à Secretaria da Receita Federal e ao Tribunal Superior Eleitoral.

Este, o fundamento das exigências sob análise.

O deslinde da questão, pois, passa pela definição do domicílio tributário do contribuinte do imposto, para o fim de se saber quem é o sujeito ativo da relação tributária, vale dizer, a qual dos estados é devido o IPVA, se Minas Gerais ou Goiás.

Importante registrar inicialmente que, por força do disposto no art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), aprovado pela Lei federal nº 9.503/97, todo veículo sujeito a registro nos órgãos de trânsito deve ser registrado no município de domicílio ou residência de seu proprietário. Confira-se:

Art. 120 - Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do DF, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. (grifou-se).

Como se vê, segundo a legislação de trânsito, o local de domicílio ou residência do proprietário é que determina o município em que deverá ser registrado o veículo, e, por conseguinte, o domicílio tributário do contribuinte do IPVA, como se verá adiante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como também já relatado, a tese central da defesa é que, tendo o Contribuinte eleito licitamente o seu domicílio tributário no Município de Catalão, Estado de Goiás, e lá recolhido o IPVA, não pode o Estado de Minas Gerais cobrar novamente o imposto, sob pena de incorrer em bitributação.

Em contraponto, sustenta a Fiscalização que a exigência do IPVA pelo Estado de Minas Gerais é legítima, pois o proprietário do veículo reside no Município mineiro de Uberlândia, razão pela qual este deve ser o seu domicílio tributário. Portanto, ao optar por registrar e licenciar o veículo no Estado de Goiás, apenas com o intuito de se aproveitar de vantagens fiscais, procedeu de forma irregular, mediante declaração falsa de endereço, resultando daí lesão ao Fisco mineiro, de modo que não se encontra configurada a alegada bitributação.

Nota-se assim que, subjacente à questão principal em discussão, há um conflito de competência tributária entre Estados, matéria cuja solução encontra-se, em rigor, sob a reserva de lei complementar.

Neste sentido, lembre-se que a competência para instituir o IPVA é atribuída pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal, observando que, também segundo previsão constitucional, em matéria tributária cabe à lei complementar, dentre outras funções, dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados, bem como estabelecer normas gerais sobre os impostos discriminados na Constituição (CF/88, art. 146, incs. I e III).

Todavia, na ausência da referida lei complementar, e no uso da competência concorrente de que trata o art. 24, inc. I, c/c os §§ 2º e 3º, da própria Constituição Federal, cada Estado e o Distrito Federal editaram leis próprias para instituir o imposto, resultando fatalmente em tratamentos díspares sobre a matéria, principalmente quanto à carga tributária, seja na definição da base de cálculo ou na fixação de alíquotas, seja por meio de renúncias fiscais totais ou parciais.

Essa ausência de normas gerais de âmbito nacional uniformizadoras da instituição e cobrança do imposto propicia o surgimento de mais uma das facetas da chamada “guerra fiscal”, ou, no mínimo, de um conflito positivo de competência tributária entre Estados, o que não escapou à percepção do Eminent Professor Paulo Coimbra, da UFMG, que assim escreveu sobre o assunto, referindo-se ao aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA:

(...) ao menos enquanto perdurar a omissão do legislador nacional complementar, comporta uma controvérsia de difícil solução, a saber, nos casos de pluralidade de residência ou de domicílio do proprietário de veículo(s). O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA, recorde-se, determina o local em que considera ocorrido o fato gerador e, *ipso iure*, o Estado competente para tributá-lo. Há, pois, indisfarçável propensão a conflitos positivos de competência tributária, nas hipóteses de pessoas físicas com mais de uma residência (...). (cf. *IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 60).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, muitas pessoas físicas, mesmo não possuindo mais de uma residência ou domicílio, registram e licenciam seus veículos em Município ou Estado diverso daquele onde tenham domicílio ou residam habitualmente, unicamente como meio de obter vantagem fiscal, diminuindo o ônus tributário, ainda que infringindo o CTB e a própria lei de seus Estados.

Pois bem, no caso dos autos, alega o Notificado que, em razão de prestar serviços de dentista no Município de Catalão, cidade onde morava (ou “permanecia por mais de dois dias semanalmente”, cf. manifestação prévia à autuação fiscal, às fls. 15), registrou e licenciou ali o veículo, fazendo-o em conformidade com o disposto nos Códigos de Trânsito e Civil, e, ainda, com base na liberdade de eleição de seu domicílio, assegurada pelo art. 127 do CTN.

Interessante registrar que, também com base neste mesmo dispositivo do CTN, sustenta a Fiscalização que tal eleição somente seria possível “na forma da legislação aplicável”, e como o assunto não é regulado pela legislação mineira do IPVA, não há como exercer esse direito, devendo prevalecer as disposições específicas do CTN, mesmo porque, tratando-se de matéria tributária, estaria afastada a aplicação do Código Civil, em razão do princípio da especialidade.

Confira-se, então, a redação do mencionado art. 127 do CTN:

Art. 127 - Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: (grifou-se).

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

(...).

Com efeito, extrai-se do retrotranscrito dispositivo que, em regra, o domicílio tributário é aquele eleito pelo contribuinte, na forma da legislação aplicável, daí se concluindo que, somente na falta da eleição é que se aplicam as suas regras para o fim de definição do domicílio do contribuinte.

Neste sentido, entre outros, Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 478), Sacha Calmon, (*in Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 289/90), Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 216), e Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*, 29ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 149), cuja lição a respeito é a seguinte:

Em princípio o contribuinte pode escolher o seu domicílio tributário, vale dizer, o local em que manterá as suas relações com o fisco. Mas o CTN estabelece regras limitativas dessa liberdade de escolha, e estipula regras aplicáveis na hipótese de não usar o sujeito passivo sua faculdade de escolha.

Em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário, será tido como tal o lugar de sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

residência habitual, ou, sendo incerta ou desconhecida, o lugar considerado como centro habitual de sua atividade (CTN, art. 127, inc. I).

Verifica-se, pois, que ao mesmo tempo em que o CTN estabeleceu como regra geral a liberdade de escolha do domicílio, “na forma da legislação aplicável” (isto é, art. 70 e ss. do Código Civil), coerentemente com o disposto em seu art. 110, adotou a mesma orientação do direito privado para a hipótese de omissão do contribuinte quanto ao exercício dessa faculdade.

Assim é que, na hipótese de o contribuinte não eleger o seu domicílio tributário, aplicam-se as regras específicas do CTN, que, por sua vez, reportam-se à disciplina da matéria estabelecida pelo Código Civil. Aliás, é também nesse mesmo sentido que deve ser entendida a expressão “na forma da lei” empregada na parte final do art. 120 do CTB. Vale dizer, tanto o Código Tributário Nacional quanto o Código de Trânsito Brasileiro, quando se referem a residência ou domicílio, o fazem segundo o tratamento dado à matéria pelo Código Civil Brasileiro.

Não obstante, como bem observa o Auditor Fiscal da Receita Federal e Professor da ESAF, Vicente Kleber de Melo Oliveira, ao comentar o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 127 do CTN, a faculdade do contribuinte de eleger o seu domicílio tributário não é uma regra absoluta, tanto assim que as legislações de diversos tributos, tais como o IRPJ e IPI estabelecem regras específicas (embora também se reportando à orientação do Código Civil), bem como podem as autoridades fiscais recusar o domicílio escolhido, fixando-o de ofício, na hipótese deste dificultar ou impossibilitar a arrecadação ou fiscalização do tributo (cf. *Direito Tributário: Sistema Tributário Nacional: Teoria e Prática*, Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 522/524).

Conquanto o CTN não o diga expressamente, cabe ainda observar que a multicitada regra da liberdade de escolha, além de pressupor a pluralidade de residência ou domicílio (especialmente em se tratando de pessoa física, cf. o disposto no art. 72, parágrafo único do Código Civil), somente é válida se exercida licitamente, já que, por óbvio, não é de se admitir que a própria lei pudesse acobertar hipóteses de dolo, fraude, simulação ou qualquer outra irregularidade.

Portanto, ainda que discordando da Fiscalização quanto à tese da impossibilidade de se aplicar a faculdade de escolha do domicílio pelo contribuinte (seja pela ausência de regulação da matéria pela legislação do IPVA, seja pela suposta inaplicabilidade do Código Civil), no caso concreto, razão lhe assiste.

É que, apesar das alegações do Notificado de que morava em Catalão/GO, a análise das provas constantes dos autos demonstra que, no período das exigências (2007/2009), o mesmo possuía residência habitual em Uberlândia/MG, extraindo-se tal conclusão não só dos já mencionados documentos públicos trazidos pela Fiscalização, mas de alguns juntados pelo próprio Contribuinte, a saber: comprovante de pagamento de anuidade do Conselho Regional de Odontologia/MG, referente ao exercício de 2008 (fls. 109); contrato de compra e venda de imóvel, acompanhado do recibo de pagamento da primeira prestação, vencida em 25/08/08 (fls. 110/111); fatura de serviços de fornecimento de água referente ao mês de março de 2009 (fls. 112); e a guia de informação do ITBI assinada em 14 de agosto de 2008 (fls. 113).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, ainda que os endereços consignados nestes últimos documentos sejam diferentes daquele constante da Notificação de Lançamento (alguns, distintos até mesmo entre si), todos são do Município de Uberlândia e vinculados ao Notificado, seja porque emitidos em seu nome, seja por identificá-lo como destinatário/morador.

Aliás, de toda a documentação anexada pelo Notificado, apenas um documento contém endereço do Município de Catalão, e mesmo assim vinculado a terceiro: a NF/Conta de Energia Elétrica do mês de fevereiro de 2009, tendo como cliente/destinatário o suposto amigo com quem dividia as despesas da casa e moradia. Como se vê, não foi trazido nenhum documento ou elemento capaz de comprovar que o mesmo possuía residência ou que tenha exercido sua atividade no Estado de Goiás, como, v.g., alvará de licença e funcionamento, cópia de notas fiscais de prestação de serviços, contrato de locação do imóvel/consultório ou comprovante de aquisição e/ou montagem ou locação dos equipamentos necessários ao desenvolvimento de sua atividade profissional, etc.

Logo, na ausência de provas de que o Notificado possuía residência ou tivesse como centro habitual de suas atividades o domicílio eleito, e mais, restando comprovado nos autos que o mesmo residia habitualmente em Uberlândia/MG, considera-se este como o seu domicílio tributário, nos termos do art. 127, inc. I do CTN, razão pela qual o IPVA é devido ao Estado de Minas Gerais, reputando-se irregular o registro e licenciamento do veículo no Estado de Goiás, por afronta ao art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro c/c o disposto no art. 1º da Lei nº 14.937/03, *verbis*:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA - incide, anualmente, sobre a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie, sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, salvo em relação ao Coobrigado, que deve ser excluído do polo passivo da obrigação, pelos motivos a seguir.

Quanto à sua inclusão no polo passivo da obrigação, há a destacar-se que foram eleitos dois sujeitos passivos, denominados e identificados na Notificação de Lançamento como “Sujeito Passivo” e “Coobrigado”, cuja eleição encontra respaldo no art. 4º c/c o art. 5º, inciso I, ambos da mesma Lei nº 14.937/03, com a seguinte redação:

Art. 4º Contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.

Art. 5º Respondem solidariamente com o proprietário pelo pagamento do IPVA e dos acréscimos legais devidos:

I - o devedor fiduciário, em relação a veículo objeto de alienação fiduciária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não merece acolhida, pois, a sua arguição de ilegitimidade passiva, sob o argumento de que não é e nunca foi proprietário do veículo, ou nunca exerceu sobre o mesmo o direito de uso e gozo.

Ora, ainda que não seja o proprietário *stricto sensu* do veículo, não pode negar que detém o direito real de garantia sobre o mesmo, em decorrência do contrato de alienação fiduciária em garantia, da qual é o credor. Mas este não é o único efeito jurídico da mencionada relação contratual, cuja essência, aliás, é exatamente a transferência, para o credor fiduciário, da propriedade resolúvel e da posse indireta do bem (cf. o art. 1.361 e ss., do Código Civil Brasileiro).

Destarte, na condição de credor fiduciário, o Coobrigado é, em última análise, o detentor do domínio do veículo, ou seja, é a única pessoa que pode dispor (ou autorizar a alienação) do mesmo. É, portanto, o seu real proprietário e, *ipso facto et iure*, também contribuinte do IPVA, conforme o art. 4º supra, pelo que responde solidariamente pela obrigação tributária com o seu adquirente.

Ocorre que, como já decidiu por reiteradas vezes este Conselho de Contribuintes, a responsabilidade tributária do credor restringe-se à obrigação cujos fatos geradores tenham ocorrido na vigência do contrato de alienação fiduciária, de modo que, dada a unidade objetiva que caracteriza a solidariedade, no caso dos autos, o Coobrigado deve ser excluído do polo passivo, tendo em vista que o lançamento abrange obrigações relativas a fatos geradores posteriores ao término da relação contratual.

A matéria encontra-se profunda e exaustivamente analisada no Acórdão 19.451/09/11ª, relatado pelo Em. Conselheiro Mauro Galvão, notadamente nos excertos abaixo reproduzidos:

A SOLIDARIEDADE ESTÁ DISCIPLINADA NO CÓDIGO CIVIL DE 2002, DENTRE OUTROS, NOS ARTS. 264 E 265, QUE PRESCREVEM:

ART. 264. HÁ SOLIDARIEDADE, QUANDO NA MESMA OBRIGAÇÃO CONCORRE MAIS DE UM CREDOR, OU MAIS DE UM DEVEDOR, CADA UM COM DIREITO, OU OBRIGADO, À DÍVIDA TODA.

ART. 265. A SOLIDARIEDADE NÃO SE PRESUME; RESULTA DA LEI OU DA VONTADE DAS PARTES.

A SOLIDARIEDADE TEM COMO PONTOS FUNDAMENTAIS A PLURALIDADE SUBJETIVA E A UNIDADE OBJETIVA.

A DOCTRINA É UNÂNIME NO SENTIDO DE QUE A SOLIDARIEDADE SÓ COMPORTA UNIDADE OBJETIVA. CASO CONTRÁRIO, NÃO SE TRATA DE SOLIDARIEDADE.

ENSINA O PROF. EMÉRITO DAS UFMG E UFRJ CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA:

“SE CADA UM DOS DEVEDORES ESTIVER OBRIGADO A UMA PRESTAÇÃO AUTÔNOMA OU A UMA FRAÇÃO DA RES DEBITA, OU VICE-VERSA, SE CADA UM DOS CREDORES TIVER DIREITO A UMA COTA-PARTE DA COISA DEVIDA, NÃO HÁ SOLIDARIEDADE, QUE

SEMPRE FOI INCOMPATÍVEL COM O FRACIONAMENTO DO OBJETO (TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES, 2007:92).”

NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA A NATUREZA DA PRESTAÇÃO COMPATIBILIZA COM O FRACIONAMENTO, ENTRETANTO, PREVALECE À UNIDADE OBJETIVA, SEGUNDO OS DOUTOS, EM RAZÃO DE ORDEM TÉCNICA, PORQUE ASSIM A LEI ESTABELECEU (...).

ORA, A CONCLUSÃO É DE QUE PARA O DIREITO CIVIL A PRESTAÇÃO É UNA E INDIVISÍVEL NAS OBRIGAÇÕES SOLIDÁRIAS, NÃO SE ADMITINDO SOLUÇÃO SEM A TOTALIDADE DA PRESTAÇÃO.

ASSIM, O FRACIONAMENTO DO OBJETO É INCOMPATÍVEL COM A SOLIDARIEDADE. EM OUTRAS PALAVRAS, HAVENDO FRACIONAMENTO DA PRESTAÇÃO, NÃO HÁ SOLIDARIEDADE.

NO DIREITO TRIBUTÁRIO, A SOLIDARIEDADE SEGUIU, SALVO NOS EFEITOS POR APLICAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN, A MESMA CONCEITUAÇÃO DO DIREITO CIVIL.

NESTE SENTIDO, AS LIÇÕES DE ALIOMAR BALEEIRO (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 1991:471).

PARA SACHA CALMON, “EM SE TRATANDO DE SOLIDARIEDADE PASSIVA – TEMA QUE ORA ESTAMOS A ENQUADRINHAR -, OS DEVEDORES RESPONDEM CADA QUAL, PELA DÍVIDA TODA” (COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1998:285).

SEM DISCORDÂNCIA, OS AUTORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO CONCEITUAM A SOLIDARIEDADE NOS ESTRITOS TERMOS DO CÓDIGO CIVIL (RICARDO LOBO TORRES, HUGO DE BRITO MACHADO, SACHA CALMON, MISABEL DERZI, ALIOMAR BALEEIRO, DENTRE OUTROS).

NESTE DIAPASÃO, TRANSCREVE-SE A LIÇÃO DE RICARDO LOBO TORRES, NOS SEGUINTE TERMOS:

“O CONCEITO DE SOLIDARIEDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO COINCIDE COM O DO DIREITO CIVIL, COM ALGUMAS PECULIARIDADES. A SOLIDARIEDADE NO DIREITO CIVIL É A CONCORRÊNCIA NA MESMA OBRIGAÇÃO, DE MAIS DE UM CREDOR OU DEVEDOR, CADA UM COM DIREITO OU OBRIGADO À DÍVIDA TODA (ART. 264 DO CÓDIGO CIVIL DE 2002).

HÁ SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO QUANDO MAIS DE UMA PESSOA CONCORRE NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (ART. 124, I). (...)

NO QUE SE CONCERNE AO RESPONSÁVEL, À SOLIDARIEDADE DEPENDE DE LEI (ART. 124, II, CTN) E OCORRE EM INÚMEROS CASOS, TAIS COMO OS DE PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI (VIDE P. 268). (CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 2006:256/7)”.
PARA ESTE FESTEJADO AUTOR, A SOLIDARIEDADE, EMBORA NÃO O DIGA CLARAMENTE O CTN, SE ESTENDE ASSIM À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E AOS DEVERES INSTRUMENTAIS.

PORTANTO, PARA QUE HAJA SOLIDARIEDADE DE DOIS OU MAIS SUJEITOS PASSIVOS É NECESSÁRIO QUE A PRESTAÇÃO QUE OS OBRIGUE SEJA UNA E INDIVISÍVEL. NESTES TERMOS, TODOS OS OBRIGADOS SOLIDÁRIOS ENCONTRAM-SE COMPELIDOS A SATISFAZER A INTEGRIDADE DA PRESTAÇÃO.

POR OUTRO LADO, TODO O ENFOQUE DOUTRINÁRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO É QUE O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE VISA ATENDER À COMODIDADE ADMINISTRATIVA DO ESTADO, A FIM DE SATISFAZER OS SEUS DIREITOS.

NESTE SENTIDO, O AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO QUE VEICULE SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS, NO CASO ESPECÍFICO DO ESTADO MINEIRO, **DENOMINADOS, ATECNICAMENTE, DE AUTUADO E COBRIGADOS**, DEVE VINCULAR POR FORÇA CONCEITUAL TODOS OS OBRIGADOS (SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS) À TOTALIDADE DA PRESTAÇÃO EXIGIDA, SEM BENEFÍCIO DE ORDEM.

RESSALTE-SE, QUE O SUJEITO PASSIVO GÊNERO COMPORTA AS ESPÉCIES DE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL NA DICÇÃO DO ART. 121, § ÚNICO, INCISOS I E II DO CTN. ASSIM, PODEM SER DENOMINADOS DE AUTUADO TANTO O CONTRIBUINTE QUANTO O RESPONSÁVEL, SENDO QUE NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA, AMBOS ASSUMEM A OBRIGAÇÃO CONJUNTAMENTE E SEM BENEFÍCIO DE ORDEM, POR ISTO, SÃO COBRIGADOS.

DO MESMO MODO, TANTO O CONTRIBUINTE QUANTO O RESPONSÁVEL PODEM SER DENOMINADOS DE COBRIGADOS NA NL OU NO AUTO DE INFRAÇÃO, ASSUMINDO A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SOLIDARIAMENTE.

EM SÍNTESE, O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL SÃO OS AUTUADOS, OS COBRIGADOS, OS SUJEITOS PASSIVOS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

RESSALTA-SE QUE O ESTADO DEVE BUSCAR DE FORMA MAIS SIMPLES, RACIONAL OU OBJETIVA POSSÍVEL O RESGUARDO DO SEU DIREITO. POR ISTO, HAVENDO PRESTAÇÕES DIFERENTES PARA OS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS – AUTUADO E COBRIGADO – DEVEM AS REFERIDAS PRESTAÇÕES (CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS) SEREM EXIGIDAS POR AUTOS DE INFRAÇÃO DIFERENTES.

NO CASO SOB ANÁLISE, A FIM DE CONVALIDAR O PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO PODER-SE-IA ARGUMENTAR QUE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NÃO TEM O RITO TÃO FORMAL QUANTO AO PROCESSO JUDICIAL, A ECONOMIA E A CELERIDADE SERIAM CONTEMPLADAS COM A EMISSÃO DE APENAS UM AUTO DE INFRAÇÃO, COM RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO. EXCESSO DE FORMALISMO NA ANÁLISE, UMA VEZ QUE A PRÁTICA É PERFEITAMENTE POSSÍVEL.

ARGUMENTAR-SE-IA, AINDA, EM REFORÇO, QUE É FÁCIL DEDUZIR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA UM DOS DEVEDORES SOLIDÁRIOS OU NÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O RELATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO-NL SOB ANÁLISE NÃO DETALHOU A OBRIGAÇÃO DE CADA UM DOS SUJEITOS PASSIVOS, NÃO FEZ O DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMPLETO PARA CADA UM DOS OBRIGADOS SOLIDÁRIOS OU NÃO.

POR OUTRO LADO, AINDA QUE A NL TIVESSE DETALHADO A OBRIGAÇÃO DE CADA UM DOS OBRIGADOS SOLIDÁRIOS OU NÃO, O PRÓPRIO ENTENDIMENTO DE QUE SE TRATAM DE OBRIGAÇÕES DISTINTAS JÁ IMPÕE A QUEBRA DA SOLIDARIEDADE, O QUE RECOMENDA A EMISSÃO DE PEÇAS FISCAIS DISTINTAS PARA EXIGÊNCIAS FISCAIS DIFERENTES.

HÁ A DESTACAR-SE QUE, PELO VIÉS OPERACIONAL, A CONCLUSÃO É DE QUE A REFERIDA MEDIDA NÃO RACIONALIZA, NÃO SIMPLIFICA, PELO CONTRÁRIO, TRAZ DIFICULDADES OPERACIONAIS, EM ALGUNS CASOS CONCRETOS, DE DIFÍCIL SOLUÇÃO (VIDE ACÓRDÃO 17.445/07/2ª).

PORTANTO, EXCLUI-SE O COBRIGADO DO PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, A FIM DE QUE A PRESTAÇÃO PERMANEÇA UNA E INDIVISÍVEL NA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO ORA ANALISADA.

No caso concreto, o objeto do contrato de financiamento teve o gravame baixado em novembro de 2007, entretanto as exigências fiscais abrangem, também, os exercícios de 2008 e 2009.

Portanto, a responsabilidade do Coobrigado limita-se à prestação relativa ao exercício de 2007, não havendo solidariedade em relação aos demais, motivo pelo qual deve ser excluído do polo passivo da obrigação tributária, tendo em vista que a sua manutenção resultaria em diferentes prestações exigidas dos sujeitos passivos solidários, o que é incompatível com a mencionada unidade objetiva.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o Coobrigado. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Raimundo Francisco da Silva
Relator