

**PROCESSO** - A. I. Nº 298578.0007/12-0  
**RECORRENTE** - LUPA TRANSPORTES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0286-03/13  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 09/06/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0132-12/14

**EMENTA:** IPVA. FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO, DENTRO DO PRAZO. Ficou comprovado que o estabelecimento autuado é o proprietário dos veículos adquiridos e remetidos diretamente para este Estado para fins de locação a clientes aqui também localizados, bem com constatado nos autos que a efetiva gestão empresarial do autuado se dá no Estado da Bahia, sendo a este devido o IPVA. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JF – Junta de Julgamento Fiscal em 13/11/2013 (Acórdão de fls. 479 a 486) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2012, com o objetivo de exigir o débito relativo a IPVA no valor histórico de R\$ 18.710,48, em decorrência da constatação da infração, referente aos exercícios de 2006 e 2007, consoante documentos às fls. 01/ 02 dos autos, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 1.** Não pagamento ou pagamento a menor, relativo ao IPVA, dentro do prazo. A empresa deixou de registrar no Estado da Bahia veículos USADOS adquiridos para locação, embora tal atividade tenha sido exercida, preponderantemente, dentro do Estado. Tais fatos foram apurados a partir de representação do Ministério Público do Estado da Bahia junto ao Juízo da 2ª Vara Criminal Especializada da Comarca de Salvador – Bahia, conforme Processo nº 161128/2008-7.*

Após a apresentação da defesa (fls. 322 a 329) e da correspondente informação fiscal (fls. 452 a 454), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

### VOTO

*O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento da falta de pagamento ou pagamento a menos do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, no período e valores discriminados no demonstrativo de apuração colacionado às fls. 18 a 26.*

*Constam dos autos, fls. 27 a 65, cópias das notas fiscais de aquisição dos veículos arrolados no levantamento fiscal identificando como destinatário o estabelecimento do autuado no Estado da Bahia - Rua Anquises Reis, 81 - Jardim Armação Salvador Bahia. Constam também às fls. 151 a 207, cópias dos contratos de locação celebrados pelo estabelecimento autuado dos veículos arrolados no levantamento fiscal com locatários todos estabelecidos neste Estado da Bahia.*

*Em sede de defesa, o impugnante ao refutar o lançamento, reconheceu que registrou e pagou o IPVA, objeto de exigência do presente Auto de Infração para o Estado de Tocantins, asseverando que procedera de acordo e respaldado nos artigos 1º, §3º e 2º da Lei nº 6.348/91. Fundamentou seu procedimento sob o argumento de que a Lei baiana não proíbe, bem como pelo custo tributário ser menos oneroso no Estado de Tocantins onde tem filial.*

*Convém examinar a lei de regência da matéria no Estado da Bahia nº 6.348/91 vigente à época dos fatos geradores, in verbis:*

*“Art. 1º. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato*

*gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.*

*Art. 2º O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.*

*Parágrafo único. Não estando o veículo sujeito a registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, o imposto será devido no local de domicílio do seu proprietário.”*

*Como se depreende claramente do dispositivo legal acima, a primeira questão que se deve observar, por sua essencialidade, é que o IPVA incide sobre a propriedade de veículos e, em se tratando de bens móveis, é imprescindível que seja caracterizado o local em que, efetivamente, é exercida a propriedade dos veículos. Logo, resta indubitável nos autos que o proprietário dos veículos é o estabelecimento autuado, uma vez que as notas fiscais de aquisição foram emitidas todas em seu nome, cuja entrega dos veículos também aqui ocorreram, com a finalidade objetiva de serem utilizados na prestação de serviços de locação neste Estado da Bahia, conforme atestam as cópias das notas fiscais de aquisição, fls. 27 a 65, e as cópias de Contrato de Locação de Veículos, fls. 151 a 207. Verifica-se também nos autos que os veículos objeto da acusação fiscal, sequer, transitaram pelo estabelecimento filial no Estado de Tocantins que, mesmo sem ser o estabelecimento proprietário dos veículos, ao alvedrio do impugnante, foi eleito como sendo o estabelecimento responsável pelo recolhimento do IPVA.*

*O teor de “no local onde o veículo deva ser registrado...”, expresso no art. 2º acima reproduzido, com certeza não significa que o veículo deva ser registrado em qualquer local ou Estado federado onde a empresa simplesmente possua uma filial ou, muito menos, significa no Estado onde o imposto seja menos oneroso para o contribuinte. Eis que, a expressão “deva ser registrado” veiculada na norma indica, nitidamente, a vinculação indissociável entre o local do registro e o exercício ou a fruição da propriedade dos veículos em termos espaciais e cronológicos, já que o imposto devido é arrecadado anualmente e distribuído entre o Estado e o Município.*

*Ainda no que diz respeito ao “local onde deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes” onde é devido o imposto, conforme estatuído no art. 2º da Lei nº 6.348/91, saliento que a regra relativa ao registro e licenciamento de veículos automotores é disciplinada pelo Código de Trânsito Brasileiro - Lei nº 9503/93. Em seu art. 120, assim define a questão do registro:*

*Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.*

*Por outro lado, o art. 127 do Código Tributário Nacional - CTN identifica o domicílio do proprietário do veículo, acima aludido, como segue:*

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

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

*II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento.*

*Em relação ao IPVA, resta evidenciado nos autos o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. do art. 127, do CTN, na medida em que está demonstrado, através da documentação anexa aos autos que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, portanto, sua efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia, restando assim configurado nos autos que é nesse Estado o centro habitual de sua atividade, precipuamente em relação aos veículos elencados no levantamento fiscal.*

*Quanto à possibilidade de escolha do domicílio tributário, friso que não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária. Na relação tributária, o sujeito ativo emerge da ocorrência de fatos geradores no âmbito do território onde determinada entidade política desfruta de competência constitucional para instituir o tributo, jamais da livre escolha do sujeito passivo.*

*Na pessoa jurídica, o direito de propriedade sobre o veículo se põe a partir do domicílio do estabelecimento onde são praticados os atos que caracterizam o uso, a fruição e a disposição do bem e não, simplesmente, a partir do conceito jurídico de propriedade, isolado e abstratamente considerado.*

*Na determinação do fato gerador do IPVA relativo à pessoa jurídica, será preciso identificar, por primeiro, o estabelecimento onde possam ser identificados vínculos materiais com os veículos em questão, uma vez que é na atividade de gestão empresarial que se constrói os vínculos inerentes ao direito à propriedade de veículos automotores, isto é, nos atos de administração da frota praticados no estabelecimento da pessoa jurídica.*

*No caso concreto, sendo o autuado, um estabelecimento de locação de veículos, essa atividade caracteriza-se pela aquisição de veículos, celebração de contratos de locação e demais atividades administrativas inerentes ao ramo do negócio. Nesse sentido, o local do órgão de trânsito onde estejam registrados, tendo em vistas as circunstâncias adotadas para tais registros, por mera escolha do contribuinte, como é o caso ora em lide, jamais poderá gerar a incidência do IPVA para o Estado meramente escolhido para o registro do veículo, uma vez que o imposto não incide sobre o registro do veículo no órgão de trânsito, e sim sobre a propriedade do veículo que, por ser um bem móvel destinado a atividade econômico-empresarial deve ser considerada a repercussão da dimensão espacial do fato gerador, ou seja, o local onde é exercida e usufruída, ao longo de um determinado período (dimensão cronológica), efetivamente, a propriedade do veículo.*

*Assim, terá competência para cobrar o IPVA o ente político que jurisdicionar o espaço físico em que está situado o estabelecimento que realizar a atividade administrativa de gestão da frota. A determinação do sujeito ativo, no caso do IPVA, depende fundamentalmente do espaço físico em que concretamente se manifestam os direitos inerentes à propriedade do veículo automotor.*

*No presente caso, o critério espacial do fato gerador se configurou no território do Estado de Bahia, portanto, é o fisco baiano sujeito ativo na relação tributária, e não o Estado de Tocantins, onde somente ocorreu, e de forma simulada, o registro dos veículos.*

*Assim, como o IPVA incide sobre a propriedade do veículo, o estabelecimento filial localizado no Estado de Tocantins não é o proprietário dos veículos, portanto, não é devido o IPVA ao Estado de Tocantins, e sim ao Estado da Bahia onde está localizado o estabelecimento que efetivamente adquiriu os veículos, os registrou contabilmente em seu ativo permanente, e nesse Estado em exerceu plenamente a propriedade desses veículos.*

*Com observância na aplicação dos textos normativos, retro mencionados, revela-se que, em relação ao IPVA, restou provado o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. 127, na medida em que está demonstrado, por meio das cópias de Notas Fiscais de aquisição dos veículos e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, portanto, sua efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia.*

*Em suma, no caso do IPVA concernente à pessoa jurídica, o domicílio fiscal desta será o estabelecimento ao qual estiver vinculada a propriedade do veículo automotor. Não se trata, porém, de vinculação de natureza meramente formal, traduzida, por exemplo, por meio do registro do veículo no órgão de trânsito da área geográfica de situação do estabelecimento. Mais do que isso, o domicílio fiscal da pessoa jurídica será o estabelecimento em que ocorrer a exteriorização dos direitos inerentes à propriedade do veículo, como seu livre uso, fruição e a disposição.*

*Logo, diante dos dispositivos legais que regem a tributação do IPVA vigentes à época dos fatos geradores da acusação fiscal, ora em lide, resta evidenciado a inexistência de amparo legal a conduta do contribuinte que, atraído por carga tributária menos onerosa em outros Estados da Federação, promova simulação, muitas vezes realizando negócio jurídico inexistente com o único objetivo de evitar o pagamento do tributo devido na unidade federada em que efetivamente exerça a propriedade de seus veículos.*

*No presente caso, os veículos arrolados no levantamento fiscal estariam a circular no Estado da Bahia não de forma meramente ocasional, mas permanente, onde sucede de modo efetivo, portanto, o exercício da propriedade e, por conseguinte, o fato gerador do tributo ocorre neste Estado.*

*No que diz respeito ao Acórdão CJP nº 0412-11/10 citado pelo autuado, como tendo sido o Auto de Infração da mesma matéria e desconstituído na Segunda Instância esclareço que a Decisão pela nulidade decorreu da constatação de vício formal, portanto de caráter distinto do presente caso.*

*Quanto à alegação do impugnante de que somente a partir da vigência da Lei nº 12.605 de 14/12/2012 a Bahia dispunha base legal para cobrança do IPVA de contribuintes que registrassem seus veículos em outro Estado da Federação, não deve prosperar, uma vez que, como já amplamente expendido, a Lei nº 6.348/91 com o teor original dos artigos 1º e 2º, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores amparava plenamente a exigência dos créditos fiscais ora em lide.*

*Concluo pela subsistência da autuação.*

*Ante o exposto, voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 3ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) Entendeu que, sendo o fato gerador do referido imposto a propriedade de veículo automotor, e restando indubitável que o proprietário dos veículos é o estabelecimento autuado no Estado da Bahia, uma vez que as notas fiscais de aquisição foram emitidas todas em seu nome, cuja entrega dos veículos também aqui ocorreram, com a finalidade objetiva de serem utilizados na prestação de serviços de locação neste Estado, configura-se pertinente o Auto de Infração.

- b) Refutou a alegação do impugnante referente a inexistência de base legal no Estado da Bahia para cobrança do IPVA de contribuintes que registrassem seus veículos em outro Estado da Federação, uma vez que, a Lei nº 6.348/91 com o teor original dos artigos 1º e 2º, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores amparava plenamente a exigência dos créditos fiscais ora em lide.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 497 a 501), aduzindo que ratifica tudo o quanto alegado em sua defesa (fls. 322 a 329), requerendo que seja determinada a desconstituição da exigência por meio do Auto de Infração em epígrafe, arguindo que a Lei nº 6.348/91 não obriga o registro e o pagamento do IPVA no Estado da Bahia. Alega ainda, que o Estado da Bahia, somente em dezembro de 2012, processou uma alteração ao artigo 2º da aludida lei, por meio da Lei nº 12.605/12, com efeitos a partir de 15 de dezembro de 2012. Concluindo, por fim, que até o dia 14 de dezembro de 2012 o Fisco Estadual não dispunha de base legal para cobrança do IPVA dos contribuintes que registrassem os seus veículos em outro Estado da Federação.

Em assentada de julgamento, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por entender que o presente lançamento demanda a interpretação de questão jurídica complexa, converteu o julgamento em diligência para que a PGE/PROFIS emitisse opinativo.

Por sua vez, a PGE/PROFIS emitiu Parecer em que opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Para se chegar a tal conclusão, basicamente entendeu que o art. 120 do CTB dispõe que o veículo deva ser registrado no órgão do Município de seu domicílio. No caso concreto, pela utilização do veículo no Estado da Bahia, este deveria ser o seu domicílio para fins de incidência do IPVA, e portanto o imposto é devido ao Estado. Nestes termos, entendeu que a legislação vigente à época sustenta a presente autuação. Citou decisões de Tribunal Administrativo e Judicial do Estado de Minas Gerais.

#### VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 13/11/2013 (Acórdão de fls. 479 a 486) que julgou, procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2012, com o objetivo de exigir o débito relativo a IPVA no valor histórico de R\$ 18.710,48, em decorrência da constatação da infração, referente aos exercícios de 2006 e 2007.

Basicamente, a exigência fiscal resta fundamentada no fato de que, muito embora os veículos de propriedade do Recorrente tenham sido registrados na cidade de Palmas/TO e, os respectivos Impostos Sobre Propriedade de Veículos Automotores tenham sido recolhidos naquele Estado, a entrega dos veículos e suposta utilização teria ocorrido no Estado da Bahia.

*No entender do julgador de piso no caso concreto, sendo o autuado, um estabelecimento de locação de veículos, essa atividade caracteriza-se pela aquisição de veículos, celebração de contratos de locação e demais atividades administrativas inerentes ao ramo do negócio. Nesse sentido, o local do órgão de trânsito onde estejam registrados, tendo em vistas as circunstâncias adotadas para tais registros, por mera escolha do contribuinte, como é o caso ora em lide, jamais poderá gerar a incidência do IPVA para o Estado meramente escolhido para o registro do veículo, uma vez que o imposto não incide sobre o registro do veículo no órgão de trânsito, e sim sobre a propriedade do veículo que, por ser um bem móvel destinado a atividade econômico-empresarial deve ser considerada a repercussão da dimensão espacial do fato gerador, ou seja, o local onde é exercida e usufruída, ao longo de um determinado período (dimensão cronológica), efetivamente, a propriedade do veículo.*

E continua aduzindo que *com observância na aplicação dos textos normativos, retro mencionados, revela-se que, em relação ao IPVA, restou provado o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. 127, na medida em que está demonstrado, por meio das cópias de Notas Fiscais de aquisição dos veículos e pelas*

*cópias de Contrato de Locação de Veículos que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, portanto, sua efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia.*

Por outro lado, o Recorrente ratifica a legalidade dos atos cometidos, uma vez que efetivamente possui filial de sua empresa na cidade de Palmas/TO, estando dentro de sua liberdade negocial e livre iniciativa decidir em qual local efetua o registro de propriedade de seus veículos. Ademais, não é ilegal optar por uma forma de tributação menos gravosa. Aduz ainda que não há fraude ou simulação, uma vez que todos os estabelecimentos são efetivamente ativos, e a postura adotada consiste em uma faculdade conferida ao Recorrente.

No mais, alega que o julgador de piso incorreu em equívocos quanto à definição de domicílio, seja ao tentar aplicar o art. 120 do CTB, seja ao aplicar o art. 127 do CTN, e finaliza informando que apenas por meio da Lei nº 12.605/12 é que o Estado da Bahia incluiu o fato gerador do IPVA para contribuintes que registrassem seus veículos em outras unidades da federação.

Inicialmente, cumpre asseverar que, analisando as peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 39, 41 e 42, do RPAF/99, sendo as infrações descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que as embasam, estando elas determinadas, com segurança, bem como identificado o infrator. Não vislumbro nos autos qualquer vício que inquene o lançamento de nulidade e a lide tem transcorrido no âmbito do devido processo legal.

A questão central do presente lançamento consiste na definição da sujeição ativa do IPVA.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) foi instituído pela Emenda Constitucional 27/1985, na vigência da Constituição de 1967, já com as substanciais modificações efetuadas pela Emenda 1/1969. O artigo 2º da Emenda Constitucional acrescentou ao artigo 23 da Constituição de 1967 o inciso III, de modo que aos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal foi adicionado o imposto sobre a “*propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos*”. Ao artigo 23 foram também acrescentados os parágrafos 13 e 14; o primeiro deles prescrevia a destinação de 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto ao Município onde estivesse licenciado o veículo.

O inc. III do art. 155 da Constituição de 1988 manteve a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. No entanto, na nova redação do dispositivo não mais consta a vedação à cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Entretanto, tendo em vista a inexistência de Lei Complementar Federal que estabeleça regras gerais sobre o referido tributo, cabe exclusivamente a cada Estado regular em sua própria legislação os elementos constitutivos do fator gerador do imposto. Obviamente, a legislação estadual deverá sempre ater-se aos limites estabelecidos pela Constituição Federal, principalmente no que se refere à base de cálculo nela prevista.

O Código de Trânsito Brasileiro (Lei Federal nº 9.503/97) contribui para o estabelecimento de um regramento uniforme, evitando maiores conflitos de competência entre os entes tributantes sobre a matéria, estabelecendo em seu artigo 120 que os veículos automotores deverão ser registrados no local de domicílio ou de residência do seu proprietário, “*verbis*”:

*"Art. 120 - Todo veículo automotor elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de Estado ou do Distrito Federal, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei." (grifos nossos)*

Sendo assim, resta clara e inequívoca a possibilidade do sujeito passivo, mesmo no caso de ser pessoa natural, de escolher se deseja registrar o seu veículo no local do seu domicílio ou no local da sua residência, desde que tal faculdade não seja retirada pela legislação estadual competente, que eventualmente restrinja tal direito contribuinte.

Nos termos do art. 2º. da Lei nº 6.348/91 do Estado da Bahia, que dispõe sobre a incidência do IPVA, e cujos efeitos foram válidos até 14/12/12:

*"Art. 2º - O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.*

Sendo assim, a legislação baiana que rege a cobrança do IPVA até o exercício de 2012 expressamente consigna que o imposto é devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado perante as autoridades de trânsito, isto é, no local do domicílio ou da residência de seu proprietário, conforme estabelece o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro.

Deste modo, indiscutível é o direito dos proprietários de veículos automotores que tenham estabelecimento no Estado da Bahia e que possuam domicílio válido em outros Estados, ou o contrário, de escolher livremente o local onde farão o registro dos mesmos.

Pertinente verificar, desta forma, a definição e o alcance da expressão domicílio, adotada não só pelo art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro, como também pela legislação do Estado da Bahia, tida como violada pelo fisco estadual nos termos do lançamento aqui impugnado.

Tratando-se de matéria tributária, cabe inicialmente verificar o que estabelece o Código Tributário Nacional a respeito do tema. Referida norma dispõe, em seu capítulo IV que trata do sujeito passivo da obrigação tributária, de uma seção intitulada "Domicílio Tributário" (Seção IV), composta pelo artigo 127 assim redigido, "verbis":

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

*(...)*

*II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;*

Sendo assim, o Código Tributário não define o termo domicílio, mesmo porque, a teor do disposto no art. 110 também do CTN, *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado"*.

O caput do art. 127 do CTN deixa claro, entretanto, ser em regra do contribuinte (e não do ente tributante) o direito de eleger o seu domicílio tributário.

Desta feita, tratando-se o veículo automotor, e possuindo o seu proprietário mais de uma sede ou estabelecimento válido, cabe a ele escolher em qual delas pretende reconhecer e exercer o seu direito de propriedade. A propriedade, portanto, será do estabelecimento que o contribuinte eleger e, portanto, contabilizar seu patrimônio e registrar o veículo automotor.

Não se pode, por sua vez, confundir os conceitos de propriedade e de posse. O fato gerador do imposto estadual, até o exercício de 2012 é, tão somente a propriedade, e não a posse.

Tanto é assim, que apenas através de Lei nº 12.605 de 14/12/12 é que o Estado da Bahia passou a incluir a posse como um dos fatos geradores do referido imposto estadual, senão vejamos o artigo com vigência à partir de 15/12/2012:

*Art. 2º O imposto será devido quando o veículo for:*

*I - registrado no órgão competente com jurisdição neste Estado; ou*

*II - utilizado ou locado de forma não eventual no território deste Estado, quando registrado em órgão competente de outra unidade da Federação;*

Da análise do atual dispositivo legal, e sem adentrar em mérito quanto à constitucionalidade da tributação da posse no caso específico, chegamos à conclusão que, o que se está a exigir no presente lançamento é, exatamente, a materialização do hipótese de incidência prevista no inc. II do art. 2º da Lei n. 6.348/91, que apenas entrou em vigor à partir de 15/12/12.

Ocorre que, os fatos geradores ensejadores do presente lançamento ocorreram nos exercícios de 2006 e 2007, ou seja, quando ainda não vigente o presente dispositivo.

A própria modificação do texto legal, incluindo hipótese de incidência nova e, efetivamente alterando completamente o aspecto material da regra matriz de incidência do imposto estadual acaba corroborando com a conclusão de que, antes da vigência do referido dispositivo legal, não era possível exigir o IPVA com base na posse ou utilização, no Estado da Bahia, de veículos registrados em outras unidades da federação.

Essa é a conclusão lógica que se chega. Se não fosse assim, porque alterar substancialmente o texto legal se o anterior já dava possibilidade de exigência do tributo nos casos em análise na presente autuação?

Assim, sem adentrar ao mérito da inconstitucionalidade ou não da nova redação dada ao art. 2º da Lei n. 6.348/91, bem como acerca da subjetividade dos conceitos trazidos em seu bojo, como o de utilização eventual, entendo que o lançamento recorrido foi realizado sem base legal.

O que o agente fiscal e o Ilustre representante da PGE fizeram, foi interpretar de forma extensiva a legislação aplicável à época, alterando os conceitos de domicílio legalmente previstos.

Ademais, o entendimento do STJ em casos semelhantes é o de que, necessariamente, para se configurar e eleição indevida do domicílio tributário para fins de recolhimento do IPVA, tal fato perpassa pelo ilícito penal de falsidade ideológica, pois seria necessário indicar endereço falso para registro do veículo, senão vejamos:

**PROCESSO PENAL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. INQUÉRITO POLICIAL. DECLARAÇÃO FALSA DE ENDEREÇO DOMICILIAR PARA PAGAMENTO, A MENOR, DE IPVA EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CRIME MEIO NECESSÁRIO PARA A FRUSTRAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NO ESTADO DE ORIGEM. DELITO TRIBUTÁRIO (ART. 1º. DA LEI 8.137/90). CRIME MATERIAL. COMPETÊNCIA DO LOCAL ONDE VERIFICADO O PREJUÍZO FISCAL. PARECER MINISTERIAL PELA COMPETÊNCIA DO JUÍZO SUSCITADO. CONFLITO CONHECIDO PARA DECLARAR A COMPETÊNCIA DO JUÍZO SUSCITADO.**

1. O propósito do fato investigado é a frustração do recolhimento do tributo (IPVA). Para a consecução do fim almejado, imprescindível o crime de falso, uma vez que só por ele é possível o registro do veículo no órgão de policiamento de trânsito de Unidade da Federação diferente daquela em que o investigado tem domicílio.

2. Diante desse quadro, fica absorvido a falso pelo fato praticado em detrimento da ordem tributária.

3. Para a apuração de eventual delito fiscal (art. 1º. da Lei 8.137/90), a orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior é quanto a competir ao Juízo do local onde verificado o prejuízo fiscal, haja vista ser crime material a exigir resultado previsto na norma para a consumação, de acordo, ainda, com o lançamento administrativo concluído nessa mesma localidade.

4. Conflito conhecido para declarar competente o Juízo de Direito da 2ª. Vara Criminal de Campinas/SP, o suscitado, em consonância com o Parecer ministerial. (CC 6888 / PR CONFLITO DE COMPETENCIA2008/0138994-3 - DJe 19/12/2008)

Da análise do julgado citado, vê-se, claramente, que necessariamente para se buscar frustrar o recolhimento do tributo no Estado da Bahia, seria necessário que o agente cometesse um crime meio, o de falsidade ideológica. Em outras palavras, a sua filial na cidade de Palmas/TO deveria ser desconsiderada como unidade empresarial.

Ocorre que não há qualquer prova nos autos de que a filial do recorrente, localizada do Estado de Tocantins era irregular ou não se adequava aos conceitos comerciais de filial ou estabelecimento.

Em tempo, mesmo entendendo completamente inconstitucional a tributação pela utilização do veículo, e não pela propriedade, cumpre ressaltar ainda que, para sustentar a interpretação da nobre representante da PGE/PROFIS, bem como dos Ilmos. Julgadores de piso, e que acabou sendo representado posteriormente pela alteração legislativa trazida a cabo pela Lei nº 12.605 de 14/12/12, é que seria necessária a prova da utilização não eventual do veículo no Estado da Bahia. Para justificar tal fato, o agente autuante colacionou aos autos contratos de locação que provariam a suposta utilização não eventual.

Ocorre que, da análise dos referidos documentos, verifica-se que, não restou comprovada a utilização do veículo em períodos superiores a 30 dias no ano, e em alguns casos pequenos períodos em 1 ou 2 meses em cada exercício. Isto constitui utilização não eventual? Entendo que

não.

Ademais, ressalte-se que ao se exigir o referido tributo do Recorrente, estar-se-ia cometendo um verdadeiro atentado à segurança jurídica e à justiça fiscal, isto porque acarretaria ao recorrente, sem sombra de dúvidas, uma bitributação. Isto porque ele já recolheu o IPVA devido ao Estado de Tocantins, que por sua legislação estadual determina a obrigação de recolher ao Estado o IPVA dos veículos lá registrados, o que configura claro conflito de competências estaduais.

Da análise da imputação realizada através do presente Auto de Infração, vê-se, sem sombra de dúvidas que se está a exigir tributo lastreado na mesma hipótese de incidência criada pela Lei nº 12.605/12.

Por outro lado, a emissão de Notas Fiscais de aquisição dos referidos veículos para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, a meu ver, não possui qualquer influência na ocorrência ou não do fato gerador do tributo estadual, isto porque, o tributo apenas passa a ser devido após o registro no órgão competente, e como esse registro fora realizado em outro estado, e pela filial do Autuado, houve, sem sobre de dúvidas, a transferência da propriedade dos veículos automotores.

Desta forma, entendo restar insubsistente o referido lançamento tributário, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR**

A ação fiscal foi desencadeada diante da nulidade decretada por este CONSEF aos Autos de Infração nº 280080.0003/08-1 e 280080.0002/08-5 já que, à época das suas constituições, o RPAF/BA somente permitia a lavratura de Notificação Fiscal para exigência do IPVA (OS de fl. 6 dos autos). Em assim sendo, o erro existente somente foi de forma e não material.

Constam dos autos, fls. 27/65, cópias das notas fiscais de aquisição dos veículos base do levantamento fiscal, identificando como destinatário o estabelecimento do recorrente. Constam também às fls. 151/207 cópias dos contratos de locação celebrados pelo recorrente com seus diversos clientes.

Inicialmente consigno os seguintes fatos:

Nos autos resta informado de que a empresa, embora tenha filial no Estado do Tocantins lá não exerce qualquer atividade. Tais informações constam às fls. 11, 453 e 1237, a exemplos. Tal fato, se concretizado e de pronto, não poderia levar a filial do autuado em Tocantins a ser considerada como domicílio do recorrente, na medida em que nenhum ato da empresa poderia ter sido praticado naquele Estado já que a efetiva atividade empresarial se exterioriza pela prática de atos de gestão em determinado local.

Ao analisar o contrato social da empresa temos os seguintes aspectos (fls. 462 e 464):

*Cláusula Segunda. A sociedade terá por objetivo social: Locação de veículos em geral.*

*Clausula Terceira . A sociedade possui uma filial situada à Quadra 106 Norte, Alameda 3, Lote 24, Bairro Plano Diretor Norte, CEP 77.006-056 na cidade de Palmas, Estado de Tocantins, para atuar como ESCRITÓRIO ADMINISTRATIVO DE ALUGUEL DE AUTOMÓVEIS SEM MOTORISTAS, para a qual fica destacado um capital social de R\$5.000,00 (cinco mil reais) subscrito e integralizado neste ato.”*

Por fim, a ação fiscal teve por base a denominada “Operação IPVA”, levada a efeito em conjunto pela SEFAZ/BA, Ministério Público do Estado da Bahia, Polícia Civil da Bahia, Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, em 28/05/08, para cumprir Mandado de Busca e Apreensão, exarado pela Meritíssima Juíza de Direito da 28ª Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador. Todas as informações a respeito desta operação constam do Processo nº 161128/2008-7 citado pela autuante no corpo do Auto de Infração e constante da informação fiscal (fl. 453/454).

Com tais constatações, entendo que elas deveriam merecer melhor apreciação, já que os indícios nos autos existentes poderiam levar a outra conclusão a que chegou o n. relator quando afirma de



que nos autos não existe prova de que a “*filial da Recorrente, localizada do Estado de Tocantins era irregular ou não se adequava aos conceitos comerciais de filial ou estabelecimento*”.

No mais, a lei de regência da matéria ora em discussão no Estado da Bahia, a de nº 6.348/91 vigente à época dos fatos geradores, assim determinava:

*“Art. 1º. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.*

*Art. 2º O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes, podendo o Poder Executivo vincular o licenciamento do veículo ao pagamento do imposto.*

*Parágrafo único. Não estando o veículo sujeito a registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, o imposto será devido no local de domicílio do seu proprietário.”*

Diante da norma posta, se depreende que o IPVA incide sobre a propriedade de veículos. Porém, por se tratar de bens móveis, é imprescindível que seja caracterizado o local em que, efetivamente, é exercida a propriedade dos veículos, não se confundindo tal aspecto com a “posse” do veículo, na forma genérica do conceito, como entendeu o n. relator.

Assim, o teor de “*no local onde o veículo deva ser registrado...*”, expresso no nominado artigo acima reproduzido, não significa que o veículo deva ser registrado em qualquer local ou Estado federado onde a empresa simplesmente possua uma filial ou, muito menos, significa no Estado onde o imposto seja menos oneroso para o contribuinte. A expressão “*deva ser registrado*” indica, nitidamente, a vinculação indissociável entre o local do exercício ou a fruição da propriedade dos veículos em termos espaciais e cronológicos, já que o imposto devido é arrecadado anualmente e distribuído entre o Estado e o Município.

Indo adiante, a regra relativa ao registro e licenciamento de veículos automotores é disciplinada pelo Código de Trânsito Brasileiro - Lei nº 9503/93 que no seu art. 120, assim dispõe, definindo a questão do registro:

*Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.*

E, pergunta-se, qual é o domicílio ou residência de seu proprietário?

E tal definição somente pode se buscar no art. 127, do Código Tributário Nacional - CTN, como fartamente já se indicou neste processo. Mas, neste momento, discordo do entendimento externado pelo n. relator quanto à matéria posta. E para apresentar minha discordância, valho de partes do entendimento, quanto ao domicílio e local de pagamento do IPVA, formulado pelo DD Diretor Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária – DEAT - da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em resposta à consulta sobre o fato de empresas, domiciliadas em São Paulo, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação. Tal entendimento foi trazido aos autos (fls. 240/243) e expressa de forma clara o motivo da minha discordância da tese apresentada pelo n. relator.

[...]

8. No caso do IPVA concernente à pessoa jurídica, o domicílio fiscal desta será o estabelecimento ao qual estiver vinculada a propriedade do veículo automotor. Não se trata, porém, de vinculação de natureza meramente formal, traduzida, por exemplo, por meio do registro do veículo no órgão de trânsito da área geográfica de situação do estabelecimento. Mais do que isso, o domicílio fiscal da pessoa jurídica será o estabelecimento em que ocorrer a exteriorização dos direitos inerentes à propriedade do veículo, como seu livre uso, fruição e a disposição.

9. O tema da exteriorização da propriedade de veículo automotor entreabre outro, concernente ao fato gerador do IPVA, aspecto de regra ignorado nas discussões jurídicas sobre a natureza do tributo. Certo é que a propriedade não deixa de ser um conceito jurídico. Mas o IPVA não incide sobre o conceito de propriedade, mas sobre fato realizado no mundo real. Ora, fato é evento circunstanciado emoldurado no tempo e, principalmente, no espaço físico. Isso significa dizer que o IPVA incide sobre a propriedade exteriorizada num determinado tempo e lugar.

10. Por conseguinte, o direito de propriedade que a pessoa jurídica tem sobre o veículo se põe a partir do domicílio do estabelecimento onde praticados os atos que caracterizam o uso, a fruição e a disposição do bem e não, pura e simplesmente, a partir do conceito jurídico de propriedade, isolada e abstratamente considerado.

11. Daí, então, que, para a determinação do fato gerador do IPVA relativo à pessoa jurídica, será preciso identificar, por primeiro, o estabelecimento onde possam ser identificados vínculos materiais com os veículos em questão. Nesse sentido, será de todo irrelevante o lugar onde ocorra a circulação dos veículos, bem como o local de situação do órgão de trânsito onde estejam registrados. Afinal, consoante já assinado, a materialização do fato gerador do tributo ocorre no plano espaço temporal e não no plano jurídico-formal.

12. É na atividade de gestão empresarial que se delineiam os vínculos exteriorizadores dos direitos inerentes à propriedade de veículos automotores, isto é, nos atos de administração da frota praticados no estabelecimento da pessoa jurídica. Em se tratando de empresas de locação, por exemplo, essa atividade caracterizar-se-á pela aquisição de veículos, celebração de contratos de locação, escala de motoristas, atribuição e acompanhamento de tarefas específicas, contratação de funcionários, de seguros e de serviços de manutenção etc.

13. Em razão disso, o estabelecimento onde os atos de gestão empresarial tiverem lugar será tido como o domicílio fiscal do contribuinte do IPVA, que incidirá sobre a propriedade dos veículos a ele vinculados. Por isso, de rigor não ocorre a incidência do tributo quando a vinculação dos veículos a determinado estabelecimento da sociedade se perfaz, tão só no plano jurídico-formal e, especialmente, quando sequer ocorre efetiva atividade de empresa no estabelecimento a que tais veículos se acham associados.

14. Imprescindível, portanto, que no estabelecimento a que estiver vinculada a propriedade dos veículos automotores ocorra o exercício de empresa a que se refere o art. 1.142 do Código Civil e, mais, que de tal exercício façam parte os atos de gestão que tenham por objeto a administração daqueles. Deste modo, uma empresa com estabelecimentos situados em diferentes Estados ou Municípios somente poderá concentrar em determinado estabelecimento os recolhimentos de IPVA se apenas nesse estabelecimento - e não em outros - forem praticados os atos de gestão empresarial atinentes à sua frota.

15. Enfocada a questão sob o prisma da titularidade ativa, terá competência para cobrar o IPVA o ente político que jurisdicionar o espaço físico em que situado o estabelecimento realizador da atividade administrativa de gestão da frota. Importante repisar, a propósito, que é no estabelecimento do proprietário de veículo automotor que se configura o critério espacial da hipótese de incidência e do fato gerador do IPVA. A determinação do sujeito ativo, no caso do IPVA, depende fundamentalmente do espaço físico em que concretamente se manifestam os direitos inerentes à propriedade do veículo automotor. Assim, se o fato gerador do tributo não ocorre no território de determinada unidade federada, esta jamais poderá figurar no pólo ativo da relação jurídico tributária.

16. É bem verdade que o "caput" do artigo 127 do Código Tributário Nacional faculta ao contribuinte eleger seu domicílio tributário - e essa é uma das razões mais fortemente invocadas em prol de empresas formadas por redes de estabelecimentos que concentram o registro de toda frota no órgão de trânsito de determinada unidade federada na qual se situa um de seus estabelecimentos. Nesse sentido, seria aparentemente lícito ao contribuinte eleger como seu domicílio tributário, para efeito de pagamento do IPVA, o estabelecimento situado no Estado onde são menores as alíquotas do tributo - uma estratégia típica de elisão fiscal.

17. Importa, todavia, entender o exato alcance desse permissivo legal. A faculdade de eleger o domicílio tributário não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária. Na relação tributária, a titularidade ativa emerge da ocorrência de fatos geradores no âmbito do território onde determinada entidade política desfruta de competência constitucional para instituir o tributo, Jamais da livre escolha do sujeito passivo. No caso do IPVA, se o critério espacial do fato gerador se configura, por exemplo, no território do Estado de São Paulo/ é ao Fisco paulista que deve ser atribuída a titularidade ativa na relação tributária e não a outra unidade federada onde somente ocorre o registro do veículo. De lembrar, a propósito, que o cadastro no órgão de trânsito é de pouca ou nenhuma relevância em termos da caracterização do fato gerador do IPVA, que incide sobre a propriedade do veículo e não sobre seu registro.

18. Impõe-se, por isso, contextualizar a faculdade referida no art. 127 do CNT: ela prevalece apenas na hipótese de se tratar da mesma e única entidade tributante que tem por sujeito passivo uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos. Aí, sim, poderá o contribuinte eleger um deles como seu domicílio fiscal. Mas ainda assim – seja salientado, por relevante, poderá o Fisco, com fundamento no § 2º do artigo 127, decidir pela recusa administrativa do domicílio eleito, quando tal escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou fiscalização do tributo. Nessa hipótese, aplicar-se-á a regra geral que manda considerar "o lugar de situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação". Essa é a regra que vale para o IPVA, um tributo de competência estadual.

19. Recente decisão da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo no Processo na 22191583.53.2007.135839-0 vem de confirmar a perspectiva doutrinária acima delineada. Empresa com sede regular no Estado do Paraná sofreu ação fiscal movida pelo Fisco paulista em razão de manter, sob administração de estabelecimento situado em São Paulo, veículos registrados no órgão de trânsito daquela

*unidade federada. Eis como se posicionou o Juiz Marcelo Sérgio, em excertos de sentença proferida em 18 de fevereiro de 2008:*

*"O contribuinte do imposto (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) é o proprietário do veículo, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.*

*Embora," via de regra, o imposto seja pago no Estado em que licenciado, o local da ocorrência do fato gerador do tributo deve corresponder ao local em que exercida a propriedade do veículo, e não ao da indicação de seu domicílio tributário.*

*Então, não basta mera declaração de domicílio para identificar o local do fato gerador do tributo. O fato gerador do tributo ocorre no local em que exercida, concretamente, a propriedade do veículo.*

*Não se pode admitir, portanto, que o contribuinte, seduzido pelas taxas menores de outros Estados, venha a promover verdadeira simulação, muitas vezes realizando negócio jurídico inexistente com o único objetivo de evitar o pagamento do tributo devido.*

*.....*  
*No caso, os veículos referidos na inicial estariam a circular no Estado de São Paulo não de forma meramente ocasional, mas permanente, de modo que o efetivo exercício da propriedade ocorre no Estado de São Paulo. Ou seja, sendo exercida a propriedade no Estado de São Paulo, o fato gerador do tributo ocorre neste Estado."*

Portanto, como se depreende de todo a matéria exposta, aqui não se está a aplicar legislação não vigente à época os fatos geradores, mas sim, a norma legal posta à sua época.

E para embasar mais ainda tal entendimento, tribunais administrativos, a exemplo do de Minas Gerais e o poder judiciário (Apelação Civil nº 1.0702.10.006254-7/001 –MG), conforme indicado pela PGE/PROFIS, tem trilhado este mesmo caminho.

No mais, o STF em decisão prolatada em 12/02/2014 pelo Min. Marco Aurélio, reconheceu a repercussão geral da matéria ora posta ao conhecer RE interposto pela empresa UBER Representações Ltda. (REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 784.682 MINAS GERAIS).

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do recurso interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298578.0007/12-0**, lavrado contra **LUPA TRANSPORTES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.710,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 15, I, da Lei nº 6348/91, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA- PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS